

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 19/04/2000
C	<i>st</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 11080.000290/99-32  
**Acórdão** : 201-73.218  
  
**Sessão** : 20 de outubro de 1999  
**Recurso** : 110.627  
**Recorrente** : CIA. REAL DE DISTRIBUIÇÃO (SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S/A)  
**Recorrida** : DRJ em Porto Alegre – RS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – LANÇAMENTO COMPLEMENTAR - DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO - NULIDADE – 1)** A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à parte modificada. (Art. 18, § 3º, Dec. 70.235/72). 2) A mingua de manifestação da autoridade julgadora de primeira instância, descabe o pronunciamento do órgão julgador recursal, o que implicaria supressão de instância, e se teriam feridos os princípios do devido processo legal e do duplo grau de jurisdição, com a preterição do direito de defesa da autuada. 3) O ato administrativo ilegal não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade reconhecida, seja pela Administração ou pelo Judiciário, opera-se *ex tunc*, isto é retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas conseqüências reflexas. **Anula-se o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, tomando-a como despacho interlocutório, em que se tenha por determinada a providência inscrita parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72.**

*A*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CIA. REAL DE DISTRIBUIÇÃO (SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S/A).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.000290/99-32**

**Acórdão : 201-73.218**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 1999

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Ana Neyte Olímpio Holanda  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Geber Moreira, Serafim Fernandes Corrêa, Valdemar Ludvig, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.  
cl/mas



**Processo :** 11080.000290/99-32  
**Acórdão :** 201-73.218  
**Recurso :** 110.627  
**Recorrente :** CIA. REAL DE DISTRIBUIÇÃO (SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S/A)

**RELATÓRIO**

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, o qual passamos a transcrever:

“1. A interessada acima qualificada impugna, tempestivamente (fls. 81/102), o Auto de Infração de fl. 1, lavrado em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se, com base em levantamento efetuado na escrita contábil e fiscal da autuada, a falta de recolhimento do PIS incidente sobre o faturamento – períodos de apuração de julho de 1994 a setembro de 1995 – que resultou em crédito tributário de R\$ 1.066.788,61.

2. Em sua extensa peça impugnatória, alega a interessada, primeiramente, que a presente autuação foi “firmada sobre equivocada interpretação das ordens da LC 07/70, instituidora da contribuição em tela”. Sustenta que nas competências de julho a outubro de 1994 recolheu as contribuições do PIS com base nos Decretos-leis nºs 2445/88 e 2449/88, posteriormente declarados inconstitucionais, optando para tanto pelo parcelamento, deferido pela SRF e formador do processo 11080.012453/94-98 (fls. 107). Conclui que, uma vez ter recolhido o PIS consoante lhe era exigido na época, não é possível a penalização “por ter recolhido o imposto como determinava a Receita Federal”.

3. Insurge-se contra o mecanismo de apuração da base de cálculo, sustentando que os AFTNs autuantes deveriam ter pautado seus cálculos pelo que entende estar disposto na lei complementar 7/70, baseando-se no faturamento do sexto mês anterior. Assevera que o procedimento efetuado pela Fiscalização fez incidir “a alíquota de 0,75% sobre o próprio mês de competência”. Para corroborar seu raciocínio – pelo qual o correto seria a base de cálculo refletir o faturamento do sexto mês antecedente, sendo o prazo de recolhimento o 20º dia do próprio mês de competência – desenha um ampla digressão histórica sobre o tema, lembrando as características básicas do PIS. Junta também jurisprudência administrativa – proveniente do Colendo Primeiro

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 11080.000290/99-32  
**Acórdão :** 201-73.218

Conselho de Contribuintes – trazendo inclusive excertos de votos de conselheiros. Cita, igualmente, Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves.

4. Prosseguindo em suas alegações contrários aos critérios utilizados pela Fiscalização para determinar a base de cálculo do PIS, afirma a interessada que, não obstante a edição de diversos atos normativos regulando a LC 07/70, poucos versaram sobre a matéria da base de cálculo. Exemplificando, cita a Resolução Bacen nº 174/71, que “nada acrescenta ao que dispõe o parágrafo único do comentado artigo 6º da LC 07/70”. Menciona a Resolução Bacen 183/71, que versa sobre o PASEP, efetuando analogias com a contribuição em tela. Cita o Parecer Normativo 44/80, lembrando possuir este ato administrativo o *status* de fonte formal secundária de direito tributário e concluindo ser incabível que a Administração negue validade a atos de sua própria lavra.

5. Aduz que o lançamento ora impugnado contraria os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, afirmando não possuir a legislação de regência um único dispositivo que defina a base de cálculo sobre a qual incidirá a exação, consoante o entendimento dos fiscais autuantes. Ressalva, caso seja julgada procedente a sistemática de determinação de base de cálculo, que discorda da cobrança da correção monetária, juros e multas sobre os valores lançados. Isto porque não pode, no seu entender, ser o contribuinte penalizado “por ter adimplido com o que, no passado, lhe exigia a Administração da Contribuição”.

6. Com a finalidade de ratificar seu entendimento, evoca o art. 100, § único do CTN e cita o tributarista Ruy Barbosa Nogueira, concluindo ser inadmissível que a própria administração, após baixar atos normativos, puna o contribuinte que pautou seu comportamento consoante os ditames estabelecidos nestes atos.

7. Finalmente, aponta existência de crédito a seu favor, “decorrente de importâncias indevidamente recolhidas (...) conforme pode-se verificar da planilha anexa ...” requerendo assim a compensação – nos termos do art. 170 do CTN e art. 66 da lei 8383/91 – caso sejam julgadas improcedentes as alegações constantes na peça impugnatória e mantido o Auto de Infração. Encerra a peça impugnatória pedindo a desconstituição do crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.000290/99-32**  
**Acórdão : 201-73.218**

8. Conveniente relatar, também, que esta Delegacia de Julgamento, através de consulta à base de dados DCTF entregues, verificou a concomitância, em alguns períodos, entre os valores aqui lançados e a declaração em DCTF, sendo que os valores declarados foram quitados no vencimento, conforme atestam cópias dos DARF's acostados a fls. 171-175.

A autoridade recorrida julgou o lançamento parcialmente procedente, exonerando a autuada do crédito tributário no valor de R\$ 394.556,47, referente ao período de apuração de maio/95, quitado no vencimento, e de R\$ 29.670,34, e respectivos acréscimos legais, determinada pela imputação correta de valor ao pagamento.

A autoridade julgadora *a quo* impôs, ainda, um agravamento da exigência referente ao período de apuração de agosto/95, no valor de R\$ 4.261,35.

O entendimento esposado na decisão de primeira instância pode ser resumido nos termos da ementa a seguir transcrita:

“**Ementa:** DECADÊNCIA – O artigo 3º do D.L. 2.052/83 refere-se a um prazo decadencial de 10 anos para o fisco exercer seu direito ao lançamento – dentro da permissão inserta no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Também o STJ manifestou-se pelo prazo decadencial de 10 anos, conforme acórdão originado do REs. nº 63.529-2/PR.

O parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar 07/70 não é uma dilação do aspecto material ou temporal do fato gerador, mas a determinação dos prazos de vencimento do crédito tributário – entendimento corroborado por recente jurisprudência da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

No cômputo do valor a ser lançado a título de PIS com base na lei complementar 07/70, deve-se levar em conta, obrigatoriamente, as alterações dos prazos de recolhimento estabelecidas nas leis 7691/88, 8019/90 e 8218/91.

Apurada falta ou insuficiência de recolhimento de PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social – em virtude de exclusão indevida de parte do faturamento que compõe sua base de cálculo, é devida a cobrança.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.000290/99-32**

**Acórdão : 201-73.218**

A autoridade julgadora de primeira instância determinou, ainda, à Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre a protocolização de notificação de lançamento complementar referente à parte agravada, em autos apartados, o que não foi providenciado, conforme despacho de fls. 174.

Irresignada com a decisão singular, a atuada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 181/200, para o que recolheu o valor correspondente a 30% da quantia ora discutida, à vista da exigência determinada pelo artigo 32 da MP nº 1.621-35, conforme DARF de fls. 206. Na aludida peça recursal, repisa os argumentos apresentados na impugnação e insurge-se contra o agravamento ao auto de infração inicial, tendo-o como afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa por não lhe ter sido reaberto prazo para impugnação do mesmo, o que requer.

É o relatório.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.000290/99-32  
 Acórdão : 201-73.218

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

Dos autos, conforme relatado, depreende-se que a autoridade recorrida impôs um agravamento ao lançamento originário, o que justifica pelo fato da constatação de erro na imputação de valores pagos referentes aos fatos geradores ocorridos em agosto de 1995.

Embora a autoridade julgadora *a quo* tenha determinado à DRF/ Porto Alegre as providências no sentido de que a parte agravada fosse objeto de notificação de lançamento complementar, tem-se, pelo despacho de fls. 174, que tal não ocorreu.

O procedimento a ser adotado, quando, no curso do processo administrativo, surgirem evidências que levem a alterações no lançamento tributário original, está determinado no parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, *in litteris*:

“Art. 18. *omissis*

§ 3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à parte modificada.” (grifamos)

Assim, a autoridade julgadora de primeira instância, ao verificar a existência de circunstâncias que implicassem agravamento do lançamento original, deveria ter dado conhecimento de tais fatos à autoridade lançadora, para que esta procedesse ao lançamento complementar, na forma determinada pelo dispositivo legal supra aludido, tendo-se por garantido o amplo direito de defesa da contribuinte, sendo-lhe devolvido o prazo para impugnação da parte inovada, para, depois, submeter os questionamentos à sua análise.

É indene de dúvidas que a autoridade julgadora monocrática, em deixando de proceder conforme as disposições do referido parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, promoveu uma afronta a determinações legais. Com efeito, a decisão ora questionada encontra-se eivada do vício da ilegalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 11080.000290/99-32  
**Acórdão** : 201-73.218

Ao Contencioso Administrativo, no direito brasileiro, é atribuída a função primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos.

E, vez que a ilegalidade incontestada encontra-se entre as determinantes da nulidade dos atos administrativos, cabendo às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Posicionamento que se esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles<sup>1</sup>, quando se refere aos atos nulos, a seguir transcrito:

“(...) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser *explicita* ou *virtual*. É *explicita* quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é *virtual* quando a invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera *ex tunc*, isto é retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas conseqüências reflexas.” (destaques do original)

Com essas considerações, voto no sentido de que a decisão de primeira instância seja tomada como despacho interlocutório, em que se tenha por determinada a providência inscrita parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, onde o agravamento da exigência constará em auto de infração complementar ao original, do qual será aberto à autuada o prazo para impugnação, que, em sendo apresentada, deverá ser analisada conjuntamente com a impugnação ao lançamento primitivo, para que a autoridade julgadora de primeira instância sobre ela se pronuncie, na forma do bom direito e em observância aos princípios norteadores do processo.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 1999

*Ana Neyle Olimpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

<sup>1</sup> Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.