



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 13807.006853/99-52
Recurso nº 202-120.407 Especial do Procurador
Matéria PIS
Acórdão nº 02-02.997
Sessão de 05 de maio de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONFECÇÕES TOYOTEX LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

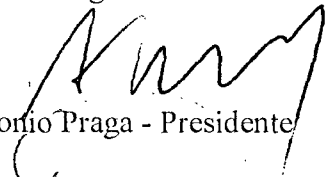
Período de apuração: 01/01/1994 a 30/09/1995

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo do direito. Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada deve ser lançada, de ofício, corrigida monetariamente e acrescida de juros moratórios e multa de ofício, quando o sujeito passivo não a recolher espontaneamente.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Maria Teresa Martínez López, Dalton César Cordeiro de Miranda, Leonardo Siade Manzan, Manoel Coelho Arruda Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Valmir Sandri que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.


Antonio Praga - Presidente


Antonio Carlos Atulim - Relator


Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

EDITADO EM: 08/04/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Valmir Sandri.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 30/06/1999 (fl. 67), em razão da insuficiência de recolhimento da contribuição nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1994 e setembro de 1995. A insuficiência de recolhimento foi apurada em decorrência de diferença de alíquota e base de cálculo, diante da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988. A fiscalização não contestou a suficiência dos pagamentos efetuados sob a égide da legislação declarada inconstitucional.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 202-14.610 (fls. 140/150), no qual ficou decidido que ocorreu a decadência de parte dos fatos geradores lançados; que o contribuinte tinha direito à semestralidade da base de cálculo do PIS e que, tendo os recolhimentos a menor sido efetuados conforme a legislação posteriormente declarada inconstitucional, eram indevidos os consectários do lançamento de ofício, à luz do art. 100 do CTN.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com fulcro na contrariedade à lei, prevista no art. 32, I do anexo II à Portaria MF nº 55/98 (fls. 152/154), alegando, em síntese, que a fiscalização foi obrigada a efetuar o lançamento de ofício porque o contribuinte não regularizou espontaneamente sua situação, tendo em vista que a declaração de inconstitucionalidade e a publicação da Resolução do Senado ocorreram em 1995, ou seja, quatro anos antes da lavratura do auto de infração. Acrescentou que o art. 100 do CTN é inaplicável ao caso concreto, não só por referir-se a normas complementares da legislação tributária, mas também porque um contribuinte que chega a ser autuado por não ter se movimentado, decorridos quatro anos de fato jurídico relevante que lhe impunha acertar-se com o Fisco, não merece a exclusão dos consectários.

Por meio do Despacho nº 202-00.010 (fl. 156/157), o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto.

Intimado, apresentou o sujeito passivo Contra-Razões ao Recurso Especial às fls. 161/164, no qual repisou os argumentos lançados no voto condutor do acórdão recorrido e Recurso Especial às fls. 165/169, cujo seguimento foi negado por meio do despacho de fls. 174/176.

Não houve interposição de agravo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O objeto do recurso é o cabimento ou não da exigência da multa de ofício e juros de mora, sobre o lançamento das diferenças do PIS pela Lei Complementar nº 7/70 em relação ao que foi pago com base nos decretos-leis inconstitucionais.

Sem embargo das dúvidas existentes na época dos fatos geradores sobre a questão da eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da resolução do senado, cujo deslinde determinaria ou não a exigência de eventuais diferenças do PIS, não se pode perder de vista que no seio da própria Administração Tributária existia orientação no sentido de que as diferenças não deveriam ser cobradas dos contribuintes que efetuaram regularmente os pagamentos sob a égide das normas declaradas inconstitucionais.

A orientação administrativa quanto a esta questão constou do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC Nº 156, de 7 de maio de 1996, item “e”, *verbis*:

e) Em situação de cobrança (CAD) tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL 2.445 e 2.449/88 (alíquota de 0,65% e com Receitas Financeiras) e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, deve-se cobrar a diferença? Considerando que a resposta seja negativa, e no caso de não ter pago sobre as receitas financeiras, deverá ser cobrado das mesmas?

Resp.: Não, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação aplicável à época.

No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF nº 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores.

Portanto, à luz desta orientação, somente era cabível a exigência das diferenças daqueles contribuintes que não efetuaram ou que efetuaram pagamento a menor em relação ao que seria devido com base nos Decretos-leis declarados inconstitucionais.

A uniformização do entendimento no âmbito da Administração sobre a eficácia *ex tunc* da resolução do Senado só ocorreu com a publicação do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, norma que tem eficácia prospectiva e que não pode ser aplicada retroativamente para alcançar fatos e situações constituídas antes da sua publicação, sob pena de violar os seguintes dispositivos do código tributário nacional: art. 105 (princípio da irretroatividade), art. 106 (exceções ao princípio da irretroatividade), art. 146 (vedação de alteração de critério jurídico) e art. 149 (impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito).



Não se olvide que também o art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, veda a aplicação retroativa de nova interpretação.

Na época da publicação do Parecer acima reproduzido em parte, a Administração Tributária adotava o entendimento do Professor José Afonso da Silva, no sentido de que a Resolução do Senado que suspende a eficácia de norma jurídica declarada inconstitucional tem eficácia *ex nunc*. Tendo em vista que existia orientação administrativa no sentido de que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não deveriam retroagir, a Administração não pode alterar este critério anos depois e voltar ao estabelecimento do contribuinte para autuá-lo, sob a justificativa de que agora a eficácia passou a ser *ex tunc*, sob pena de fazer tábula rasa do princípio da segurança jurídica.

Ainda que se trate de auto de infração lavrado após a publicação do Decreto nº 2.346/97, descabe razão ao ilustre Procurador da Fazenda Nacional, pois se a própria Administração chegou a orientar a fiscalização no sentido de não cobrar o principal daqueles contribuintes que pagaram corretamente sob a égide da lei declarada inconstitucional, não se pode penalizar os contribuintes com a inflicção de sanções administrativas fundadas no descumprimento da lei, uma vez que - como é óbvio - nenhuma lei foi descumprida na ocasião em que ocorreram os fatos geradores.

Portanto, considero perfeitamente aplicável ao caso concreto a exoneração prevista no art. 100 do CTN, relativa à multa de ofício e aos juros de mora, em face de que após a edição da Resolução do Senado nº 49/1995, a Administração Tributária orientou no sentido de que as diferenças não deveriam ser cobradas, o que significa que se entendia à época que os contribuintes que cumpriram a legislação inconstitucional não estavam sujeitos ao pagamento de diferença alguma.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e, conseqüentemente, manter o Acórdão nº 202-14.610.


Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, dele conhecido.

No que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste ousou divergir pelas razões seguintes:

Insurge-se a Fazenda Nacional contra a decisão da Câmara recorrida que excluiu da exigência fiscal o valor da multa e dos juros de mora relativo ao crédito tributário pertinente à diferença de alíquota de 0,65% para 0,75%, lançado de ofício em razão da suspensão da execução dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e objetos da Resolução nº 49 do Senado Federal. A controvérsia gira em torno da aplicação da norma do artigo 100 do CTN, ao lançamento fiscal.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo do direito. Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada, como se as modificações introduzidas pela maculada norma tivessem sido apagadas, ou melhor, nunca tivessem existido. No caso concreto, a contribuição deveria ter sido recolhida, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e posteriores alterações (válidas). Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada devia ser lançada, de ofício, quando o sujeito passivo não a recolheu espontaneamente.

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo, deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, fato este, que, *de persi*, enseja a constituição, ¹de ofício, do crédito tributário não satisfeito (da diferença), corrigido monetariamente. A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional (norma geral) e na legislação específica arrolada no enquadramento legal do auto de infração.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso em questão, porque a inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido, com base em lei declarada inconstitucional, e o devido em observância da norma inserta na legislação restaurada, não decorreu da observância, pelo sujeito passivo, de nenhuma das normas complementares listadas nos incisos componentes do mencionado artigo. Demais disso, no caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as conseqüências dele derivadas, vez que as normas inconstitucionais são nulas, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de ²Alexandre de Moraes, *os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc)*. Assim, a declaração de inconstitucionalidade “*decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito*”.

A norma prevista no artigo 146 do CTN é totalmente inaplicável no caso de declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, pois, como visto, os efeitos dessa declaração, é *ex tunc*, como se a viciada lei nunca tivesse existido no mundo jurídico, já a norma trazida nesse dispositivo legal diz que as alterações somente produzirão efeitos *ex nunc*. Ora, por demais óbvio, as mudanças dos critérios jurídicos a que se refere o art. 146 do CTN, não são decorrentes de declaração de inconstitucionalidade de lei, pois os efeitos previstos para

¹ Sendo a obrigação tributária satisfeita extemporaneamente, ainda que de forma espontânea, os juros moratórios são devidos.

² Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625

um caso e outro são diametralmente opostos, o que torna evidente não ser aplicável aos casos inconstitucionalidade de lei esse dispositivo do CTN.

Por outro lado, a norma do parágrafo único do artigo 100 do CTN somente tem aplicação nas hipóteses em que o sujeito passivo vinha observando as normas complementares listadas nos incisos desse artigo e, com o novo entendimento ou alteração jurídica de tais normas, recolheu espontaneamente eventuais diferenças de tributo resultante da novel situação jurídica. Assim, mesmo que se pudesse estender, por analogia às hipóteses prevista nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com a restauração de critérios jurídicos decorrente da revivida norma, ainda assim, ditos benefícios não alcançariam o caso em análise, porquanto a reclamante não recolheu espontaneamente a diferença do tributo apurada nos termos da Lei Complementar 07/1970 e alterações posteriores.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional para restabelecer a exigência dos juros moratórios e, também, da multa de ofício.


Henrique Pinheiro Torres



