



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA		
Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
De	31	/ 03 / 05
VISTO		

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

Recorrente : COMPANHIA PERNAMBUCANA DE LATICÍNIOS
Recorrida : DRJ em Recife - PE

PIS. JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DE NORMA REGULARMENTE EDITADA. Por expressa determinação do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. O parágrafo único do art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora de tributo recolhido com insuficiência, porém com observância de norma regularmente editada.

PIS. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês. A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (precedentes do STJ e da CSRF/MF).

Recurso provido em parte, para admitir a semestralidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA PERNAMBUCANA DE LATICÍNIOS.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

I) por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para conceder a semestralidade; e II) por maioria de votos, para excluir a multa e juros. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes (Relator), Luciana Pato Peçanha Martins e Otacílio Dantas Cartaxo, que mantinham a multa e juros e a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que dava provimento integral e apresentará declaração de voto. Designada, quanto à aplicação da multa de ofício, juros e correção monetária a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Valmar Fonsêca de Menezes
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros César Piantavigna, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Imp/ovrs

MIN DA FAZENDA - 2º CC		
CONFERE COR. O ORIGINAL		
BRASÍLIA 30/09/04		
MISTC		



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

Recorrente : COMPANHIA PERNAMBUCANA DE LATICÍNIOS

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir.

"Para a exigência do crédito tributário adiante especificado, foi lavrado, contra a pessoa jurídica supra mencionada, o Auto de Infração constante do presente processo fls. 15 a 17, em conformidade com as normas prescritas no Decreto no. 70.235/72, art. 9º, com a nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93:

(...)

O crédito tributário acima, decorreu das infrações descritas no Auto de Infração que passa a integrar a presente Decisão, como se aqui transcrita fosse, bem como tudo mais que do processo consta.

Os valores tributáveis foram apurados no demonstrativo de fls. 07 a 11.

Os cálculos de multa e juros estão descritos em fls. 12 e 13.

A autuada formula suas razões de DEFESA às fls. 24 a 26, impugnando, totalmente, o Auto de Infração contra ela lavrado.

Em preliminar, argumenta em sua defesa, que ocorreu o prazo quinqüenal de prescrição, porque o Auto de Infração elencou como crédito tributário apurado, valores abrangidos pela prescrição prevista nos artigos 173 e 174 do CTN, no período de janeiro a outubro de 1990.

No mérito argumenta que recolheu a contribuição de acordo com os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com alíquota de 0,65%."

A DRJ em Recife - PE proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

"PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

DECADÊNCIA

O prazo decadencial das contribuições para o custeio da Seguridade Social é de dez anos, estabelecido na Lei nº 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADE BASE DE CÁLCULO.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da constitucionalidade da lei, vez que neste juízo

MÍN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 90 99 104
<i>efidilene</i>
15-09



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos expendidos na peça impugnatória, resumidos a seguir.

- a recorrente, na impugnação, questionou se poderia caber, em bom senso e com justiça, a apenação de contribuinte que, amparado no princípio da presunção da constitucionalidade e da legitimidade das leis, cumprira rigorosamente as disposições de lei vigente, ainda que de constitucionalidade *sub judice*;
- o restabelecimento da aplicabilidade das Leis Complementares se constituiu em fiscalismo extremado, uma vez que o auto de infração e a decisão recorrida levaram em conta apenas a redução da alíquota, sem no entanto considerarem as outras duas variáveis do cálculo da contribuição, quais sejam, o encurtamento do prazo e a ampliação da abrangência da base de cálculo;
- assim, o auto de infração, ao apurar a diferença devida em janeiro de 1990, deveria ter aplicado a alíquota de 0,75% sobre a receita do mês de julho de 1989, exclusivamente de faturamento, e assim, sucessivamente; e
- não poderia nunca ter simplesmente adotado a diferença de alíquota sobre a base de cálculo anterior.

Ao final, requer o acatamento das razões de direito, no sentido da improcedência do auto lavrado, por ter agido em conformidade com a legislação vigente à época dos recolhimentos. Ou, alternativamente, o deferimento de diligência ou perícia, com o objetivo de apuração da diferença, se é que existe, com rigorosa obediência, nessa apuração, de todas as disposições da legislação em que a exigência foi enquadrada, ou seja, na legislação restabelecida pela declaração de constitucionalidade dos Decreto-Leis nºs 2.44/88 e 2.449/88.

Chame-se a atenção para o fato de que, em suas argumentações – fl. 42 – a recorrente levanta a questão da semestralidade do PIS, que entende ser o procedimento determinado pela Lei Complementar nº 7/70.

É o relatório.

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/04
<i>efl/leone</i>
VISTO



Processo nº : 10480.015684/96-68
Recurso nº : 111.174
Acórdão nº : 203-09.191

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ... INAL
BRASÍLIA 30/09/04
<i>efetivamente</i>
VISTO

2º CC-MF
FI.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALMAR FONSECA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Verifica-se, de pronto, tratar-se de situação por diversas vezes submetida à análise desta Câmara, que envolve discussão ainda não pacificada nesta Câmara, que consiste na hipótese do lançamento efetivado com base nas Leis Complementares nº 7/70 e 17/3, quando o autuado tenha recolhido a contribuição devida segundo os ditames dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, os quais foram posteriormente declarados inconstitucionais.

Para o deslinde da questão, invoco os vastos conhecimentos do eminent Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que, em voto condutor do Acórdão proferido no julgamento do Recurso de nº 120.454, que adoto e transcrevo a seguir, a decidiu de forma brilhante.

“(...)

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos indigitados Decretos-Leis, 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 jurídico. Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei revigorada, 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, e posteriores alterações (válidas).

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 revigorada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, a qual, sendo detectada de ofício, enseja a constituição do crédito tributário não satisfeito (a diferença) acrescido dos encargos legais, consistentes em juros moratórios e multa de ofício.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 05/09/04
<i>efeliceleite</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10480.015684/96-68
Recurso nº : 111.174
Acórdão nº : 203-09.191

inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido com base em lei declarada constitucional e o devido em observância da norma inserta na legislação vigorada, 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 constitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos inciso suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado constitucional, com todas as consequências dele derivadas, vez que as normas constitucionais são nulas, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de constitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de 'Alexandre de Moraes, os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc). Assim, a declaração de constitucionalidade "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 prevista 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 decorrente 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 7/1970 e alterações posteriores.

Por derradeiro, cabe esclarecer que a multa de ofício é devida, no caso ora em discussão, tão-somente, sobre o crédito tributário remanescente, se este existir, do novo cálculo, observando a semestralidade.

(...)".

Quanto à semestralidade, conforme consta do voto adotado, entendo ser aplicável, em vista de que é matéria que se encontra pacificada, no presente momento, não restando a este Tribunal Administrativo outra alternativa a não ser curvar-se ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0), publicado no DJ de 15 de maio de 2000, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

"... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único ('A contribuição de julho será calculada com base no

¹ Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente'), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado 'o faturamento do mês anterior' (art. 2º) ...".

Portanto, até a vigência da MP nº 1.212/95 (fevereiro/96), os cálculos devem ser feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, observando-se os prazos de recolhimento vigentes à época de sua ocorrência.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de março de 1996, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 9.715/98, que reza:

"Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;".

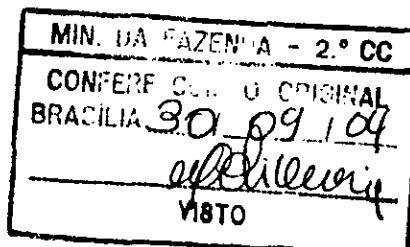
Ressalte-se apenas que a base de cálculo utilizada não foi a receita operacional, mas, da forma como requer a própria recorrente, o faturamento entendido como a receita bruta declarada pela própria contribuinte, em sua declaração de IR, às fls. 20, 21 e 22, no campo correspondente à "base de cálculo", não tendo sido utilizados pelo autuante os valores correspondentes à receita operacional bruta, também informada naqueles documentos.

Quanto ao requerimento de perícia ou diligência, constante da peça recursal, já foi objeto de deliberação por esta Câmara, conforme à fl. 54. No entanto, como porém apenas com vistas à verificação de recolhimentos efetuados e a sua forma de apuração. No entanto, no meu entendimento, como se trata de questão de direito, cuja análise final independe de ter sido a contribuição recolhida em sua integralidade ou não, o resultado da mesma se torna irrelevante para o julgamento da lide, como também penso não ser necessário novo procedimento neste sentido.

Por todo o exposto, voto no sentido de que sejam rejeitadas as preliminares suscitadas, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para conceder a semestralidade do PIS, nos termos explicitados anteriormente.

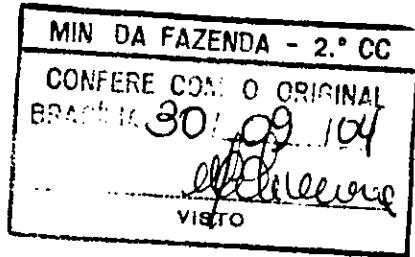
Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

VALMAR FONSECA DE MENEZES





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.015684/96-68
Recurso nº : 111.174
Acórdão nº : 203-09.191

**VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
RELATORA-DESIGNADA QUANTO À APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO,
JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA**

Reporto-me ao Relatório e voto da lavra do ilustre Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes.

O objeto do presente voto vencedor restringe-se à controvérsia da exigência fiscal da diferença de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de vigência dos Decretos-Leis nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, em razão de haverem sido declarados inconstitucionais, restabelecendo a exigência da contribuição pela alíquota de 0,75% e não pela de 0,65%, neles estabelecida.

O ilustre relator, não acolhendo as alegações, entendeu improcedentes os argumentos da recorrente.

Peço vênia para discordar, nessa parte, dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. relator relativamente à ocorrência do fato jurídico perfeito e acabado praticado com base em norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Reproduzo abaixo o teor do parágrafo único do artigo 4º do citado Decreto nº 2.346, de 10/10/1997:

"Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

É de solar clareza a determinação da norma legal de se proceder ao afastamento da lei declarada inconstitucional, independente dos efeitos que produzir para qualquer das partes.

Sendo assim, a administração tributária federal cumpre o pressuposto legal tanto quando a circunstância conduz à liberação da exigência fiscal quanto quando a ela obriga, sendo este o caso sob análise.

Pelos mesmos motivos expostos não entendo como cobrança retroativa o lançamento da parcela dos valores insuficientemente recolhidos. A administração tributária, em procedimento regular de exame do lançamento efetuado por homologação, procedeu à sua homologação, exigindo o crédito tributário como devido pela lei restabelecida em sua plenitude, a teor do artigo 150 e seu § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Não se pode olvidar que a recorrente efetivamente recolheu a exação consoante lei vigente à época do recolhimento, mesmo que posteriormente suspensa em seus efeitos, por inconstitucionalidade. Destarte, sob o manto do artigo 100, parágrafo único do CTN, entende a maioria desta Câmara deva ser afastada a exigência de multa de ofício e juros de mora.

(Assinatura) 7



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

Reza o parágrafo único do referido artigo:

"parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Reforçando esse posicionamento, extrai-se dos ensinamentos do Professor Jaimes Marins em sua obra já citada, ao falar do princípio da autotutela vinculada do ente tributante. Acertadamente, o citado mestre defende que se o Estado mantém, na esfera executiva, mecanismos de apreciação do inconformismo do contribuinte, não pode afastar-se do dever de oferecer ao cidadão os meios necessários para que a solução da lide se dê de modo satisfatório sob o prisma do Direito.

À época em que os recolhimentos foram tempestivamente efetuados vigiam os famigerados Decretos-Leis. Efetuados os recolhimentos em razão de norma impositiva até então considerada válida, não é cabível, ao exigir-se a complementação do tributo que se constatou, posteriormente, ter sido legalmente, porém insuficientemente, recolhido, que se penalize o contribuinte por uma situação singular a que não deu causa.

Aduz o insigne relator que *"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"*.

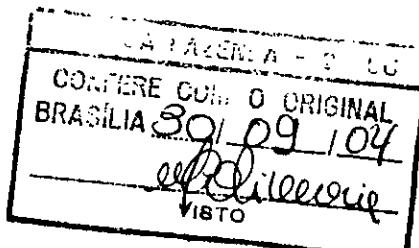
Peço vênia para discordar do ilustre relator por entender que a inexistência de ação por parte da autoridade administrativa à época deve ser traduzida como prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, dado que eram considerados vigentes os referidos decretos-leis.

Não cabia, também à recorrente proceder espontaneamente ao recolhimento da diferença e isso não é exigido pelo parágrafo único do artigo 100. A norma dele emanada somente dispõe que a observância das normas citadas nos incisos do *caput* exclui a imposição de penalidades. A espontaneidade aduzida pelo relator não é comando expresso na norma.

Pelo exposto, o voto da maioria desta Câmara, nesta parte, é por dar provimento parcial ao recurso para afastar a aplicação de juros de mora e multa de ofício sobre o crédito tributário, porventura remanescente, do novo cálculo, observando a semestralidade.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA





Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso discordar do ilustre relator pelas razões a seguir expostas. A questão a ser deslindada é saber se é legalmente possível exigir diferenças por alteração do critério jurídico que norteou os pagamentos efetuados pela contribuinte. Seria racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores? Seria também possível, atribuir a multa de ofício (0,75%) como se infratora fosse a contribuinte por ter observado estritamente os famigerados decretos-leis? Em face da inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se seria possível estabelecer uma data pela qual, a partir da mesma, poderia se dizer que o contribuinte estava inadimplente, em face do novo entendimento operado pela exclusão dos decretos leis do mundo jurídico. Ainda, adicione-se a tudo isso, o fato de que sobre os valores lançados não foram observados o critério estabelecido pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar, quanto à semestralidade da base de cálculo.

Penso que a matéria deva ser estudada inicialmente à luz do “princípio da segurança jurídica”, o qual encontra-se inserido também na Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo) e pelo qual busca preservar as relações jurídicas já estabelecidas ante as alterações da conjuntura política de governo. É, a meu ver, um dos pilares que sustentam o Estado Democrático de Direito e condicionam todo o sistema jurídico.

Nesse sentido, com muita propriedade são as ponderações trazidas pelo contribuinte:

“(...) muito embora a declaração de inconstitucionalidade de uma lei gere efeitos desde o nascimento da norma declarada inconstitucional, tais efeitos, por óbvio, não podem levar à desconsideração de atos jurídicos perfeitos, constituídos sob a égide daquela lei, sob pena de violação ao disposto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal de 1988 (...). Nesse sentido, aliás, bem esclareceu a ilustre Desembargadora Suzana Camargo, da 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em caso análogo ao presente, em que foi declarado inconstitucional o parágrafo 2º do artigo 25 da Lei 8870/94, e em decorrência disso, o INSS passou a exigir diferenças de contribuição previdenciária pela sistemática da lei anterior, ‘verbis’.

‘...’

12. Assim, a consequência maior da natureza declaratória da decisão é justamente a retroatividade dos efeitos do julgado, e é, por isso que os autores e a jurisprudência são uníssonos em conferir efeitos ‘ex tunc’.



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

13. Porém, o efeito 'ex tunc' conferido à decisão jurisprudencial relativamente à declaração de inconstitucionalidade não deve sofrer interpretação absoluta, de molde a desconsiderar toda e qualquer ocorrência que se deu em conformidade com a norma posteriormente invalidada.

14. Assim sendo, o rigorismo da presunção de invalidade de todos os atos praticados sob a égide de lei, posteriormente julgada inconstitucional, deve ser temperado com outras valorações de ordem prática, resguardados certos efeitos fáticos que mesmo a inconstitucionalidade não pode relegar à inexistência. (...) (Agravo de Instrumento nº 2000.03.00.051822-9, DJU de 15/12/00).

Positivado no preâmbulo do texto constitucional,² e sua influência se faz sentir por todo ordenamento jurídico pátrio. O princípio da irretroatividade da lei, o respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito e os institutos da prescrição e da decadência são, por exemplo, consequências da aplicação do princípio da segurança jurídica.

Impende observar, todavia, que o valor segurança jurídica não se resume na noção de certeza³. A grande segurança do administrado consiste na observância dos valores positivados pelos comandos constitucionais, bem como dos princípios que se espalham por todo ordenamento jurídico.

Infelizmente, é prática comum a Administração alterar, a cada passo, a interpretação da norma legal, sob o argumento de haver, finalmente, percebido, após o transcurso de certo lapso de tempo, que ela era ilegal. O problema agrava-se quando a administração pretende aplicar aos fatos pretéritos à uma situação nova, ainda que se trate de validade de ato jurídico, estendendo seus efeitos às decisões já tomadas sob a égide do posicionamento anterior (validade da norma jurídica) para ajustar os atos já realizados pelo contribuinte com a nova situação, em desrespeito à situação jurídica já consumada.⁴

A doutrinadora Maria Sylvia de Pietro apresenta as razões que levaram a inclusão de tal regra na Lei nº 9.784/99: 'Como fiz parte do grupo, sei, por conhecimento próprio, que o principal objetivo da inclusão do princípio da segurança jurídica foi vedar a aplicação retroativa de nova interpretação, interpretação da esfera administrativa; (...) porque é muito comum, no âmbito da administração pública, o órgão jurídico dar um parecer, aquele parecer é aprovado em caráter normativo e passa a valer como interpretação uniforme em toda a administração pública; com base naquela interpretação asseguram-se os direitos dos administrados; de repente, muda-se a interpretação, adota-se uma outra interpretação em caráter normativo e começa-se a querer tirar aquilo que tinha sido dado às pessoas. Isso cria uma

² "Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos na Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna (...)".

³ Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.

⁴ Daí, a Lei nº 9.784/99 impor, expressamente, o princípio da segurança jurídica como critério a ser obedecido pela administração pública federal. O preceito constante do parágrafo único, inciso XIII, do art. 2º da referida lei, prevê a: "interpretação da norma administrativa que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30/09/04
<i>afiliacione</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

insegurança muito grande. Então o que se quis é vedar a aplicação retroativa de nova interpretação.”⁵

Por isso, a interpretação de uma determinada lei, como sendo válida e devida pelos contribuintes na forma exigida, quando assegure direitos aos administrados, há de ser respeitada. É expressa a garantia legal da irretroatividade da nova interpretação, restando precluso o direito de a Administração aplicá-la a fatos pretéritos.

O preceito funciona como uma garantia para o sujeito passivo, no sentido de que sua situação não seja agravada posteriormente quando da alteração do critério jurídico adotado pelo contribuinte, que seguiu a risca a lei, em seu prejuízo. Este preceito traduz uma regra análoga a do princípio da irretroatividade da lei mais gravosa. Só que o artigo 146 do CTN, em vez de incidir genericamente sobre a lei, existe para incidir sobre atos administrativos já praticados, ou seja, lançamentos in concreto.

Ademais, o pagamento das contribuições à alíquota de 0,65%, de acordo com a norma vigente naquela ocasião, ainda que posteriormente declarada constitucional, extinguiu para sempre os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

A exigência das ‘diferenças’ - acrescidas dos consecutórios - viola os princípios da moralidade administrativa e da certeza e segurança do direito, fato que se tornado rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da vida em sociedade, porquanto de nada adiantaria ao cidadão cumprir a lei no presente, se no futuro puder ser penalizado por essa conduta. Por derradeiro, se o sujeito passivo não é devedor nem mesmo do valor original das diferenças, também inaplicável os consecutórios legais.

Da análise do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07.05.96, a Administração Tributária, examinando a Contribuição para o PIS sob o enfoque da Resolução do Senado Federal de nº 49/95 e da MP 1.212/95, apresentou o posicionamento de que tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL 2.445 e 2.449/88 e tal valor seja menor que o apurado com base na LC 7/70, não deve o fisco cobrar a diferença visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação vigente à época.

Verifico também, ser de praxe de algumas Delegacias a adoção do aqui defendido. Cito, a título de exemplo, o ocorrido no Processo nº 10675.001319/99-69 (Recurso: 118.215), julgado em 05/12/2001, em que em razão do valor de alçada, foi revisto, pelo Conselho de Contribuintes, e por unanimidade, negado provimento ao recurso de ofício. A ementa dessa decisão tem a seguinte redação:

*“Tipo do Recurso: DE OFÍCIO
Matéria: PIS
Recorrente: DRJ-JUIZ DE FORA/MG*

Relator: Eduardo da Rocha Schmidt

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Boletim de Direito Administrativo. set/2000. Ed. NDJ Ltda, p. 618.



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

Decisão: ACÓRDÃO 202-13495

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício.

Ementa: PIS - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO - Em respeito aos princípios da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica, é incabível o lançamento por falta/insuficiência de recolhimento em relação à LC nº 07/70, quando o contribuinte houver extinto totalmente o crédito tributário de acordo com os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1988. Recurso de ofício a que se nega provimento."

Também, oportuno registrar, adotar e transcrever parte das razões de decidir expendidas pelo Delegado de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24:

"Neste ponto aflora-se a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar nº 7/1970 deve ou não ser cobrada do contribuinte que observou estritamente o disposto nos Decretos-leis? Ou de outra forma: tem ou não a Resolução do Senado Federal nº 49/1995 o condão de retroagir para prejudicar o contribuinte que cumpriu suas obrigações tributárias segundo as normas assentadas nos atos declarados inconstitucionais?

Entende-se, pelos dois motivos a seguir apresentados, que a União considera definitivamente extintos os créditos tributários da contribuição para o PIS cuja quitação foi feita em conformidade com os atos declarados contrários à ordem constitucional.

O primeiro é que a União não considerou nulos os atos praticados àquela época. Caso os houvesse considerado nulos, estaria obrigada a restituir de ofício aos contribuintes as importâncias pagas de acordo com os Decretos-leis e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento da contribuição segundo as normas impostas pela Lei Complementar. Para evitar esse transtorno optou a União por convalidar os pagamentos efetuados e reconhecer indevida, apenas, a parcela excedente. Tal entendimento está implícito no abaixo transscrito artigo 18 da Medida Provisória nº. 1.973-67/2000:

"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.

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA, 30/09/04
[Assinatura]



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

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.

(...) § 2º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantias pagas.”

Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-leis era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.

O segundo consiste em que, caso a União pretendesse cobrar essa diferença de contribuição, haveria, necessariamente, de conceder prazo para que os contribuintes pudessem pagá-la sem a incidência de multa e juros, já que seria descabida a cobrança desses encargos relativamente à data da ocorrência do fato gerador, como feito no presente Auto de Infração.

Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributários cujos pagamentos foram feitos espontaneamente, antes da publicação da Resolução do Senado Federal no. 49/1995.

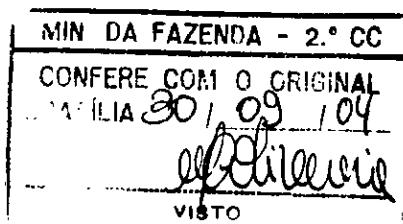
Contudo, com o advento da Resolução do Senado Federal, o lançamento da contribuição que não havia sido até aquela data espontânea e integralmente quitada, deverá ser efetuado segundo as disposições contidas na Lei Complementar no. 7/1970 e alterações posteriores.

Pelo exposto há que se afastar o lançamento de ofício relativamente aos meses em que a contribuição para o PIS foi espontânea e integralmente quitada e manter-se o lançamento nos meses em que não houve recolhimento integral, nas condições previstas à época”.

Além do mais, esse pensamento se ajusta à lição veiculada pelo art. 5º, inciso XXXVI de nossa Carta Magna, que determina ser imutável o ato jurídico perfeito, como o é, pagamento de tributo observando a legislação de regência, à época da ocorrência do fato gerador.

O contrário, como enfatizado, seria uma seara fecunda para disseminar a insegurança jurídica, tão importante para a paz social.

No mesmo sentido é a fundamentação expendida pelo Julgador Singular da DRJ, no Processo nº 10120.002288/96-23, que também acolho e adoto:





Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

"Seria racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores?

Foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto; relativamente a aplicação da alíquota prevista na norma complementar, que gerou os valores lançados, relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1991 a janeiro de 1995.

Desde logo é necessário deixar assente que não foi verificada nenhuma inovação na situação fática da empresa.

Portanto, a questão a ser deslindada é saber se é legalmente possível exigir diferenças por alteração do critério jurídico que norteou os pagamentos/parcelamentos efetuados pela contribuinte.

Ao determinar a aplicação da LC nº 7/1970 aos processos em andamento, a Administração está alternando o critério jurídico utilizado na lavra de lançamento anterior, já notificado ao sujeito passivo.

Pouco importa se a mudança de critério decorreu de mudança na interpretação da lei por vontade própria ou por declaração de inconstitucionalidade ou, ainda, se resultante de erro de direito.

O relevante é perquirir se a alteração no critério jurídico está sendo introduzida in pejus ou in mellius relativamente à situação do sujeito passivo. Vejamos.

O Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 146 estabelece:

'A modificação introduzida, de ofício ou em razão de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente às sua introdução.' (grifei).

Observe-se que a norma fala na mudança de critério jurídico e não na modificação da situação fática.

Se ocorresse alguma alteração na situação fática, eventualmente não considerada no lançamento anterior, a hipótese seria regulada por um dos incisos do artigo 149 do CTN.

A inteligência do artigo 146 deve ser feita em conjunto com os artigos 145 e 149. O art. 145 estabelece as hipóteses em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado. Dentre elas estão as hipóteses arroladas no

Nº	ARAZENÓIA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 30/09/04	
<i>Alcides</i>	



Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

artigo 149, que cuidou exclusivamente de inovações na situação fática considerada no lançamento anterior.

Verifica-se que o art.145 em momento algum se referiu ao art. 146 que, como se viu linhas atrás, cuidou somente de inovações no critério jurídico.

Logo é inequívoco que o fisco não pode invocar o erro de direito ou a mudança na interpretação da lei para modificar in pejus lançamento anteriormente notificado ao contribuinte, esteja pago ou não o crédito tributário correspondente.

O preceito funciona como uma garantia para o sujeito passivo, no sentido de que sua situação não seja agravada quando a Administração resolver alterar o critério jurídico adotado em lançamento anterior, impedindo que ela, unilateralmente, promova alterações em prejuízo do contribuinte. Este preceito traduz uma regra análoga a do princípio da irretroatividade da lei mais gravosa.

Só que o artigo 146, em vez de incidir genericamente sobre a lei, existe para incidir sobre atos administrativos já praticados, ou seja, lançamentos in concreto. Contudo, nada impede a modificação do lançamento in mellius, como ocorreu no caso da MP 1.175/95, art. 17, VIII, que determinou a exclusão dos valores excedentes ao que seria devido pela LC nº 7/70. De forma igualitária, vale dizer que devem ser garantidos os pagamentos/parcelamento efetuados de conformidade com a regra reinante na época do adimplemento da obrigação.

Ademais, o pagamento das contribuições à alíquota de 0,65%, de acordo com a norma vigente naquela ocasião, ainda que posteriormente declarada inconstitucional, extinguiu para sempre os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº 5.172/1966(CTN)."

"(...) A exigência das "diferenças" - acrescidas dos consectários - viola os princípios da moralidade administrativa e da certeza e segurança do direito, fato que se tornando rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da vida em sociedade, porquanto de nada adiantaria ao cidadão cumprir a lei no presente, se no futuro puder ser penalizado por essa conduta.

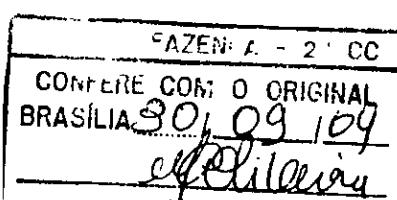
O sujeito passivo não é devedor nem mesmo do valor original das diferenças, sendo inaplicável, portanto, o CTN, art. 100."

Sobre o princípio da segurança jurídica, afirma com propriedade Roque Carrazza:

"O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade.

Nele impera a lei e, mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente.

Quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado-de-Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam





Processo nº : 10480.015684/96-68

Recurso nº : 111.174

Acórdão nº : 203-09.191

sempre à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas, também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.

A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados, impõe sejam as leis tributárias irretroativas." (in "Curso de Direito Constitucional Tributário", Editora Revista dos Tribunais.)

Também este é o entendimento de Sampaio Dória:

"tratando-se, por conseguinte, de um direito adquirido, não pode a lei posterior à ocorrência do fato, sob pena de inconstitucionalidade, retroagir para estabelecer um tributo então inexistente, para agravar o que era devido de acordo com a norma vigente ou para, de qualquer modo, onerar as demais condições do débito fiscal do contribuinte." (transcrito de artigo do Dr. Hugo de Brito Machado, in "Cadernos de Pesquisas Tributárias", vol. 18, grifamos).

Portanto, pretender agora a fiscalização questionar eventuais parcelas de contribuição ao PIS calculadas e recolhidas com suporte em legislação então em vigor, sob o pretexto de que teriam sido recolhidas a menor com base em legislação tributária distinta e mais onerosa, implica flagrante violação ao princípio da segurança jurídica que garante, como se viu, a intangibilidade do ato jurídico perfeito."

Desta forma, tendo a contribuinte sido compelida a pagar a contribuição pela norma imperfeita, ou seja, tendo recolhido corretamente a contribuição devida, observando as regras estabelecidas nas legislações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores. (DLs. 2.445/88, 2.449/88 e MP 1.212/95), não pode ser penalizado por este ato, considerado perfeito e acabado.

Em virtude das conclusões adotadas, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003


MARIA TEREZA MARTÍNEZ LÓPEZ

