MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 26 / 03 / 2004
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP/203-121397

Processo nº : 10935.000092/2001-20
Recurso nº : 121.397
Acórdão nº : 203-09.021

Recorrente : PLANTAR COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. PRESSUPOSTOS. Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição de direito de defesa, conforme o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. **Preliminar rejeitada.**

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. A Lei nº 8.212/91 estabeleceu o prazo de dez anos para a decadência da PIS. Além disso, o STJ pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal. **Preliminar rejeitada.**

PIS. SEMESTRALIDADE. A base de cálculo da contribuição para o PIS, eleita pelo art. 6º, parágrafo único, da LC nº 07/70, permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95. Esta base de cálculo não sofre correção monetária no período, de modo a ter-se o faturamento do semestre anterior sem correção monetária.

MULTA DE OFÍCIO, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. Exclui-se a multa de ofício, juros de mora e correção monetária incidentes sobre os valores lançados em razão das diferenças ocorridas com a aplicação da Lei Complementar nº 07/70, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PLANTAR COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; II) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres (Relator), Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes para redigir o acórdão; **e III) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes, Luciana Pato Peçanha Martins e Otacílio Dantas Cartaxo, quanto à

exclusão da multa e juros do lançamento, e Maria Teresa Martínez López, que dava provimento integral e apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Antonio Augusto Borges Torres
Relator

Participou, ainda, do presente julgamento a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.
Eaal/cf

Processo nº : 10935.000092/2001-20
Recurso nº : 121.397
Acórdão nº : 203-09.021

Recorrente : PLANTAR COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 211/257) interposto contra Decisão de Primeira Instância (fls. 179/206) que considerou procedente o lançamento que exige a Contribuição para o PIS/PASEP considerada recolhida com insuficiência no período de 30/09/91 a 30/09/95.

A fiscalização afirma no auto de infração que:

"Assim, o presente Auto de Infração tem como objeto o lançamento dos valores relativos aos valores depositados e, posteriormente, levantados pela contribuinte." (fl. 100)

Inconformada a empresa impugnou o lançamento alegando:

1 - preliminarmente;

a - decadência: o auto de infração foi lavrado em 01/02/2001, tendo decorridos mais de 5 anos do efetivo direito de cobrança das parcela anteriores a fevereiro de 1996;

b - nulidade do auto de infração por haver ofensa à coisa julgada (art. 467, c/c o art. 468 do Código de Processo Civil);

2 - do direito:

a - é inquestionável a natureza jurídico-tributária da contribuição para o PIS;

b - a base de cálculo do PIS, conforme a LC nº 07/70, é o faturamento apurado no sexto mês anterior, sem qualquer correção monetária desta base de cálculo;

c - não é possível a correção monetária do débito, no período de 01/02/91 a 01/02/92, pois a TR e a TRD não são aplicáveis para fins de correção monetária;

d - a Taxa Selic não pode ser utilizada para cobrança de juros moratórios sobre débitos fiscais, pois inexiste legislação que a defina como tal; foram inobservados os preceitos constitucionais; e

e - a multa de ofício aplicada é exagerada e ofende o art. 5º, XXII, da Constituição Federal.

A decisão recorrida manteve o lançamento com os seguintes argumentos:

1 - o prazo de decadência da contribuição para o PIS é de 10 (dez) anos, conforme o art. 45 da Lei nº 8.212/91;

2 - não há nulidade do auto de infração, por não se configurarem as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, tendo sido o auto lavrado na forma do art. 10 do mesmo Decreto;

3 - ao perderem eficácia os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, a empresa deve recolher a contribuição segundo a LC nº 07/70;

4 - o art. 6 º da LC nº 07/70 retrata verdadeiro prazo para recolhimento do PIS, que foi alterado pela legislação superveniente, decorrendo a atualização monetária; e

5 - compete às autoridades administrativas tão-somente o controle da legalidade dos atos administrativos e não conformidade da lei com os demais preceitos emanados da Constituição Federal.

Inconformada a empresa apresenta recurso voluntário, acompanhado de arrolamento de bens, para reafirmar os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Processo nº : 10935.000092/2001-20
Recurso nº : 121.397
Acórdão nº : 203-09.021

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES
VENCIDO QUANTO A DECADÊNCIA

O recurso é tempestivo e, tendo preenchido as de mais formalidades para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Concordo com a decisão recorrida e a ela me reporto, pois entendo que se configuraram as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, tendo o autuante dado cumprimento à sentença judicial, porém, com o entendimento do Fisco quanto à interpretação do art. 6º da LC nº 07/70, que não foi objeto de apreciação pelo Juízo.

Preliminar rejeitada.

DA DECADÊNCIA

Deve ser ressaltado que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao analisar o Agravo de Instrumento nº 97.04.552777/PR, que apreciou a conversão em renda dos depósitos judiciais, declarou:

> *"2 - Uma vez que somente o depósito judicial e em dinheiro é que acarreta a suspensão da exigibilidade do tributo, havendo depósito a menor, ou se os prazos de pagamento previstos na legislação tributária não tiverem sido respeitados, caberia à autoridade fiscal atuar de ofício, e efetuar o lançamento pela diferença no PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS"* (nossos os destaques)

Tem razão a decisão recorrida quando afirma que:

> *"... ao submeter a matéria à apreciação judicial, ficaram as partes - o contribuinte e a União - obrigados pelo que determina a respectiva decisão judicial."* (fl. 193)

Entretanto, no que diz respeito à decadência, a autoridade administrativa não se sentiu obrigada a respeitar a decisão judicial que considerou que a decadência se opera em 5 (cinco) anos.

Desta forma, ante o que determina o § 4º do art. 150 do CTN e o decidido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (fl. 161), acolho a tese da recorrente de que a Fazenda Pública decaiu do direito de lançar os períodos anteriores a fevereiro de 1996.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

Com relação ao problema da semestralidade, ou seja, de que o faturamento a ser considerado para a quantificação da obrigação tributária é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponível, entendo que deve ser aplicada a conclusão a que chegou o Superior Tribunal de Justiça, manifestada no Recurso Especial nº 240.938/RS, publicada no DJ de 15/05/2000, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

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

No julgamento do RESP nº 144.8708-RS a Relatora Ministra Eliana Calmon complementou:

"Na vigência da citada LC, a base de cálculo, tomada no mês, que antecede o semestre, não sofre correção monetária no período, de modo a ter-se o faturamento do semestre anterior, sem correção monetária." (Boletim Informativo nº 99)

Este, também, é o entendimento da CSRF, expresso no Acórdão nº CSRF/02-0.871, em Sessão de 05/05/2000, razão pela qual entendo deve ser considerado como base de cálculo para o PIS o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador, sem correção monetária, devendo o lançamento ser adequado a este entendimento.

DA EXCLUSÃO DE JUROS, CORREÇÃO MONETÁRIA E MULTA

A recorrente, durante o período em que vigoraram os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, deu cumprimento total às suas determinações e às orientações da Secretaria da Receita Federal, não podendo, desta forma, ser penalizada com a exigência dos consectários legais aplicáveis àqueles que não cumprem com suas obrigações fiscais.

O parágrafo único do artigo 100 do CTN determina que a observância das normas legais e das normas complementares a estas *"exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."*

Diante do exposto, voto no sentido de não acolher a preliminar de nulidade do auto de infração e dar provimento parcial ao recurso, por entender ocorrida a decadência do direito de lançar os débitos anteriores a fevereiro de 1996, dever ser aplicado o entendimento quanto à semestralidade do PIS e excluir a incidência de multa de ofício, juros e correção monetária, com fundamento no art. 100 do CTN.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES

Processo nº : 10935.000092/2001-20
Recurso nº : 121.397
Acórdão nº : 203-09.021

VOTO DO CONSELHEIRO VALMAR FONSÊCA DE MENEZES
RELATOR-DESIGNADO QUANTO A DECADÊNCIA

Em suas razões recursais, a recorrente alega decadência do lançamento efetuado e que, de acordo com o Código Tributário Nacional, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A este respeito, transcrevo o meu entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso nº 114.809, de cujo Acórdão retiro excertos, como razões de decidir:

> *"O instituto da decadência é ligado ao ato administrativo do lançamento e, portanto, faz-se mister tecer alguns comentários sobre esses institutos para, em seguida, concluirmos sobre a questão.*
>
> *O Código Tributário Nacional – CTN classificou os tipos de lançamento, segundo o grau de participação do contribuinte para a sua realização, nas seguintes modalidades: lançamento por declaração (art. 147); lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150).*
>
> *A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o qual é uma modalidade em que cabe ao contribuinte efetuar os procedimentos de cálculo e de pagamento antecipado do tributo, sem prévia verificação do sujeito ativo. O lançamento se consumará posteriormente através da homologação expressa, pela real confirmação da autoridade lançadora ou pela homologação tácita, quando esta autoridade não se manifestar no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.*
>
> *Embora o Código Tributário Nacional – CTN utilize a expressão "homologação do lançamento", não faz sentido se falar em homologar aquilo que ainda não ocorreu, haja vista que o lançamento só se dará com o ato de homologação. Daí porque, trata-se de homologação da atividade anterior do sujeito passivo, ou seja, trata-se de homologação do pagamento antecipado. Neste sentido é o entendimento de diversos tributaristas do País, entre eles José Souto Maior Borges, em sua obra "Lançamento Tributário, Rio, Forense, 1981, p. 465, 466 e 468" e Paulo de Barros Carvalho, em seu trabalho "Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição, em Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, IOB, nº 3, fev. 1997, p. 72 e 73".*
>
> *No entanto, o artigo 10 da Lei Complementar nº 70, de 31.12.1991, estabelece que o produto da arrecadação da COFINS é componente do Orçamento da Seguridade Social e, por outro lado, a Lei ordinária posterior nº 8.212, de 24.07.91, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social,*

estabeleceu, através do caput do art. 45 e inciso I, um novo prazo de caducidade para o lançamento das respectivas Contribuições Sociais:

> *"Art. 45 – O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se em 10 (dez) anos contados:*
> *I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído."*

A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 25.07.91.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal, o que resulta no mesmo período de tempo citado."

Acrescente-se, ainda, que, por força da vinculação deste Colegiado às normas legais vigentes, está afastada da sua competência a análise de disposição expressa em Lei, como no caso *in concreto*.

Diante do exposto, rejeito as argüições de decadência suscitadas pela defesa e, por isso, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Processo nº : 10935.000092/2001-20
Recurso nº : 121.397
Acórdão nº : 203-09.021

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir do ilustre Conselheiro-Relator no que diz respeito à análise do recurso, estritamente sob o aspecto da possibilidade da exigência de contribuição para o PIS - de diferenças que resultaram quando da aplicação da Lei Complementar nº 7/70 - sobre valores relativos a períodos em que ocorreram a extinção do crédito tributário, em virtude de recolhimentos totais com fundamento nos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, declarados inconstitucionais, englobando os mesmos períodos de apuração.

Portanto, 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? É racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores? É possível atribuir a multa de ofício (0,75%) como se infratora fosse a contribuinte por ter observado estritamente os famigerados decretos-leis? Em face de inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se é possível estabelecer uma data pela qual, a partir dessa, poder-se-ia dizer estar o contribuinte inadimplente, em face do novo entendimento operado pela exclusão dos referidos decretos-leis do mundo jurídico? Ainda, adicione-se a tudo isso o fato de que sobre os valores lançados não foi observada a semestralidade da base de cálculo.

A priori, oportuno observar que 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 nº 1.212/95, apresentou o posicionamento de que, tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base nos DLs nºs 2.445/88 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. Portanto, ainda que o entendimento tenha sido posteriormente modificado, teria, em princípio, tal posicionamento gerado efeitos.

No mais, penso que a matéria deva ser estudada à luz do "princípio da segurança jurídica" inserido também na Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo) e segundo o 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. Positivado no preâmbulo do texto constitucional,[1] a 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, conseqüências da aplicação do princípio da segurança jurídica. Impende observar, todavia, que o valor segurança jurídica não se resume na

[1] 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 (...)

noção de certeza [2]. A grande segurança do administrado consiste na observância dos valores positivados pelos comandos constitucionais, bem como dos princípios que se espraiam por todo ordenamento jurídico.

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 à risca a lei, em seu prejuízo. Este preceito traduz uma regra análoga à 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 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 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.

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, que, por unanimidade, negou provimento ao recurso de ofício. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

> "Tipo do Recurso: DE OFÍCIO -Matéria: PIS
> Recorrente: DRJ-JUIZ DE FORA/MG
> Relator: Eduardo da Rocha Schmidt
> 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 em Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24:

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

"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 transcrito 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. 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:

"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 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."

Desta forma, tendo a contribuinte sido compelida a pagar a contribuição pela norma imperfeita, ou seja, tendo recolhido corretamente a contribuição devida, pela observância das regras estabelecidas nas legislações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, não pode ser penalizada por este ato, considerado perfeito e acabado.

Em virtude de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 07 / 04
VISTO

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.001310/2002-17
Recurso nº : 122.488
Acórdão nº : 203-09.022

Recorrente : EMPRESA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADES. Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhes execução. **Preliminar rejeitada.**
COFINS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. MULTA AGRAVADA. A Lei nº 9.430/96 determina a aplicação da multa agravada nos casos em que resta configurado, em tese, crime contra a ordem tributária.
Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **EMPRESA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Valmar Fonseca de Menezes
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf