



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 22 / 02 / 2004
8
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

Recorrente : NATIONAL STARCH E CHEMICAL INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP

PIS - DL NºS 2.445/88 e 2.449/88 – ALÍQUOTAS – PRÁTICA REITERADA - Enquanto não considerados inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, os respectivos procedimentos dos contribuintes foram admitidos pela administração fazendária, configurando-se, assim, na prática reiterada prevista no CTN, artigo 100, III, parágrafo único. Dessa forma, descabe ao Fisco, além da diferença de alíquota, propor multa e exigir juros e correção monetária. **BASE DE CÁLCULO – SEMESTRALIDADE** – O fato gerador da contribuição tem como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior.

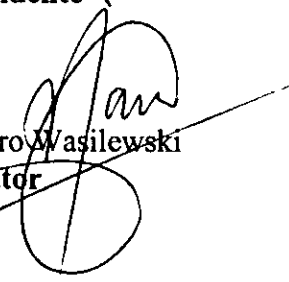
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
NATIONAL STARCH E CHEMICAL INDUSTRIAL LTDA.

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 do Relator.** Vencida a Conselheira Maria Teresa Martinez López, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Mauro Wasilewski
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Menezes, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Iao/cf



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

Recorrente : NATIONAL STARCH E CHEMICAL INDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de PIS mantido pela primeira instância, cuja decisão foi ementada da seguinte forma (fl. 78):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/1995 a 29/02/1996

Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade restabelece a aplicação da norma indevidamente alterada. Destarte, mantém-se a exigência da contribuição ao PIS relativa à diferença entre as alíquotas de 0,65% e 0,75%, bem assim da multa de ofício aplicada e dos respectivos juros de mora.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

A Recorrente entende que a declaração de inconstitucionalidade dos DL nºs 2.445/88 e 2.449/88 produz efeitos somente após a suspensão pelo Senado Federal.

Defende, ainda, que o prazo de recolhimento é de seis meses a contar do faturamento.

É o relatório.



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
MAURO WASILEWSKI**

O lançamento refere-se à diferença de alíquotas (0,65% e 0,75%), além de desconsiderar a semestralidade relativa à base de cálculo.

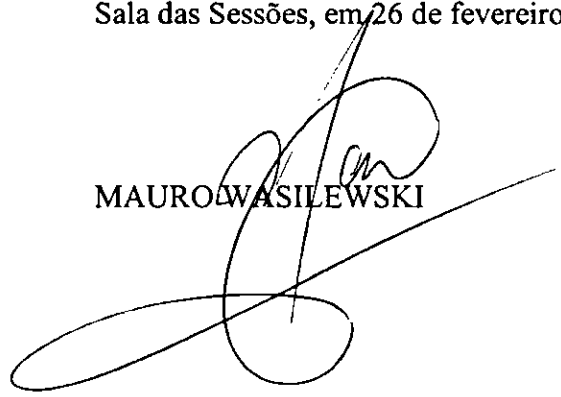
Relativamente à diferença de alíquota entre a prevista nos DL nºs 2.445/88 e 2.449/88 e na Lei Complementar nº 7/70, o meu entendimento é de que o acatamento das regras desses decretos-leis, enquanto não julgados inconstitucionais pelas autoridades fazendárias, configurou-se como uma prática reiterada e, como tal, sujeita o contribuinte apenas à exigência do principal, cabendo ser expurgados os juros, multa e correção monetária, conforme estabelece o CTN, art. 100, III, parágrafo único.

No que respeita à base de cálculo, até outubro/1995, a mesma é o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, descabendo aplicar qualquer acréscimo durante tal interregno.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento parcial para excluir do crédito tributário juros, multa e correção monetária e, até outubro/1995, admitir que o fato gerador tenha como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior, descabendo, em tal interregno, exigir qualquer outra parcela.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

MAURO WASILEWSKI





Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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 constitucional¹ e sua influência se faz sentir por todo ordenamento jurídico pátrio. O princípio da irretroatividade da lei, o respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito e os institutos da prescrição e da decadência são, por exemplo, consequências da aplicação do princípio da segurança jurídica.

Impende observar, todavia, que o valor segurança jurídica não se resume na noção de certeza.² A grande segurança do administrado consiste na observância dos valores

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 (...)*

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



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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 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.³

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."*⁴

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*.

³ 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."*

⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Boletim de Direito Administrativo. set/2000. Ed. NDJ Ltda, p. 618.



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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.

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.”



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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.

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.



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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 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.



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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 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.

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,



Processo : 13807.005096/00-79
Acórdão : 203-08.704
Recurso : 119.747

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, 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 25 de janeiro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ