



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 02 / 04 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939
Recorrente : SOFIMA S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL

Nº RP/203-121490

PIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFEITOS. Determina o Decreto nº 2.346/97 que os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária devem afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO. Impõe-se reconhecer, mesmo que de ofício, que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, em razão do advento de jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito administrativo.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO EFETUADO COM OBSERVÂNCIA DE NORMA REGULARMENTE EDITADA. INAPLICABILIDADE. 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. **RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOR. APURAÇÃO DE OFÍCIO.** Restando valores recolhidos a menor que o devido em razão de inobservância das normas então em vigor que não estejam diretamente ligadas à diferença das alíquotas entre as normas declarada inconstitucional e aquela cuja vigência foi restabelecida, deverão ser exigidos acrescidos dos consectários legais pertinentes.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SOFIMA S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes, Luciana Pato Peçanha Martins e Otacílio Dantas Cartaxo, que negavam provimento quanto à semestralidade de ofício e à exclusão de multa e juros, e Maria Teresa Martínez López, que dava provimento quanto a crédito e acessórios e apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adriene Maria de Miranda (Suplente), Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Augusto Borges Torres.

Imp/cf



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

Recorrente : SOFIMA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, SP, referente à constituição de crédito tributário por insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996; no valor total de R\$102.157,23.

O Termo de Constatação e Verificação Fiscal informa que a recorrente, no período considerado, apurou e recolheu o PIS à alíquota de 0,65%, nos moldes preconizados nos decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Com a declaração de inconstitucionalidade dos referidos decretos-leis, o Senado Federal expediu a Resolução nº 49 em 09/10/1995, afastando-os do ordenamento jurídico pátrio. Também foi declarado, posteriormente, a inconstitucionalidade do artigo 15, *in fine*, da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995.

Informa, ainda, o autuante que o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, determinou a aplicação das disposições da Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970, na apuração da contribuição para o PIS até o mês de fevereiro de 1996.

Assim, constatando a insuficiência no recolhimento da exação, apurou o tributo nos termos da referida LC, aplicando a alíquota de 0,75% sobre o faturamento do mês do fato gerador e efetuou o lançamento de ofício das diferenças de alíquota.

Acresce a autoridade fiscal que, além das diferenças de alíquota, foram incluídos no mesmo auto de infração valores referentes aos recolhimentos efetuados a menor pela recorrente, em virtude de os valores constantes de os respectivos documentos de arrecadação serem inferiores àqueles resultantes da aplicação da alíquota de 0,65%.

Inconformada a empresa apresentou impugnação tempestiva, insurgindo-se contra a cobrança da diferença de recolhimento em razão da aplicação de alíquota majorada decorrente de alteração na legislação promovida pelos órgãos públicos competentes, tornando-se incabíveis a cobrança de juros de mora e multa regulamentar nestas circunstâncias, requerendo, ao fim, a nulidade do auto de infração.

Apreciando a impugnação, a autoridade monocrática expediu a Decisão DRJ/SPO nº 003504, de 27/09/2000, cujo teor está sintetizado na seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1995 a 28/02/1996

Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Mantém-se a exigência do PIS constituída de acordo com a legislação vigente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

Intimada a conhecer da decisão em 25/06/2002, a empresa, inconformada com seus termos, apresentou, em 23/07/2002, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas alegações apresentadas na impugnação, reafirmando a realização dos recolhimentos nas datas e valores devidos, como estabelecido pela legislação então em vigor, *“não sendo justo nem correto a pretensão de uma cobrança retroativa de uma diferença, resultado de uma majoração de taxa (sic) que não era pretendida na época do recolhimento.”*

A autoridade preparadora informa à fl. 106 a efetivação do arrolamento de bens para garantia de instância.

É o relatório.



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade, dele devendo ser tomado conhecimento.

O litígio restringe-se aos recolhimentos efetuados com base no disposto nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, nos meses de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996.

Insurge-se contra a cobrança de diferença de alíquota, tendo como cerne de seu argumento o fato de ter efetivado os recolhimentos com base na legislação editada e posta em vigor.

Por motivos diversos dos invocados pela recorrente, reconheço a impertinência da exigência como posta no auto de infração.

A Instrução Normativa SRF nº 06, de 19/01/2000, assim determina, *verbis*:

“Art. 1º Fica vedada a constituição de crédito tributário referente à contribuição para o PIS/PASEP, baseado nas alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212, de 1995, no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, inclusive.

Parágrafo único. Aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.”

Não procede a alegação de impossibilidade de o fisco efetuar o lançamento com base em mudança de critério jurídico. Isso porque não se trata de mudança de critério jurídico. Trata-se de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, órgão constitucionalmente competente para tal, de norma que até então havia sido considerada como regularmente editada.

As declarações de inconstitucionalidade de normas tributárias tiveram, sem exceção, efeitos *ex tunc*.

Ensina-nos o e. Professor e Desembargador do Tribunal de Justiça do Distrito Federal Miguel Maria de Serpa Lopes acerca da declaração de inconstitucionalidade de uma norma pela via judicial:

“Suspensão da eficácia de uma lei ordinária, em consequência do decreto judicial de sua inconstitucionalidade. - Diferente da revogação da lei é o caso de sua suspensão, determinada pelo Senado Federal, em consequência do julgamento de sua inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.”

E acresce que:



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

“na hipótese regulada pela Constituição, não se dá a revogação, senão uma suspensão, o que faz crer na possibilidade do retorno da lei à sua vigência interrompida.”

Ademais, o próprio Judiciário vem produzindo inúmeras decisões que reafirmam a retomada da vigência da Lei Complementar nº 7/70, após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Explicitando tal entendimento na esfera administrativa, 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, restabelecendo, em todos os seus efeitos, a norma da Lei Complementar nº 7/70.

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 dos valores lançados, nem de ferimento a fato jurídico perfeito ou à segurança jurídica. A Administração tributária, em procedimento regular de exame do lançamento efetuado por homologação, procedeu à sua homologação, a teor do artigo 150 e seu § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, exigindo o crédito tributário como devido pela lei restabelecida em sua plenitude.

Apurando-se a diferença entre a alíquota de 0,65% e a alíquota de 0,75%, com fulcro na Lei Complementar nº 7/70, e entendendo deva ser mantido o lançamento da exação, devo aqui manifestar-me quanto à semestralidade da base de cálculo e aos consectários legais.

Em que pese não abordado na defesa da recorrente, por tratar-se de matéria de ordem pública, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, do qual emana o comando relativo à observância, pela administração pública, dos princípios da legalidade, da impessoalidade e da moralidade, principalmente, há que se analisar aqui a aplicação da Lei Complementar nº 7/70 em todos os seus termos e todo seu alcance, consoante tem sido entendido por este Conselho.

Os julgados deste Conselho, e particularmente desta Câmara, têm sido, unanimemente, convergentes para se reconhecer a semestralidade da base de cálculo do PIS, os termos do parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70, na esteira de decisões pacificadas tanto pelo Superior Tribunal de Justiça quanto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando a matéria é suscitada pela recorrente.

Para esse fim, e especificamente quanto ao reconhecimento, de ofício, ao referido direito à semestralidade da base de cálculo do PIS no período considerado, transcrevo abaixo o



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

voto proferido pela eminente Conselheira Lina Maria Vieira, no Recurso nº 116.129, em novembro de 2002, na parte que interessa a este julgado, por ser também o meu entendimento sobre a matéria:

“E, neste particular, resolvo levantar, de ofício, a questão relativa à semestralidade do PIS, ínsita no parágrafo único do art. 6º, da LC 7/70, a despeito da posição adotada por alguns de meus pares, de que “decisões reiteradas sobre determinada matéria, não se constitui em motivo suficiente para que se deva atribuir ao julgador administrativo o dever de aplicá-la a todos os julgados em que a mesma não tenha sido argüida na fase impugnativa”.

E o faço por entender que sendo a matéria tributária questão de ordem pública deve ser conhecida, mesmo sem ter sido alegada pelo contribuinte. Ademais, frente à evidência dos fatos, ou seja, a mudança de interpretação do mencionado parágrafo único do art. 6º da LC 7/70, adotada pelas nossas Cortes administrativa e judicial, entendo ser esta a solução mais justa, além de considerar que a economia deve sempre orientar os atos processuais, evitando gasto de tempo e dinheiro, inutilmente ao Poder Público e aos contribuintes.

Assim, na medida em que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais¹ e o Superior Tribunal de Justiça², após acaloradas e extensas discussões administrativas e judiciais, respectivamente, decidiram que a base de cálculo da contribuição para o PIS, eleita pela LC 7/70, no art. 6º, parágrafo único (“A contribuição de julho será calculada com 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 Medida Provisória no. 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS, quando a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerada “o faturamento do mês anterior”.

Assim, face à jurisprudência dessas Cortes e, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da verdade real, da legalidade, da economia processual, da celeridade, da isonomia, entendo ser cabível o pronunciamento desta Câmara sobre fato superveniente, não havendo que se cogitar em vulneração do art. 515 do CPC e inexistindo, também, contrariedade ao disposto no art. 517 de referido diploma legal, não implicando julgamento extra petita, conforme disposto no art. 462 do CPC, verbis:

“Art. 462 - Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença”.

¹ O Acórdão nº CSRF/02-0.871¹ também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

Ademais, como nos ensina Alberto Xavier³:

“Com efeito, versando o direito tributário sobre direitos indisponíveis e sendo todo ele dominado pelo princípio da legalidade, o princípio inquisitório só deve sofrer as derrogações impostas pela função garantística do processo de impugnação, pelo que entendemos que as limitações a este princípio só se aplicam quando favoráveis ao impugnante, pois só nesta medida valem as razões que conduzem a impedir que do exercício de um direito subjetivo resultem conseqüências negativas para seu titular.

Poderá, por isso, o órgão de julgamento conhecer de fundamentos não alegados pelo particular, que afetem o ato de lançamento, declarando a nulidade do mesmo por fundamento distinto do invocado pelo impugnante”. (grifo do original)

Logo, para o período compreendido entre outubro de 1988 a fevereiro de 1996 (ADIN no. 1.417-0 e IN SRF no. 06/2000), deve a exigência da Contribuição ao PIS ser calculada mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.”

De fato, entendo, também, que a escorreita aplicação do direito público pelos órgãos julgadores, cujas relações com os particulares visam a tutela do bem coletivo e considerados os princípios constitucionais acima referidos, deve se dar consoante o entendimento serenado em seus julgados. Ou seja, independente da contestação do demandante a pontos específicos, deve-se aplicar a norma na inteireza do entendimento pacificado, sob pena de se manietar os direitos de alguns, já que o direito aplicado não seria o direito posto, com a interpretação pacificada pelo órgão julgador. Ter-se-ia, assim, nos casos de lide na esfera administrativa, um direito individualizado segundo os limites e a razão de pedir de cada um. Se tal procedimento cabe, impositivamente, ao Judiciário, o mesmo não se pode dizer dos órgãos julgadores da administração, pois não lhes compete determinar a aplicação do direito de forma individualizada, criando norma individual e concreta, porém, de forma genérica, que alcance a generalidade dos contribuintes, em face de sua missão consistir em garantir a legalidade dos atos administrativos.

No dizer de Jaimes Marins em ‘Direito Processual Tributário Brasileiro’, diferentemente do que sucede nas controvérsias civis, não busca o contribuinte a afirmação de um direito subjetivo a certa prestação ou certo comportamento, mas “um direito subjetivo a um dado comportamento *jure* da administração financeira central ou de outra entidade tributante”. Vale dizer, ao apresentar resistência à pretensão do Estado, quer o contribuinte lhe seja exigido, se for o caso, só e somente só o tributo devido consoante hermenêutica majoritária. E, submissa ao texto constitucional, mirando os princípios da legalidade, moralidade e impessoalidade, bem como a celeridade na solução da lide, tenho comigo deva ser observada a exigência da exação nos estritos limites da hermenêutica majoritária nesta Câmara no que se refere à semestralidade da base de cálculo do PIS.

³ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário/Alberto Xavier.-2ª edição.Forense 2002, pags.334/335.



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

Visando respaldar o entendimento ora emitido, recorro à decisão proferida em juízo pelo TRF da 4ª Região, que assim se manifestou acerca da apreciação de matérias de direito não suscitadas no curso da ação:

*“Processo: 9504404618 UF: RS Órgão Julgador: SEGUNDA SEÇÃO
Data da decisão: 10/09/1997 Documento: TRF400055237 Fonte DJ
DATA:12/11/1997 PÁGINA: 96225 Relator(a) JUIZ AMIR SARTI Decisão Por
maioria, vencido o Juiz José Luiz Borges Germano, em relação ao mérito,
entendendo que o prazo prescricional somente terá início, quando o correntista
reembolsar à CEF o dinheiro havido indevidamente, pois, até então, não há
prejuízo.[...] - REPETIÇÃO DE INDÉBITO. Ao Tribunal cabe conhecer, no
julgamento da apelação, de todas as questões que poderiam ter sido enfrentadas
na origem, mas efetivamente não foram decididas, não estando adstrito apenas
àquelas resolvidas na instância inferior. As questões de direito podem ser
examinadas de ofício, não estando o juiz limitado ao pedido da parte.”*

Dessarte, considero cabível, no presente julgado, aplicar o entendimento serenado por este órgão julgador e reconhecer o direito da recorrente, determinando a observância do disposto no parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70 na apuração da base de cálculo da exação, qual seja, a semestralidade da base de cálculo do PIS, sem correção dos valores, enquanto vigente a Lei Complementar nº 7/70.

Isso posto, reporto-me aos consectários legais.

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

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 e a Medida Provisória nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715/98, cujo artigo 15 foi considerado inconstitucional pelo STF. Efetuados os recolhimentos em razão de norma impositiva até então considerada válida, não é cabível, ao se exigir 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.

Por fim, cabe lembrar que o fiscal autuante informa a existência de recolhimentos efetuados a menor que o devido, mesmo aplicando-se a alíquota de 0,65%, caracterizando

e



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

inobservância da norma então em vigor, declarada inconstitucional. Em assim sendo, após efetuados os ajustes nos termos do decidido por esta Câmara, permanecendo eventuais diferenças a menor, que não estejam diretamente ligadas à diferença de alíquotas, deverão ser exigidas acrescidas dos consectários legais pertinentes.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para manter o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, efetuado em razão da diferença de alíquota; reconhecer o direito da recorrente à apuração da base de cálculo com observância de sua semestralidade, sem correção dos valores; e afastar a exigibilidade dos consectários legais – multa de ofício e juros de mora. As diferenças de recolhimentos que porventura restarem inferiores ao devido em razão de terem sido efetuados a menor por inobservância da norma então em vigor, que não estejam diretamente ligadas à diferença das alíquotas entre a norma declarada inconstitucional e aquela cuja vigência foi restabelecida, deverão ser exigidas, acrescidas dos consectários legais pertinentes.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir da ilustre Conselheira-Relatora 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 da aplicação da Lei Complementar nº 7/1970 sobre valores relativos a períodos em que foram feitos recolhimentos totais com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, declarados inconstitucionais, englobando os mesmos fatos geradores.

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. 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? Face à inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se é 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 foi observada a semestralidade da base de cálculo.

Penso que a matéria deva ser estudada 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.

Positivado no preâmbulo do texto constitucional⁴ 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, conseqüências da aplicação do princípio da segurança jurídica.

Impende observar, todavia, que o valor segurança jurídica não se resume na noção de certeza.⁵ 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.

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

⁴Nós, 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 (...)

⁵ Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

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.⁶

A doutrinadora Maria Sylvia Zanella 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 insegurança muito grande. Então o que se quis é vedar a aplicação retroativa de nova interpretação."*⁷

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 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. Por derradeiro, se o sujeito passivo não é devedor nem mesmo do valor original das diferenças, também inaplicável os consectários legais.

⁶ 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."*

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Boletim de Direito Administrativo. set/2000. Ed. NDJ Ltda., p. 618.



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

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 DL nºs 2.445/88 e 2.449/88 e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, não deve o Fisco cobrar a diferença, tendo em vista 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 nº 118.215), julgado em 05/12/2001, em que, em razão do valor de alçada, foi revisto por este Conselho de Contribuintes e, por unanimidade, negado 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 7/70, quando o contribuinte houver extinto totalmente o crédito tributário de acordo com os Decretos-Leis nºs 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 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.



Processo n^o : 13807.001140/00-17
Recurso n^o : 121.490
Acórdão n^o : 203-08.939

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 n^o 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 n^o 2.445, de 29 de junho de 1988, 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 no. 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

(...) § 2^o 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 n^o 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 n^o 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'.



Processo n^o : 13807.001140/00-17
Recurso n^o : 121.490
Acórdão n^o : 203-08.939

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 n^o 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 à 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 n^o 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 melius 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.



Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.001140/00-17
Recurso nº : 121.490
Acórdão nº : 203-08.939

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. nºs 2.445/88 e 2.449/88 e MP nº 1.212/95), 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 10 de junho de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ