



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13807.012424/99-51
Recurso nº : RP/202-120.637
Matéria : PIS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS SÃO MIGUEL LTDA.
Recorrida : 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 04 de julho de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-01.960

MULTA DE OFÍCIO. - O não recolhimento espontâneo de diferença de crédito tributário decorrente da restauração de sistemática de cálculo da contribuição, em virtude de lei revigorada, configura infração fiscal e sujeita o infrator à multa de 75% do valor da obrigação tributária não satisfeita.

Recurso especial provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Rogério Gustavo Dreyer, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Adriene Maria de Miranda que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
REDATORA DESIGNADA

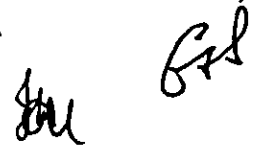
FORMALIZADO EM: 06 OUT 2006

Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda do presente julgamento os conselheiros ANTONIO BEZERRA NETO,
HENRIQUE PINHEIRO TORRES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR



Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

Recurso nº : RP/202-120.637

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessado : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS SÃO MIGUEL LTDA.

RELATÓRIO



Trata-se de auto de infração lavrado em 19/10/1999 (fl. 26) para exigir o crédito tributário de R\$ 91.555,32, em razão da falta de recolhimento da contribuição nos períodos de apuração compreendidos entre outubro de 1994 e setembro de 1995. A falta de recolhimento foi apurada em decorrência de diferença de alíquota e base de cálculo, diante da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988. A fiscalização não contestou a suficiência dos pagamentos efetuados sob a égide da legislação declarada inconstitucional.

A DRJ em São Paulo manteve o lançamento por meio do Acórdão nº 3.280, de 25/09/2000.

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 202-14.590 (fls. 79/88), no qual ficou decidido 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, 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 suas obrigações tributárias, não merece a exclusão dos consectários.

Por meio do Despacho nº 202-00.005 (fl.94), o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto.



Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

Intimado, apresentou o sujeito passivo Contra-Razões ao Recurso Especial às fls. 99/105, no qual repisou os argumentos lançados no voto condutor do acórdão recorrido.

É o Relatório.

SEM *Cal*

1

Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

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.

Jau *GR*

J

Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

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 2.346/97.

Logo, mesmo se tratando 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, com muito mais razão não se pode penalizar estes 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 demora, 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 202-14.590.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2005


ANTONIO CARLOS ATULIM





Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

VOTO VENCEDOR

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Redatora designada

Discordo da posição do eminente relator no que se refere à dispensa da multa de ofício e juros de mora.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, a contribuição para o PIS 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 jurídico.

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 haver sido recolhida, até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 7/70, e posteriores alterações (válidas).

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos-leis 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 per se*, enseja a constituição, de ofício¹, do crédito tributário não satisfeito. A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previsto no artigo 161 do Código Tributário Nacional.

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.

No caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos daquele artigo, 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 Alexandre de Morais², "*os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc)*". Assim, a declaração de

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



Processo nº : 13807.012424/99-51

Acórdão nº : CSRF/02-01.960

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”.

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 previstas nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com o ressurgimento de critérios jurídicos decorrentes da restauração de 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 nº 7, de 1970 e alterações posteriores.

Por derradeiro, cabe esclarecer que os juros moratórios e a multa de ofício são devidos, no caso ora em discussão, tão-somente sobre o crédito tributário remanescente, se este existir, após ter sido efetuado novo cálculo, observando a semestralidade.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das sessões, DF, em 04 de julho de 2005

Josefa Maria Coelho Marques.
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

GH