



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.	286
C	0. 12 / 07 / 2000	
C	8	
	Rubrica	

Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568  
Sessão : 22 de fevereiro de 2000  
Recurso : 103.973  
Recorrente : INDÚSTRIA CARBONÍFERA RIO DESERTO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – 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, Decreto nº 70.235/72). 2) 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. **Processo que se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, tomando-a como despacho interlocutório, em que se tenha por determinada a providência inscrita no § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:  
INDÚSTRIA CARBONÍFERA RIO DESERTO LTDA.

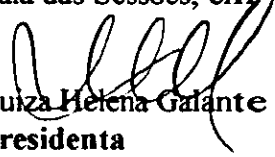


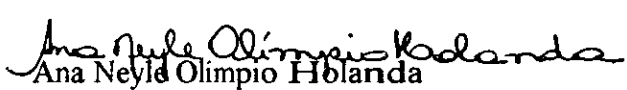
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

**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. Ausente o Conselheiro Geber Moreira.**

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000

  
**Luiza Helena Galante de Moraes**  
**Presidenta**

  
**Ana Neyde Olímpio Holanda**  
**Relatora**

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

Eaal/cf/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13963.000135/94-83  
 Acórdão : 201-73.568  
 Recurso : 103.973  
 Recorrente : INDÚSTRIA CARBONÍFERA RIO DESERTO LTDA.

## RELATÓRIO

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

“Através do auto de infração de fls. 27/29, exige-se da contribuinte acima qualificada a importância equivalente a **16.037,07 UFIR, a título de Contribuição para o PIS/Receita Operacional**, referente aos meses-base de **julho de 1988 a dezembro de 1993**, acrescida de multa de ofício e demais encargos legais à época do pagamento.

Ao amparo do prazo regulamentar, a interessada apresentou a impugnação de fls. 37/48, alegando, em síntese que:

### I. Preliminar – Incidência de juros de mora equivalentes à TRD

- Conforme “Demonstrativo de Multas e Juros de Mora do PIS”, que integra o presente Auto de Infração, foram aplicados, no período de 04.02.91 a 31.12.91, juros de mora correspondentes ao percentual acumulado da TRD, com base no art. 9º da Lei nº 8.177/91 c/c art. 30 da Lei nº 8.218/91;

- Ocorre, porém, que nos meses de competência de julho de 1988 a novembro de 1988, vigorava o Decreto-lei nº 1.376/79, que determinava, em seu art. 2º, a incidência de juros de mora à razão de 1% ao mês calendário ou fração, contados a partir do mês seguinte ao do vencimento (art. 4º da Lei nº 7.691/88);

- O art. 144 do CTN estabelece a observância da legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Também o art. 105 do mesmo diploma legal determina a aplicação imediata da legislação tributária aos fatos geradores futuros e pendentes. Ainda, segundo o art. 106 do CTN, a lei somente se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a vigente ao tempo de sua prática;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

- Dessa forma, a incidência de juros de mora no elevado percentual da TRD, muitas vezes superior ao percentual vigente à época da suposta ocorrência dos fatos geradores em foco, configura aplicação retroativa da lei tributária mais gravosa, afrontando a legislação tributária referida acima;

- Não se pode admitir, também, a aplicação da TRD como indexador de tributos e contribuições, em substituição ao BTNF, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 8.218, de 29.08.91. As decisões do STF, nesse sentido, foram taxativas (vide doc. de fl. 49);

- É, pois, vedada a aplicação retroativa das regras em questão, editadas somente no final do mês de agosto de 1991, entendimento corroborado pela Doutrina e Jurisprudência (citações de fls. 39/41);

- Ainda com relação à TRD, a aplicação retroativa de dispositivos da lei ordinária (arts. 3º e 30 da Lei nº 8.218/91), violando os princípios definidos nos arts. 105 e 144 do CTN (lei erigida à categoria de lei complementar), contraria o princípio da hierarquia das leis, previsto no art. 59 da CF;

- Fere, também, o art. 146, inciso II da CF, segundo o qual a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar é de competência exclusiva de lei complementar, o que abrange a questão da aplicação da lei tributária no tempo;

- A irretroatividade da lei tributária que estabelece taxas de juros moratórios mais gravosa é, também, decorrente de garantia constitucional, nos termos do art. 5º, incisos XXXVI e XXXIX, e art. 150, inciso III, alínea 'a', da Carta Magna, conforme matéria publicada na Revista de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, de autoria do Ministro do TFR, Dr. Carlos Mário da Silva Velloso (fls. 42/43);

- A cobrança de juros de mora com base na TRD, no patamar de 335% num período de 11 meses (fevereiro a dezembro de 1991), afronta, ainda, o disposto no art. 192, § 3º da CF;

J



Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

- Em se tratando de inserir maior taxa de juros sobre a contribuição para o PIS, essa lei só tem vigência 90 dias após sua publicação, em 30.08.91, por força do disposto no parágrafo 6º do art. 195 da CF;

- É de se concluir, portanto, que no período de 01.02.91 a 30.11.91 não incidiu correção monetária, e muito menos a TR, sobre os débitos de contribuições sociais vencidos;

- Ante o exposto, requer o cancelamento do montante correspondente aos juros de mora calculados com base na variação acumulada da TRD, que integra o crédito tributário ora impugnado.

## II. Preliminar – Incidência de multas proporcionais de 80% e 100%

- Na presente autuação, foram aplicadas multas proporcionais de 80% e 100%, sobre as contribuições tidas como devidas nos meses de competência de junho a novembro de 1991. Tal incidência de multa, à semelhança do exposto em relação à TRD, contraria o disposto nos arts. 105, 106 e 144 do CTN, bem como o art. 195, § 6º da CF, já que a Lei nº 8.218, de 29.08.91, somente teve vigência 90 dias após a sua publicação, não podendo retroagir para agravar a situação do contribuinte;

- Desse modo, não cabe a aplicação da multa prevista nos arts. 4º, inciso I e 37 da Lei nº 8.218, publicada em 30.08.91, sobre os fatos geradores que tenham ocorrido no período de junho a novembro de 1991;

- Assim sendo, requer a redução do percentual da multa aplicada nos referidos meses para 50%, em conformidade com a legislação vigente na ocasião.

## III. Mérito

- Consoante relatório que integra o Auto de Infração em foco, o lançamento fundamentou-se na suposta falta de recolhimento da contribuição para o PIS/Receita Operacional, desde a competência agosto de 1992, conforme registros contábeis da contribuinte. Além disso, o procedimento também fez incidir a referida contribuição sobre as receitas financeiras dos meses-base de

J



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

julho de 1988 até dezembro de 1993, que não teriam sido consideradas pela impugnante nas respectivas bases de cálculo;

- Dessa forma, a exigência relativa aos meses de competência de julho de 1988 a julho de 1992 restringe-se à cobrança do PIS sobre o valor das receitas financeiras;

- Com relação às competências agosto de 1992 a dezembro de 1993, a requerente efetuou o depósito judicial da contribuição para o PIS (processo nº 92.9332-9, que tramita na 3ª Vara da Justiça Federal em Florianópolis – cópias das guias de depósito apensadas às fl. 51/56);

- Conforme dispõe o art. 151, inciso II do CTN, o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, sendo ilegal o lançamento constante do presente Auto de Infração, em relação ao montante que foi objeto de depósito judicial (meses de competência de agosto de 1992 a dezembro de 1993);

- Por outro lado, as parcelas da contribuição para o PIS exigidas sobre o montante das receitas financeiras (meses-base de julho de 1988 a dezembro de 1993), com base no art. 1º, inciso V e § 2º do Decreto-lei nº 2.445/88, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.449/88, são totalmente indevidas, face à inconstitucionalidade desses decretos-leis, declarada pelo Supremo Tribunal Federal;

- O STF decidiu pela inconstitucionalidade dos referidos decretos-leis revigorando as disposições reguladoras da apuração e recolhimento do PIS definidas na Lei Complementar nº 07/70, conforme Acórdão e Votos de fls. 46/47;

- Permanecendo, pois, plenamente em vigor a Lei Complementar nº 07/70, segundo a qual a contribuição para o PIS sobre as receitas financeiras, bem como sobre os meses-base que foram objeto de depósito judicial (exigibilidade suspensa);

- Cumpre ressaltar que a impugnante já efetuou o recolhimento da Contribuição para o PIS apurada na presente autuação, relativa aos meses-base de julho a novembro de 1988, conforme atestam as cópias de DARF's de fls.

J



**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

57/58. Assim sendo, requer a exclusão desses valores do Auto de Infração em exame;

- A respeito da competência julho de 1992, o valor tributado como receita financeira corresponde, na realidade, a despesa financeira (conforme doc. de fl. 59), a qual não tem qualquer vínculo com a base de cálculo do PIS, sendo que, naquele mês, não houve nenhuma receita financeira;

- Em face do exposto, resta caracterizada a improcedência do presente lançamento, pelo que requer o cancelamento integral do Auto de Infração.

Após apresentar sua defesa, a requerente solicitou a juntada de cópia da Sentença proferida pelo Exmo. Juiz da 3ª Vara Federal de Florianópolis (fls. 62/65), garantindo o seu direito de efetuar o recolhimento da contribuição para o PIS nos termos da legislação vigente antes da edição dos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88.”

A autoridade julgadora de primeira instância não acatou as preliminares levantadas, por entender que os juros de mora com base na TRD e as multas de ofício nos patamares de 80% e 100% se deram com base em determinações legais. E, quanto ao mérito, determinou as providências a seguir elencadas:

- a) não tomar conhecimento da impugnação no tocante à matéria levada à discussão no Poder Judiciário, nos termos do item ‘a’ do ADN CST nº 03/96;
- b) encaminhar os autos à autoridade preparadora, na forma estabelecida pelo artigo 17, VIII, da MP nº 1.175/95, e suas reedições, com base no item ‘c’ do ADN CST nº 03/96, para que fosse promovida a revisão de ofício do lançamento;
- c) para a autoridade preparadora prosseguir na cobrança dos valores devidos, conforme item ‘c’ do ADN CST nº 03/96, exceto estando a exigência dos mesmos suspensa, ao abrigo do disposto no artigo 151 do CTN; e
- d) declarar a definitividade do lançamento na esfera administrativa, no que se refere à matéria levada à discussão no Poder Judiciário, na forma prevista no item ‘c’ do ADN CST nº 03/96.

Aduz, ainda, caber ao setor competente a efetividade e suficiência dos recolhimentos apontados pela requerente (fls. 57/58), relativos aos meses de julho a novembro de 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

A Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis - SC, em cumprimento às determinações do item "b" da decisão de primeira instância, por meio do Despacho de fls. 79, manifestou-se afirmando que a adequação do lançamento às determinações da Lei Complementar nº 07/70 incorreria na apuração de valores diferentes daqueles constantes do lançamento original. Com efeito, solicitou autorização ao Delegado da Receita Federal em Florianópolis - SC para a lavratura de auto de infração complementar. Referida autorização foi fornecida pelo Delegado da Receita Federal em Florianópolis - SC, em 08/11/96, conforme Despacho de fls. 80.

Com base nas planilhas de fls. 81/85, em 21/11/96, foi lavrado o auto de infração, cujas cópias encontram-se às fls. 86/92.

A autuada apresentou impugnação tempestiva (cópias de fls. 93/114), onde aduz as seguintes razões:

- a) a impossibilidade de modificação do lançamento original, vez que não se trata de nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 145 e 149 do CTN;
- b) ser incabível a observância das determinações da Lei Complementar nº 07/70 à espécie, vez que, à época da ocorrência do fato gerador, a legislação de regência eram os decretos-leis declarados inconstitucionais, e que a suspensão de referidos diplomas legais pelo Senado Federal somente produz seus efeitos a partir da respectiva publicação no DOU;
- c) a impossibilidade de imposição de penalidades, vez que tal procedimento é vedado pelo artigo 100 do CTN, quando o contribuinte observa os atos normativos editados e/ou as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- d) que, por exercer atividade de mineração, estaria abrangida pela imunidade inscrita no § 3º do artigo 155 da CF/88; e
- e) que no auto de infração complementar foram elencados apenas os meses em que a apuração, à alíquota de 0,75% do faturamento mensal, superou a mesma apuração à alíquota de 0,65% sobre a receita operacional, não considerando os montantes anteriormente lançados, excedentes a 0,75% do faturamento mensal.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

Em Despacho de fls. 147/148, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC comparece aos autos trazendo as seguintes considerações:

- a) que a Decisão nº 674/96, emitida por aquele órgão, determinou, em seu item "b", que a autoridade preparadora promovesse a revisão de ofício do lançamento da Contribuição para o PIS (fls. 27/29), na forma do artigo 17, VIII, da MP nº 1.175/95;
- b) que a mencionada revisão de ofício teve como objetivo cancelar a parcela do auto de infração que excedesse o valor apurado com base na Lei Complementar nº 7/70;
- c) que, com base no Demonstrativo de fls. 81, a autoridade fiscal verificou que, no período de julho/88 a dezembro/92, não havia débito a ser levantado na forma da Lei Complementar nº 07/70, vez que naquele período foram auferidas apenas receitas financeiras; e
- d) que, no período de agosto/92 a dezembro/93, foram comparados os valores devidos pela sistemática da Lei Complementar nº 07/70 e aqueles constantes do Auto de Infração de fls. 14/18, concluindo a autoridade fiscal pelo agravamento da exigência no período referente aos meses de agosto/92.

Considerou que, por ter sido proferida decisão administrativa relativa ao lançamento original, seria necessário que o lançamento complementar, que ainda não foi apreciado, constasse em novo processo administrativo, seguindo trâmite próprio. Para tanto, determinou as seguintes providências:

- a) a formalização, mediante despacho do Delegado da Receita Federal, da revisão de ofício do lançamento constante do Auto de Infração de fls. 27/29, isto é, o cancelamento da Contribuição para o PIS, na parte que excedesse ao valor devido na forma da LC nº 07/70, com base nas informações constantes do Demonstrativo de fls. 80;
- b) dar ciência à interessada da Decisão nº 674/96, acompanhada da revisão de ofício mencionada no item anterior, reabrindo-lhe o prazo para recurso voluntário, conforme consta do antepenúltimo parágrafo da referida decisão; e
- c) desentranhar do presente processo os Documentos de fls. 86/146, que correspondem ao auto de infração complementar e à referida impugnação, bem como a extração de cópias do seu despacho e dos Documentos de fls. 79/85, formalizando o conjunto de tais documento um novo processo, relativo ao auto de infração complementar, dando ciência à interessada do desentranhamento e da formalização do novo processo, reabrindo-lhe prazo para, em querendo, apresentar aditamento à impugnação já apresentada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

Conforme Despacho de fls. 152, o Delegado da Receita Federal em Florianópolis - SC determinou a revisão de ofício do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS, referente ao período de julho de 1988 a dezembro de 1993.

A autoridade fiscal, por meio de Termo de Ciência e Entrega de Documentos (fls. 153/154), faz constar que procedeu a entrega da Decisão da DRJ em Florianópolis - SC nº 674/96, e do Demonstrativo de Apuração do Programa de Integração Social - PIS, parte integrante do Auto de Infração de fls. 27/29, que, após o cancelamento da parte que excedeu o valor devido na forma da LC nº 7/70, passou de 39.168,44 UFIR para 12.599,38 UFIR.

Às 155, a autoridade fiscal apresenta Termo de Desentranhamento, onde dá conhecimento do desentranhamento do “auto de infração lavrado em decorrência das diferenças apuradas pela majoração da alíquota, que passou de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento), conforme determinavam os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, para 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento), de acordo com a Lei Complementar nº 07/70”.

Em 11/08/97, a autuada apresentou recurso voluntário parcial à Decisão nº 674/96, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, alegando, em síntese, as seguintes razões:

- a) que a impetração de ação judicial visava discutir a constitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em caráter preventivo e anteriormente à autuação, não se configurando em renúncia à defesa por via administrativa;
- b) da indevida exigência dos juros de mora com base na TRD, no período de fevereiro a dezembro de 1991;
- c) no tocante às multas de ofício, repisa os argumentos trazidos anteriormente, e, alternativamente, requer a aplicabilidade da redução para a multa de ofício do percentual determinado na Lei nº 9.430/96 (75%), nos meses em que foram adotados percentuais superiores a este valor;
- d) que, a despeito da determinação do cancelamento de ofício da parcela do crédito tributário correspondente à indevida consideração das receitas financeiras, em consonância com a posição firmada pelo STF, há que ser tomada a mesma atitude com relação aos meses de competência anteriores a janeiro de 1993, também objeto do lançamento aqui tratado;

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13963.000135/94-83**  
**Acórdão : 201-73.568**

- e) que efetuou depósitos judiciais relativamente aos meses de agosto de 1992 a dezembro de 1993, apurados em conformidade com as determinações dos decretos-leis pré-falados, o que torna desnecessário o lançamento assim perpetrado, vez que, *ex vi* do disposto no artigo 156, VI, do CTN, tais valores serão convertidos em renda da União;
- f) que a declaração judicial de não serem devidos os recolhimentos com base nos Decretos-Leis n<sup>os</sup> 2.445/88 e 2.449/88, a desobrigará, definitivamente, de qualquer adimplemento acerca da Contribuição para o PIS;
- g) que, por exercer atividade de mineração, estaria abrangida pela imunidade inscrita no § 3<sup>o</sup> do artigo 155 da CF/88; e
- h) a consideração dos recolhimentos referentes aos meses de julho a novembro de 1988, cujas cópias dos DARFs encontram-se às fls. 57/58, para o cancelamento dos valores correspondentes na exação.

Ao final, requer o acolhimento do recurso, em todos os seus termos, determinando-se o cancelamento integral do lançamento guerreado.

É o relatório.

f



Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

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

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Há nos autos informação acerca da impetração de Ação de Mandado de Segurança, em que a autuada discute a constitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88.

Diante de tal fato, a autoridade julgadora de primeira instância considerou estar configurada a renúncia dos argumentos impugnatórios com relação a tal matéria, aduzindo que sua decisão deveria limitar-se às questões preliminares levantadas pela interessada em sua impugnação, que não foram objeto de ação judicial.

Entretanto, nas resoluções determinadas pela autoridade julgadora *a quo* em sua decisão, há a deliberação de que seja promovida, pela autoridade preparadora, a revisão de ofício do lançamento, na forma estabelecida pela MP nº 1.175/95 e suas reedições posteriores, o que, a nosso ver, configura o enfrentamento da questão de mérito trazida pela autuada em sua defesa, o que coincide com a matéria discutida na ação judicial.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem-nos ensinado que a declarada inconstitucionalidade dos pré-falados decretos-leis, e a posterior suspensão de suas execuções por Resolução do Senado Federal, afastou-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio.

A retirada dos pré-falados decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, isto é, passam a ser aplicadas as determinações deliberadas pela Lei Complementar nº 07/70, com as modificações da Lei Complementar nº 17/73 e alterações posteriores. Conseqüência imediata determinada pelos mecanismos de segurança e aplicabilidade do nosso ordenamento jurídico.

Tal entendimento firma-se na manifestação do Supremo Tribunal Federal, exarada nos Embargos de Declaração em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181.165-7, Sessão de 04/04/96, consoante se depreende da ementa a seguir transcrita:

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

“ ...

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

2 - .....”

A decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 168.554-2/RJ registra 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 afastadas 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 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 tirar 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.”

A autoridade julgadora *a quo*, para determinar a adequação do lançamento aos ditames das Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, deliberou a revisão de ofício do lançamento original, pelo que, após constatações da autoridade fiscal, já devidamente circunstanciadas no relatório, foi efetuado o lançamento complementar, nos períodos de AGOSTO a NOVEMBRO de 1992 e NOVEMBRO e DEZEMBRO de 1993, e apenas referente aos valores majorados, frente à diferença de alíquotas, de 0,65% para 0,75%.

Em vista de a decisão de primeira instância ter determinado à autoridade preparadora uma providência que acarretou o agravamento da exigência inicial, tem-se que tal procedimento deve incluir-se entre aqueles determinados no artigo 18, e seu § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, *in litteris*:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*.

(...)

§ 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 em 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.

A necessidade da adoção de tal medida resta enfatizada, vez que o auto de infração complementar trata apenas dos períodos de AGOSTO a NOVEMBRO de 1992 e NOVEMBRO e DEZEMBRO de 1993, não tendo a autoridade julgadora de primeira instância determinado a providência a ser tomada quanto aos demais meses constantes do auto de infração original.

É indene de dúvidas que a autoridade julgadora monocrática, em deixando de proceder conforme as disposições do referido § 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.

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 incontestemente 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

f



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

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 *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 conseqüências reflexas.” (destaques do original)

A pretensa irrevogabilidade das decisões administrativas diz respeito, obviamente, àquelas que tenham sido proferidas com observância dos requisitos de validade que se aplicam aos atos administrativos, incluindo-se entre tais a exigência da observância dos requisitos legais.

Às instâncias julgadoras *ad quem* cabe o reexame das decisões de autoridade administrativa, através dos recursos. Os recursos impõem efeito suspensivo às decisões contra as quais se recorre e podem provocar o reexame da matéria de direito substantivo como também de direito formal. O recurso é fórmula encontrada para o Estado efetuar o controle da legalidade do ato administrativo de julgamento, assim, o recurso é, na sua essência, um remédio contra a prestação jurisdicional que contém defeito.

Com efeito, é imperioso que a decisão *a quo* seja tomada como despacho interlocutório, em que se tenha por determinada a providência inscrita no § 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, tomando-se a exação, cujas cópias estão às fls. 87/92, como auto de infração complementar ao original, devendo a impugnação correspondente ser considerada conjuntamente com a impugnação ao lançamento primitivo para que nova decisão de primeira instância seja prolatada, de acordo com a forma do bom direito.

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

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13963.000135/94-83  
Acórdão : 201-73.568

Também, devem os documentos originais, que compõem o Processo Administrativo nº 13963-000.101/97-12, serem reentranhados aos presentes autos, ficando no mesmo apenas cópias para que seja arquivado.

Com essas considerações, voto pela anulação do processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para tê-la como despacho, observando-se, a partir de então, as determinações do § 3º do artigo 18, e artigos 14 a 17, todos do Decreto nº 70.235/72.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000

*Ana Neyle Olimpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA