



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

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

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão :** 201-72.458**Sessão :** 03 de fevereiro de 1999**Recurso :** 102.680**Recorrente:** SOLLO GRÃOS ALIMENTOS LTDA.**Recorrida :** DRF em Contagem - MG

PIS – EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEIS N^{os} 2.445 E 2.449, DE 1988 – A Resolução do Senado Federal n^o 49, de 09/10/95 suspendeu a execução dos Decretos-Leis n^{os} 2.445/88 e 2.449/88, em função de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n^o 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. Cancela-se a exigência da contribuição ao Programa de Integração Social calculada com supedâneo naqueles diplomas legais. **Recurso a que se dá provimento, para declarar a nulidade do lançamento por estar embasado em legislação declarada inconstitucional.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: SOLLO GRÃOS ALIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso nos termos do voto da Relatora-Designada.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire (Relator). Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999

[Assinatura]
Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta

[Assinatura]
Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/imp



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00

Acórdão : 201-72.458

Recurso : 102.680

Recorrente : SOLLO GRÃOS ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a epigrafada da decisão *a quo* que manteve na íntegra o lançamento, cujo objeto é a exação do PIS por falta de recolhimento, embasado nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73.

Em seu recurso, repisando os argumentos esposados à autoridade julgadora monocrática, a recorrente ataca o mérito da autuação pugnando pela inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, e a conseqüente improcedência da autuação.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'J' followed by a flourish.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'J' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00

Acórdão : 201-72.458

VOTO VENCIDO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Remansoso o entendimento deste Colegiado que lhe falece competência para conhecer de incidente de inconstitucionalidade de lei, e sobre a questão me alonguei no Recurso 98.976, do qual transcrevo o excerto abaixo com as modificações de estilo:

"A aprovação de uma lei segue todo um rito formal e não se equivale a simples aposição de um carimbo. Se, por ventura, revestir-se de vício de inconstitucionalidade, o Poder competente para tal, dentro do proposto por Montesquieu, como corolário desta autonomia dos poderes, e que a jurisprudência norte-americana denomina checks and balances in government (teoria dos freios e contrapesos, em que os diferentes Poderes fiscalizam-se entre si) é o Poder Judiciário. E tal manifestação ainda não houve.

O que quer a recorrente é que cada agente fiscal, ao embasar legalmente determinado lançamento, faça sobre a lei embasadora um juízo de constitucionalidade da mesma. Em outras palavras, o fiscal deve ser um exegeta, um constitucionalista, um estudioso do Direito. Com a devida vênia, entendo que tal não se coaduna com o bom Direito, com a racionalidade administrativa, com o bem comum e, mormente, com o princípio da razoabilidade, informador de todo nosso ordenamento jurídico. Ao admitir tal tese, está-se admitindo o descontrole administrativo, e isto, bem sabe a recorrente, não é, inelutavelmente, consentâneo com o interesse público, e a própria moralidade administrativa, tanto argüida pelos liberais de plantão.

Tecemos, por fim, algumas considerações sobre a competência de Tribunais Administrativos para conhecerem de arguição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo infralegal.

Os Tribunais Administrativos Tributários têm como função precípua, o controle da legalidade das questões fiscais, e assim agindo são como uma espécie de filtro para o Poder Judiciário. Diante disso, devem agir, em que pese sua autonomia, em sintonia com aquele Poder, de modo a buscar eficácia e justiça na aplicação das leis fiscais. Um dos objetivos da segunda instância, quer em processos judiciais, quer em processos administrativos é, dentre outros, a uniformização das decisões. Sem essa o caos estará instalado, pois não haverá forma eficaz de controle e administração da máquina administrativa controladora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão :** 201-72.458

De outra banda, vem crescendo no Brasil, historicamente, a concentração do controle da constitucionalidade das leis¹. De 1891, modelo difuso transplantado dos Estados Unidos, à Emenda Constitucional 03, de 17 de março de 1993, em apertada síntese, o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos vem num crescente que leva, inequivocamente, a uma tendência concentradora.

Como está hoje o ordenamento jurídico brasileiro, nossa jurisdição é una, o que leva a que todo ato administrativo possa ser revisto pelo Poder judiciário. Não há dúvida que as decisões administrativas, quer as emanadas em "juízo" singular quer as oriundas de "juízo" coletivo, são espécies de ato administrativo e como tal sujeitam-se ao controle do Judiciário. A lógica de nosso sistema de jurisdição una está justamente nas garantias que são dadas ao magistrado de modo que este, em tese, fique resguardado de qualquer pressão. É o princípio do juízo natural.

Sejamos pragmáticos: os julgadores, a nível de Ministério da Fazenda, ou vinculam-se ao Secretário da Receita Federal (as DRJs a este subordinam-se hierarquicamente) ou vinculam-se ao próprio Ministro (como é o caso dos Conselhos de Contribuintes). Portanto, lhes falta o elemento subjetivo que faz da jurisdição brasileira ser una, ou seja, a independência absoluta. A questão não é de competência técnica, mas sim de legitimação e independência institucional. Nada impede que o ordenamento mude a este respeito, mas a realidade hoje é esta. Este é o entendimento de Bonilha² e Nogueira³.

No mesmo sentido, há a presunção de constitucionalidade de todos os atos oriundos do legislativo, e são a estes que as autoridades tributárias, como supedâneo do princípio da legalidade, vinculam-se. Ademais, prevê a Constituição, que se o Presidente da República entender que determinada norma macula a Constituição deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que ao tomar posse comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, caput art 78).

¹ Nesse sentido ensina POLETTI, Ronaldo. "Controle da Constitucionalidade das Leis", 2a. ed., 2a. tiragem, Forense, RJ, 1995, p. 71/96

² BONILHA, Paulo Celso B. "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", 1a. ed., LTR, São Paulo, 1992, p.77 - "A ampliação da autonomia no julgamento e a modernização da estrutura administrativa, com o reforço de seus pontos essenciais - apuro na especialização, imparcialidade no julgamento e rapidez, dependeria, em nosso entender, do aparelhamento, por lei federal, de ação especial de revisão judicial de decisões administrativas finais, restrita aos casos em que fossem manifestamente contrárias à lei ou à prova dos autos".

³ NOGUEIRA, Alberto. "O Devido Processo Legal Tributário", 1a. ed., Renovar, 1995, p. 85: "O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão :** 201-72.458

Sem embargo, se o Presidente da República exerce a direção superior da administração federal, como prescreve o art. 84, II da CF/88 (e por simetria os Governadores chefiam a administração estadual), devendo este zelar pelo cumprimento de nossa Carta Política, inclusive vetando leis que entenda inconstitucionais, em não o fazendo há a presunção absoluta de constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou.

Querer que seus subordinados conheçam de argumentações de inconstitucionalidade de leis é desvirtuar o ordenamento jurídico brasileiro e até mesmo o nosso sistema presidencialista de governo, sem falar no caos do descontrole que tal acarretaria, com um só destinatário prejudicado, o Poder Público, ou, em última análise, o próprio povo, origem e fim daquele Poder.

Aqueles que não lograssem seu intento de ver determinada norma tributária declarada como inconstitucional no Judiciário, poderia tentá-lo a nível administrativo, e que meios seriam postos à disposição da Administração para ter, por exemplo, controle de litispendência? Além das ponderações de índole técnico-jurídica, a razoabilidade desautoriza tal tese.

Por outro lado, como nos ensina Hugo de Brito Machado, "não tem o sujeito passivo de obrigações tributárias direito a uma decisão da autoridade administrativa a respeito de pretensão sua de que determinada lei não seja aplicada por ser inconstitucional", e justamente sua fundamentação sustenta-se no fato de que a competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição pressupõe possibilidade de uniformização das decisões, caso contrário estaria inquinado o princípio da Isonomia⁴.

Assevera o mestre nordestino que "nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Continua ele: "Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário contra decisão de um órgão que integra a própria Administração. A Administração não deve ir a juízo quando o seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste". Mais adiante pondera: "Uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal⁵, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal".

Por fim, arremata: "É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. "O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança", in "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL", Dialética. São Paulo, 1995, p. 78-82.

⁵ Hugo de Brito Machado observa, a exemplo de Seabra Fagundes, que a expressão Contencioso Administrativo Fiscal não tem o sentido de órgão com atribuição jurisdicional, posto que tal atribuição no Brasil é exclusiva do Poder Judiciário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão :** 201-72.458

instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior⁶. A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não inconstitucional" (sublinhamos).

Não há dúvida, em conclusão, que a matéria do controle da constitucionalidade das leis tem sede constitucional e tem base político-jurídica, não dando margem a que órgãos administrativos não dotados de características de total, ampla e irrestrita autonomia e independência possam tecer juízo sobre normas que, por todo seu trâmite formal, constitucionalmente estabelecido, são presumivelmente constitucionais.⁷

Por derradeiro, ressalte-se que para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, os Tribunais deverão fazê-lo pela maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial, como prevê a Constituição em seu art. 97. O STF para declarar determinada norma inconstitucional deve reunir seu pleno, assim como o STJ sua Corte Especial. Nada obstante, entende a recorrente, uma única câmara de um colegiado administrativo, por maioria simples, pode conhecer de incidente de inconstitucionalidade de norma legal ou ato administrativo normativo."

Contudo, como afirmei no Recurso nº 101.296, havendo decisão da Suprema Corte, seu entendimento deve ser trazido a este julgamento e aplicado ao caso concreto. Este passou a ser o entendimento que deve nortear a Administração Pública Federal direta e indireta com a edição do Decreto 2.346, de 10/10/97. Ao revés, se não houver decisão definitiva da mais alta Corte sobre matéria constitucional argüida a nível administrativo, reafirmo que falece competência a qualquer órgão administrativo, mesmo no controle da legalidade de seus atos,

⁶ Este é o magistério de CARNEIRO, Athos Gusmão, in "O Novo Recurso de Agravo e Outros Estudos", Forense, Rio de Janeiro, 1996. p. 89., quando, ao discorrer sobre os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, assim averba: "À evidência, não cabe recurso extremo das decisões tipicamente administrativas, ainda que em procedimento censórios proferidos pelos tribunais no exercício de sua atividade de autogoverno do Poder Judiciário e da magistratura. Igualmente descabe o recurso extraordinário ou o recurso especial de decisões proferidas por tribunais administrativos, como o Tribunal Marítimo, os Conselhos de Contribuintes, etc., cuja atividade é tipicamente de administração e sujeita ao controle do Judiciário (no Brasil, sistema da "unidade" da Jurisdição)." (grifamos)

⁷ Assim Leciona AFONSO DA SILVA, José, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", Malheiros, São Paulo, 1992, p. 53, quando afirma: "Milita presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, §3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência do Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado" (grifamos) ⁸ Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão :** 201-72.458

emitir juízo de mérito em incidente de inconstitucionalidade. Mas, gize-se, esta transposição do entendimento da Alta Corte limita-se ao estritamente lá decidido.

E, como hoje é cediço, no Recurso Extraordinário nº 148.754-2 decidiu o Excelso Pretório que os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 eram inconstitucionais, tendo em vista a Constituição anterior, uma vez descabida sua veiculação via decreto-lei. Tais Decretos-lei perderam sua eficácia com a edição da Resolução do Senado Federal 49, de 09 de outubro de 1995, publicada em 10/10/95.

Desta forma, o PIS - Faturamento passa a ser exigido com base na legislação anterior e suas alterações subseqüentes (LC nº 07/70 e 17/73), não se configurando a hipótese como caso de repristinação legal, posto que não houve revogação de lei, mas sim a declaração de nulidade de determinada norma por afronte à Lei das Leis. Sendo declarada nula, nenhum efeito jurídico produziu, sequer o de haver revogado lei anterior.

E esse é o entendimento da Suprema Corte, conforme decisão em embargos de declaração em Recurso Extraordinário 168554-2/RJ (D.J. 09/06/95), quando a matéria assim ementada:

"INCONSTITUCIONALIDADE - DECLARAÇÃO - EFEITOS. *A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito 'ex-tunc', não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles retirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. À espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído." (grifei).*

Em seu voto o Ministro Marco Aurélio, assim finaliza:

"A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeitos 'ex tunc', retroagindo, portanto, à data da edição respectiva. Provejo estes declaratórios para assentar que a inconstitucionalidade declarada tem efeitos lineares, afastando a repercussão dos decreto-leis no mundo jurídico e que, assim, não afastaram os parâmetros da Lei Complementar nº 7/70. Neste sentido é meu voto."

Mantendo esse entendimento o Excelso Pretório assim ementou os Embargos de Declaração em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário 181165-7/DF em Acórdão votado em 02 de abril de 1996 por sua Segunda Turma:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão : 201-72.458**

"1. Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-leis n 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2."

Com a edição da Resolução do Senado que estendeu *erga omnes* os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, passou a Administração tributária a vincular-se com a norma da Lei Complementar 7/70 e 17/73, que regem a matéria e estão em plena vigência. Assim, entendo legítimo o lançamento, não constatando qualquer coima que enseje declaração de nulidade do mesmo, uma vez que escudado, também, nas Leis Complementares 07/70 e 17/73, mas devendo os cálculos serem refeitos com base nas citadas Leis Complementares e suas posteriores alterações, reabrindo-se prazo impugnatório para o contribuinte manifestar-se exclusivamente sobre os cálculos.

Quanto à multa aplicada, tenho que escoreita a opção adotada pelo lançamento, uma vez não recolhido o tributo nem suspensa sua exigibilidade. Assim, pertinente a multa de ofício com base (fl. 09) na Lei 8.218/91, art. 4ª, inciso I. Todavia, com fulcro no instituto da retroatividade benigna estatuído no art. 106, II, c, deve a multa, de ofício, ser reduzida para 75 % (setenta e cinco por cento) de acordo com o previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Diante do exposto, decido no sentido de que o auto de infração pode ser recalculado pela autoridade local com base nas Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73 e suas alterações. No recálculo, deve a multa de ofício ser reduzida para o percentual de setenta e cinco por cento.

Feito o recálculo, dele deve a contribuinte ser intimada, abrindo-se prazo para nova impugnação exclusivamente quanto aos cálculos.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999

JORGE FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00

Acórdão : 201-72.458

**VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA**

Reporto-me ao Relatório de fls. 02, de lavra do ilustre Conselheiro Jorge Freire.

Trata a presente controvérsia do recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, nos períodos de JULHO/92 e SETEMBRO/92 a JULHO/93.

A defesa apresentada pela recorrente cinge-se à arguição de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o que resultaria na insubsistência da exação.

Por ser a questão nodal para a discordância entre o posicionamento do ilustre relator e os demais membros deste Colegiado, passamos à análise dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 sobre a exação ora guerreada, vez que tais dispositivos legais foram os embasadores da ação fiscal.

Como determinado no Enquadramento Legal (fls. 05), vê-se que, além dos decretos-leis supra citados, a autoridade autuante citou como base legal o artigo 3º, b, da Lei Complementar nº 07/70, c/c o artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17/73.

Os dispositivos das Leis Complementares citadas tratam da alíquota a ser aplicada para o cálculo do PIS, *in verbis*:

Lei Complementar nº 07/70.

"Art. 3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

-
- a) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como se segue:
 - 1) no exercício de 1971, 0,15%;
 - 2) no exercício de 1972, 0,25%;
 - 3) no exercício de 1973, 0,40%;
 - 4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão :** 201-72.458Lei Complementar nº 17/73.

"Art. 1º. A parcela destinada ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, relativa à contribuição com recursos próprios da empresa, de que trata o artigo 3º, letra b, da Lei Complementar nº 07/70, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975.

Parágrafo único. O adicional de que trata este artigo será calculado com base no faturamento da empresa como segue:

- a) no exercício de 1975 – 0,125%;
- b) no exercício de 1976 e subsequentes – 0,25%."

A Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. No artigo 3º, b, estabeleceu como fato gerador o faturamento, e no artigo 6º, parágrafo único, que a base de cálculo da contribuição em dado mês seria o faturamento de seis meses atrás, exemplificando: "A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente."

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Assim, segundo os dispositivos legais invocados, a alíquota aplicada no período autuado deveria ter sido de 0,75%, o que não se deu, conforme consta do Demonstrativo de Apuração de fls. 02/03, em que a alíquota ali determinada é de 0,65%, o que leva a crer não ter sido tomado o percentual determinado pela base legal invocada.

Depreende-se dos autos, que a despeito de também indicadas as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, a exigência foi efetivamente constituída com base em alíquota determinada pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, hipótese em que este colegiado tem, sistematicamente, determinado o cancelamento da exigência, por estar sustentada em diplomas legais cujas execuções foram suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95, em função da

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00

Acórdão : 201-72.458

inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no R.E. nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, tiveram afastas as suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *quaestio*:

"INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito 'ex tunc', não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 07/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 07/70. À espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído."

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.445/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Com efeito, impossível admitir-se a posição do ilustre relator, de que a exação ora questionada pode ser recalculado pela autoridade fiscal, tomando por base os ditames da Lei Complementar nº 07/70. A nosso ver, o auto de infração decorrente

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13603.001099/93-00

Acórdão : 201-72.458

Com efeito, impossível admitir-se a posição do ilustre relator, de que a exação ora questionada pode ser recalculado pela autoridade fiscal, tomando por base os ditames da Lei Complementar nº 077/70. A nosso ver, o auto de infração decorrente de tal providência se constituiria em novo procedimento fiscal, vez que aquele ora guerreado deixou de existir no momento em que os fundamentos para a sua existência foram retirados do mundo jurídico.

Tal pensamento esteia-se na assertiva máxima do nosso ordenamento jurídico, o princípio da legalidade, que em direito tributário ganha ênfase com o chamado princípio da legalidade estrita inscrita no artigo 150, I, da Constituição Federal, e encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

"(...) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. 'uma consequência primária da inconstitucionalidade' - acentua MARCELO REBELO DE SOUZA ('O valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – 'é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam'.

A lei inconstitucional, por ser nula e, consequentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula." (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)

Às instâncias julgadoras administrativas, 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, cabe às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.001099/93-00**Acórdão : 201-72.458**

determinações legais. Posicionamento que se esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles⁹, 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 *explícita* ou *virtual*. É *explícita* 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 consequências reflexas." (destaques do original)

Assim, é imperioso que seja declarada a nulidade do auto de infração, inquinado do vício da ilegalidade, o que contamina os atos dele decorrentes, *ex vi* do disposto no artigo 248 do Código de Processo Civil, que delibera: "Anulado o ato, reputam-se de nenhum efeito todos os subseqüentes que dele dependam (...)".

Com essas considerações, dou provimento ao recurso para anular o lançamento de fls. 01/06, o que abrange a multa de ofício e os juros de mora, uma vez que os acessórios seguem o principal, ressalvado o direito de a Fazenda Nacional proceder a novo lançamento, de conformidade com as determinações legais que pertinem à matéria, enquanto não decorrido o prazo decadencial.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA