



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 11 / 06 / 2004
Visto

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

Recorrente : S/A INDÚSTRIA VOTORANTIM
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

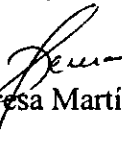
PIS – NULIDADE - Nulo é o lançamento procedido com fundamento nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, pela ausência de requisitos de validade. Da nulidade gerada pela falta de materialização da hipótese de incidência não há como proceder ao cancelamento parcial do lançamento.
Processo ao qual se anula *ob initio*, por o lançamento estar embasado em legislação declarada inconstitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
S/A INDÚSTRIA VOTORANTIM.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo *ab initio*.**

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martinez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, César Piantavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Imp/cf/ovrs



Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

Recorrente : S/A INDÚSTRIA VOTORANTIM

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe crédito referente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, na modalidade Faturamento, com fulcro na Lei Complementar nº 07/70, c/c a Lei Complementar nº 17/73, e no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.445/88, c/c o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.449/88, relativa ao período de apuração compreendido pelos meses de janeiro a dezembro de 1990, tendo como base “Valor apurado conforme demonstrativos em decorrência de OMISSÃO DE RECEITAS, em auditoria de produção originando apuração REFLEXA, conforme AUTO DE INFRAÇÃO do IMPOSTO S/ PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS em anexo”.

Consta dos autos que o lançamento foi efetuado em virtude de, em fiscalização externa, ter sido apurada a irregularidade descrita à fl. 07, decorrente de autuação principal, referente ao IPI, cujo auto de infração deu origem ao Processo nº 13738.000735/94-14.

Inconformada com o lançamento a contribuinte apresentou impugnação às fls. 27/29, apresentando os argumentos sintetizados a seguir:

- que reitera os argumentos utilizados na impugnação do IPI; tratando-se de tributação reflexa em decorrência de apuração de omissão de receita apurada em auto de infração relativo ao IPI, já devidamente impugnado pela defendente, sendo certo que nos termos do art. 9º, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72, na redação da Lei nº 8.748/93, tais exigências serão objeto do mesmo processo, a defendente reitera, integralmente, como se aqui estivessem transcritos, os argumentos de defesa utilizados na impugnação daquele auto de infração do IPI, inclusive os requerimentos de produção de prova e pedido final; e

- que entende que o crédito relativo ao PIS é indevido, uma vez que os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais.

Por meio da Decisão nº DRJ/RJ/SERCO/885/98, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

Aplica-se aos procedimentos intitulados decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

A suspensão da execução dos Decretos – Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 em nada afeta a permanência do vigor pleno das Leis Complementares 7/70 e 17/73.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”



Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

Cientificada dessa decisão, a autuada protocolizou seu recurso voluntário a este Conselho, alegando, em síntese, que:

a) o presente processo deveria compor um único procedimento, por tratar-se de exigência reflexa do Processo Matriz nº 13738.000735/94-14, relativo ao IPI, merecendo decisão conjunta, na conformidade do que determina o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, que transcreve, requerendo que seja este processo integrado àquele para decisão final única, valendo para ambos as mesmas razões de defesa apresentadas; e

b) não sendo acatada sua pretensão supra, sejam acolhidas “a presente petição bem como as razões de defesa apresentadas no recurso voluntário relativo ao processo matriz, que anexa às fls. 53/59”.

Consta às fls. 66 recibo do depósito recursal de 30% do crédito tributário mantido em primeira instância, instituído pela Medida Provisória nº 1.621/97, seguidamente reeditada.

Por meio da Resolução nº 203-00.075, Sessão de 21 de junho de 2001, os Membros da então Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes decidiram converter o julgamento do recurso em Diligência para que ficasse sobrestado até a conclusão de perícia deferida no processo matriz.

Em 12/08, o processo foi redistribuído, tendo em vista a designação do Conselheiro-Relator para outro Conselho.

É o relatório.



Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

O cerne da questão consiste em analisar, primeiramente, se o lançamento efetuado para exigir crédito tributário relativo à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, nos períodos determinados no Auto de Infração, sob os efeitos dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988 (alíquota, base de cálculo, prazo etc.), poderá subsistir à vista da declaração de inconstitucionalidade operada pelo Supremo Tribunal Federal, em confronto com o disposto no inciso VIII do artigo 18 da Medida Provisória nº 1.542/29 e sucessivas reedições a seguir reproduzido:

“Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.” (os negritos não são do original).

A jurisprudência do Primeiro e do Segundo Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/02-0.917 – RP/201-0.366) tem sido no sentido de que o lançamento, feito conforme as prescrições contidas nos citados decretos-leis, não pode prosseguir.

Como determinado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, vê-se que, muito embora tenham sido citados pela autoridade autuante, além dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o artigo 3º, *b*, da Lei Complementar nº 07/70, c/c o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, utilizados foram, tão-somente, os mencionados decretos-leis. Os dispositivos das Leis Complementares citadas tratam da alíquota a ser aplicada para o cálculo do PIS. Segundo os dispositivos legais invocados no auto de infração, a alíquota aplicada no período autuado **deveria** ter sido de **0,75%**, o que não se deu, conforme consta do Demonstrativo de Apuração, em que a alíquota ali determinada é de 0,65%.

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.”**



Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

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.

Depreende-se, portanto, 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 e base de cálculo determinada pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, diplomas legais cujas execuções foram suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95, em função da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ.**

O cancelamento da parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7/70, técnica e juridicamente, importa em um verdadeiro lançamento, **de competência privativa da autoridade administrativa**, uma vez que, excluindo-se os sujeitos ativo e passivo, nada, absolutamente nada, restaria do primeiro lançamento, já que a **capitulação, a alíquota, a base de cálculo e os consectários**, seriam outros. Dessa forma, um outro lançamento se faz necessário, e somente possível, mediante a nulidade do existente.

Não há “como” admitir o cancelamento do lançamento somente “na parte” que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7/70 “sem” promover, repito, um novo lançamento, onde esteja espelhada a apuração dos fatos à luz da mencionada lei complementar. Lançamento é válido ou não. Se o lançamento é nulo, o é como um todo, não admitindo que parte seja cancelada e parte não, como se parte de um todo “nulo” pudesse tornar-se válido.

Admite-se, isto sim, partindo-se da hipótese de lançamento válido, que “valores” calculados superiores ao contido na norma, em que se fundamenta o lançamento válido (se fosse esse o caso), sejam desprezados ou cancelados, na boa técnica. Tal procedimento, aliás, tem sido aplicado pelas Câmaras do Conselho de Contribuintes, quando do julgamento dos lançamentos do extinto FINSOCIAL, calculados na alíquota de 2%, onde apenas a redução do “*quantum devido*” pela aplicação da alíquota de 0,5% se faz necessário. Mas, repita-se, para tanto, necessário se faz partir de ato válido como um todo para somente assim extrair o que válido não é. No caso presente, a hipótese de incidência não foi configurada.

Logo, como superar a “nulidade” gerada pela falta de materialização da hipótese de incidência sem ser através de um novo lançamento? A ausência dos requisitos elementares do artigo 142 do CTN, à luz do dispositivo legal aplicável à situação ora descrita como válida, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e não apenas por um vício formal, caracterizado pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico. Trata-se de preterição de formalidade



Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

intrínseca ou visceral, ou seja, de condição ou requisito para a eficácia jurídica do ato administrativo.

À luz do que dispõe o artigo 142 do CTN, o lançamento é um ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e **concreção da norma tributária ao caso concreto** (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo ¹. Os elementos do lançamento definidos no artigo 142 representam formalidades intrínsecas ou viscerais desse ato administrativo.

O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal. Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10a. ed., Tomo I, 1973, Lisboa).

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, vol. IV, Forense, 2ª ed., 1967, pág. 1651, ensina que: *"As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato. Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas. Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc)".*

Na mesma linha de conclusões, transcrevo parte das razões de decidir pela CSRF,² pelas quais o ilustre Relator Marcos Vinicius Neder de Lima assim se posicionou em seu voto:

"Cumpre observar, inicialmente, que a consequência jurídica da referida suspensão da execução é que as regras declaradas inconstitucionais não podem ser mais aplicadas. Entretanto, a simples revisão do lançamento, como quer a Fazenda, recalculando-se o tributo com base na Lei Complementar nº 07/70, implicaria em alterações que atingem diretamente os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Os dispositivos legais que fundamentam a revisão do lançamento, no tocante à determinação da base de cálculo, a alíquota aplicável e ao prazo de recolhimento são inteiramente distintos. O recente Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 29, de 3 de fevereiro de 1999, ao tratar das nulidades do lançamento, traça as seguintes orientações:

¹ Comentários ao Código Tributário Nacional – Misabel Abreu Machado Derzi – Ed. Forense – pág. 355

² Acórdão CSRF/02-0.806, julgado em 16 de agosto de 1999.



Processo nº : 13738.000736/94-87
Recurso nº : 110.343
Acórdão nº : 203-09.173

“Assim, é equivoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto 70.235/72 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que forma adotada pelo ato do lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. (...)”.

E mais adiante:

“Focalizando agora o tema da nulidade e anulabilidade dos atos administrativos, cumpre esclarecer que se o ato praticado pela administração pública é permeado com vício que atinja seus elementos estruturais (forma, competência do agente, objeto, etc), não há que se falar em anulação, eis que tal ato, desde seu nascedouro, não produzia efeitos, e sim reconhecer a sua nulidade. A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem nortear as atividades da Administração. Tanto isso é verdade que a decretação pode e deve ser realizada por impulso oficial, sem a provocação do particular. “

“Resulta claro, portanto, que tais alterações no lançamento em debate somente podem ser viabilizadas se cancelada a exigência anterior, procedendo-se a novo lançamento de competência privativa da autoridade administrativa.”

Nesse contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, auferir, precisar uma nova base de cálculo, sob uma nova alíquota, sob um novo ordenamento jurídico, para se obter a matéria realmente tributável, revelam-se incompatíveis com o ato administrativo já formalizado, eivado de vícios. Se tais providências são necessárias, significa que a obrigação tributária não está definida e o vício apurado não é apenas de forma, mas sim de estrutura ou da essência do ato praticado. Na verdade, o que se pretende é declarar a nulidade do “lançamento”, contido no auto de infração, eivado de vícios, e não o crédito tributário que porventura venha a ser devidamente apurado com um novo lançamento, devidamente formalizado, nos termos da legislação fiscal.

Nestes termos, ante o acima exposto, não vislumbro condições de ver prosperar o lançamento da forma como foi efetuado e, em conseqüência, voto por anular o processo *ab initio*.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ