



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 20 / 03 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

Recorrente : FÁBRICA DE ENCERADEIRA COMERCIAL BANDEIRANTE LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/203-121252

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. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECOLHIMENTO COM BASE NOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449, DE 1988. A declaração de inconstitucionalidade dos citados decretos-leis e a sua retirada do mundo jurídico pela Resolução do Senado Federal nº 49/95 produz efeitos *ex tunc* e funciona como se os mesmos nunca tivessem existido, retornado-se, assim, a aplicabilidade da Lei Complementar nº 07/70.

SEMESTRALIDADE. Tendo em vista a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito administrativo, impõe-se reconhecer que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

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: **FÁBRICA DE ENCERADEIRA COMERCIAL BANDEIRANTE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) 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 Mauricio R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes para redigir o acórdão; e **II) 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Antônio Augusto Borges Torres
Relator

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



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

Recorrente : FÁBRICA DE ENCERADEIRA COMERCIAL BANDEIRANTE LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 524/550) interposto contra Decisão de Primeira Instância (fls. 505/519) que considerou procedente o lançamento que exige a Contribuição para o PIS/PASEP pago a menor no período de 30/04/90 a 30/09/95.

A fiscalização apurou que a empresa entrou com Ação Ordinária objetivando a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.455 e 2.449, de 1988, querendo recolher a contribuição de acordo com a LC nº 07/70. A empresa obteve decisão favorável, entretanto, não recolheu a contribuição de acordo com a alíquota de 0,75%, prevista na LC nº 17/73, tendo sido lavrado o auto de infração para cobrar a diferença de alíquota.

A empresa impugnou o lançamento alegando que:

1 - não cometeu infração alguma, uma vez que cumpriu a lei e só acatou posições esclarecidas em seu processo;

2 - os créditos referentes aos períodos de 03/1990 a 12/1993 foram abrangidos pelo instituto da decadência, conforme o art. 173 do CTN;

3 - a cobrança do período de 11/1995 em diante é ilegal;

4 - é ilegal, também, a cobrança referente aos períodos de 01/1994 a 10/1995, por ter sido desrespeitado o art. 6º da LC nº 07/70; e

5 - fez parcelamento do seu débito e pede para serem revistos os débitos.

A decisão recorrida manteve o lançamento alegando que:

1 - a Lei nº 8.212/91, em seu art. 45, define o prazo de decadência das contribuições sociais em 10 (dez) anos;

2 - a empresa não foi autuada no período de 11/1995 em diante, não procedendo a alegação quanto a este item;

3 - é correto o procedimento da fiscalização ao autuar a impugnante em razão do não recolhimento da contribuição a uma alíquota de 0,75%;

4 - não procede o entendimento que propugna pela existência de um lapso de tempo entre o fato gerador e a base de cálculo da mesma;

5 - o fiscal autuante considerou, em seus cálculos, o parcelamento e os pagamentos efetuados no período lançado (fls. 269/271), sendo o valor total cobrado somente o que restou devido; e

6 - a ação judicial não protegia a impugnante da cobrança relativa à LC nº 07/70.

Inconformada a empresa apresenta recurso voluntário, acompanhado do depósito recursal, alegando:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

1 - que não encontra respaldo legal ou constitucional a pretensão de constituir créditos tributários após o transcurso de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador;

2 - que a base de cálculo do PIS é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária; e

3 - a impossibilidade de cobrança de eventual diferença recolhida a menor com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, com base no art. 146 do CTN.

É o relatório.



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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

O recurso é tempestivo e, tendo preenchido todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Vamos inverter a apreciação das razões da recorrente, começando pela última.

DA APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR N° 07/70

O tema objeto do recurso voluntário - saber quando se verificam os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade - já foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, como nos dá notícia o Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho, no seu trabalho publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n° 04 (pág. 13/23):

"Com efeito, por ocasião do julgamento do RE 136.215-4, em sessão plenária de 18.02.93, o Supremo Tribunal Federal decidiu que uma lei inconstitucional não possui nenhum valor jurídico desde o momento em que passou a produzir efeitos contrários aos princípios e normas encartados na Lei das Leis. Do douto voto do Ministro Celso de Mello, quando do julgamento do RE referido, colhe-se a seguinte lição:

"Impõe-se ressaltar que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. 'Uma consequência primária da inconstitucionalidade' - acentua Marcelo Rebelo de Souza ('O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) - 'é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir cabalmente os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam.'

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. 'Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula'"(RTJ 102/671)

Pois bem, sendo nulos os Decretos-lei n° 2.445/88 e 23.449/88, por terem sido declarados inconstitucionais, segue-se que os mesmos jamais alcançaram o seu desiderato de modificar a Lei Complementar n° 7/70."

Entretanto, muito já se discutiu e se discutirá sobre as conseqüências da declaração de inconstitucionalidade das leis e da eficácia da Resolução do Senado Federal que suspende a execução das leis assim declaradas.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/n° 1.185/95 afirmando:

"A suspensão da eficácia da lei pelo Senado Federal, que, como ato de um Poder da República, tem efeito ex nunc, alcança a matéria objeto da decisão (PIS), conferindo à decisão do STF efeito erga omnes."



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

Quer dizer que a suspensão da Lei pelo Senado Federal produz efeitos jurídicos perante todos (*erga omnes*) e que deste ato para frente as regras declaradas inconstitucionais não podem mais ser aplicadas (*ex nunc*).

Fundamentada neste Parecer da PGFN a Secretaria da Receita Federal emitiu o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07/05/1996.

Posteriormente a PGFN aprovou o Parecer PGFN/CAT nº 437/98, onde cita a NOTA PGFN/PGA/ no. 074/97, segundo o qual:

"8.5 - A modalidade do controle concentrado implica que a decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em ação direta específica, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual em face da Constituição Federal (cf. art. 102, I, "a" desta), produz efeitos jurídicos erga omnes (perante todos) e ex tunc (efeitos pretéritos, ou efeitos que retroagem à data da entrada em vigor da norma declarada inconstitucional). Esse entendimento não tem dissidência entre os julgadores e os doutrinadores."

O Procurador no citado Parecer nº 437/98 reconhece que:

"33 . A partir daí, poder-se-ia enveredar por uma longa e interminável discussão teórica, já que inexistem argumentos científicos robustos para darem fulcro a uma interpretação definitiva e irrefutável acerca da questão. Particularmente, nos filiamos à corrente que atribui efeitos "ex tunc" ao ato senatorial..."

(...)

41 . Com efeito, o embate doutrinário pode até perdurar, e com certeza perdurará, mas só se justificará em foros acadêmicos, porque, no âmbito da Administração Pública federal, a polêmica tornou-se descabida e impertinente enquanto vigir o Decreto nº 2.346/97, editado pelo Chefe do Poder Executivo, no uso das suas atribuições constitucionais (C.F. art. 84, incisos IV e VI). Não cabe mais saber qual a linha interpretativa possui maior, ou menor, rigor científico. A verdade inexorável é: o Decreto presidencial adotou a tese do efeito "ex tunc" e isto basta." (negritei)

Realmente dispõe o Decreto nº 2.346/97:

"Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º - Transitada em julgado a decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial."

O art. 4º do referido Decreto nº 2.346/97 autoriza ao Secretário da Receita Federal determinar, relativamente aos créditos tributários, que estes não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados.

A IN SRF nº 31, de 08/04/97, já havia determinado a dispensa da constituição de créditos relativamente:



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

"VI - a parcela da contribuição do Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1998, e do Decreto-lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n.º 07, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores."

Entretanto, a hipótese aqui tratada é diversa, pois o que se exige é a parcela que excede a paga com base nos decretos-leis declarados inconstitucionais, tendo em vista a aplicação da Lei Complementar nº 07/70.

Desta forma, correto o procedimento da fiscalização em exigir possível insuficiência de recolhimento da contribuição, com fundamento na Lei Complementar nº 07/70.

DA DECADÊNCIA

No que tange a alegada decadência dos períodos anteriores a 31/01/94, constato que o auto de infração foi lavrado em 27/01/99 e que a recorrente efetuou os pagamentos que entendia devidos, sendo o valor total cobrado somente o que restou devido.

Muito se tem discutido sobre a aplicação do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66 e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, na definição do regime de decadência a ser submetido às contribuições, tendo o Supremo Tribunal Federal definido, na votação do RE nº 138.284-8 CE, pelo voto do Relator o Ministro Carlos Velloso, que:

"Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição, inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)". (nosso os destaques)

O art. 146, III, "b", dispõe:

"Art. 146 – Cabe à Lei Complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;".

Cumprindo o mandamento constitucional, o Código Tributário Nacional prevê:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será de 5% (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Sabemos que a regra de incidência do tributo é que define a sistemática do seu lançamento, sendo que a legislação da contribuição em foco determina ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o que caracteriza a sistemática do lançamento por homologação.

Como vimos, nestes casos a contagem do prazo decadencial é estabelecida pelo § 4º do art. 150 susotranscrito, ou seja, os 5 (cinco) anos têm como termo de início a data da ocorrência do fato gerador.

A Lei nº 8.212/91 não pode ser aplicada, ante a expressa determinação da Constituição Federal, no sentido de que matéria de decadência é de competência restrita à Lei Complementar (art. 146, III, "b"), e tal matéria foi especificamente tratada pela Lei nº 5.172/66 (CTN).

Transcrevo trecho da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi:

"Segundo SACHA CALMON NAVARRO COELHO, entendemos que os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias devem ser disciplinados pelo Código Tributário Nacional." 0 (Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Max Limonad, SP, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário)

Desta forma, reconheço a decadência do direito de lançar os períodos referidos, que deve, nos casos de lançamento por homologação, ser regida pelo art. 150, § 4º, do CTN.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

A Terceira Câmara deste Conselho de Contribuintes já firmou entendimento, de forma unânime, quanto à questão da semestralidade da contribuição, levantada no presente recurso voluntário, pelo que me permito transcrever o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Renato Scalco Isquierdo no Recurso nº 112.499, cujas razões de decidir adoto:

"Penso que a solução do presente processo é de relativa facilidade, muito embora a quantidade de incidentes processuais e o volume dos autos. O Auto de Infração foi lavrado para glosar a compensação feita pela empresa recorrente do PIS devido nos meses de apuração mencionados no relatório com os valores que a empresa considerou indevidamente pagos a título da mesma contribuição.

Esse conflito surgiu em razão da divergência de critérios para a apuração do valor da contribuição devida em face da interpretação da norma contida no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70. A empresa recorrente considerou o PIS com a apuração semestral, isto é, a base de cálculo da contribuição devida em determinado mês deveria ser calculada sobre o faturamento do sexto mês anterior. Ao contrário, a fiscalização, entendendo que tal norma fixara prazo de recolhimento, e que fora alterada por outras normas posteriores, entendia que o critério de apuração do PIS deveria ser o do cálculo sobre o faturamento do próprio mês de competência.

Penso que a esse respeito a questão já foi definitivamente solucionada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme relatado no Boletim Informativo nº 99 daquele órgão, como segue:



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

(...) a Seção, por maioria, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, decidindo que a base de cálculo do PIS, desde sua criação pelo art. 6º, parágrafo único, da LC nº 7/70, permaneceu inalterada até a edição da MP nº 1.212/95, que manteve a característica da semestralidade. A partir dessa MP, a base de cálculo passou a ser considerada o faturamento do mês anterior. 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 mês do semestre anterior sem correção monetária. REsp 144.708-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 29/5/2001.

Por se tratar de jurisprudência da Seção do STJ, a quem cabe o julgamento em última instância de matérias como a presente, e tendo em vista, ainda, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em suas primeira e segunda Turmas, todas no sentido de reconhecer a apuração semestral da base de cálculo do PIS, sem correção monetária no período compreendido entre a data do faturamento e da ocorrência do fato gerador, e com o resguardo da minha posição sobre o assunto, reconheço que o assunto está superado no sentido de ser procedente a tese defendida pela recorrente."

DA EXCLUSÃO DE JUROS, CORREÇÃO MONETÁRIA E MULTA

A recorrente, durante o período em que os referidos decretos-leis vigoraram, 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."

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a possibilidade de o Fisco efetuar o lançamento, a decadência do direito de lançar os débitos anteriores a janeiro de 1994, a semestralidade do PIS, conforme o entendimento demonstrado e para excluir a multa de ofício, juros de mora e correção monetária incidentes sobre os valores possivelmente encontrados em razão das diferenças de alíquotas, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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,



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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.”

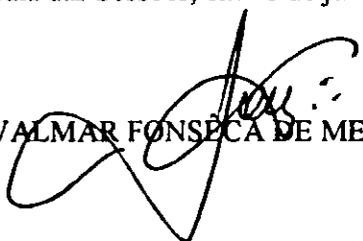
A Lei nº 8.212/91 entrou em vigor na data de sua publicação, qual seja, 25.07.91.

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 arguições 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 : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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, consequências 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 (...)



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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.”

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



Processo nº : 13807.000593/99-11

Recurso nº : 121.252

Acórdão nº : 203-09.019

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:

“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



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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 à sua introdução.” (grifei).



Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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 melius, 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.



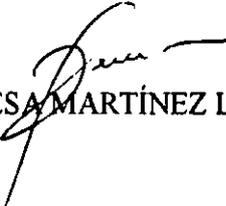
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.000593/99-11
Recurso nº : 121.252
Acórdão nº : 203-09.019

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