



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 12 / 02 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005230/99-44

Recurso nº : 119.940

Acórdão nº : 203-08.665

Recorrente : ETILUX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

NORMAS PROCESSUAIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Por expressa determinação do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

PIS. SEMESTRALIDADE. 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, sem correção monetária. Jurisprudência consolidada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e, no âmbito administrativo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DE NORMA REGULARMENTE EDITADA. 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.

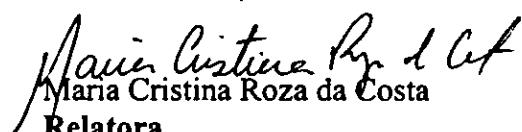
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ETILUX INDÚSTRIA E COMÉRCIO 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 da Relatora.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, que apresentou declaração de voto, e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Meneses, Mauro Wasilewski e Luciana Pato Peçanha Martins.

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

Recorrente : ETILUX INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, relativo à constituição de ofício do crédito tributário, em 31/05/1999, pertinente à insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de janeiro de 1994 a setembro de 1995, no valor total de R\$30.319,87.

A autoridade monocrática descreveu o procedimento fiscal como segue:

“Em ação fiscal realizada junto ao estabelecimento da empresa em epígrafe, verificou-se que ela recolhera a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) relativa aos meses de janeiro de 1994 a setembro de 1995 à alíquota de 0,65%, conforme estabelecido nos Decretos-lei nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, ao passo que a alíquota correta aplicável a esse período, segundo a fiscalização, seria de 0,75%, nos termos das Leis Complementares nºs 07/1970 e 17/1973, uma vez que o Senado Federal, por meio da Resolução nº 49/1995, considerara inconstitucionais os ditos decretos-lei.

Assim, aos olhos da autoridade fiscal teria havido insuficiência de recolhimento motivada pela diferença entre as duas alíquotas, o que a levou a lavrar o auto de infração das fls. 14/16, complementado pelos demonstrativos das fls. 5/13, com a seguinte base legal: art. 3º, alínea ‘b’, da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, c/c art. 1º, § ún., da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973.”

Na impugnação, a empresa apresentou os seguintes protestos:

- a) o valor recolhido é superior ao valor devido segundo a LC nº 7/70 pois incide sobre uma base de cálculo menor;
- b) pela LC nº 7/70 a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior ao recolhimento; e
- c) assevera que o efeito da Resolução nº 49/95, do Senado Federal, produziu efeito *ex nunc*.

Da análise da contestação, a autoridade singular proferiu a Decisão nº 3521, de 27/09/2000, sintetizada na ementa seguinte:

“Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

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 do PIS relativa à diferença entre as alíquotas de 0,65% e 0,75%.

BASE DE CÁLCULO

Calcula-se a contribuição ao PIS com base no faturamento do próprio mês de competência e não do sexto mês a ele anterior.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Intimada a conhecer da decisão em 20/08/2001, a empresa apresentou contestação a ela em 17/09/2001, com as seguintes razões de dissentir:

- a) repetindo os termos da impugnação, pugna contra a cobrança alegando que empreendeu corretamente aos recolhimentos sob a égide dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, ambos de 1988, vigentes à época. Que o efeito produzido pela Resolução nº 49, do Senado Federal, é *ex nunc* e não *ex tunc*, como entende o Fisco. Socorre-se da doutrina para fundamentar seu argumento;
- b) afirma que tal exigência fere os princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da moralidade administrativa, sendo inaceitável e inadmissível a aplicação de efeito retroativo à declaração de inconstitucionalidade de uma lei; e
- c) reporta-se à Lei nº 9.868, de 11/11/1999, para repisar que ao STF cabe decidir quais efeitos produzirão uma norma considerada inconstitucional.

Requer, ao fim, o acolhimento do recurso e a anulação do lançamento efetuado por inexistência da infração alegada pelo Fisco.

À fl. 92 consta DARF relativo ao recolhimento do depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº : 13807.005230/99-44

Recurso nº : 119.940

Acórdão nº : 203-08.665

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário apresentado atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Restringe-se os argumentos de oposição ao lançamento a dois quesitos: a aplicação dos efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade dos famigerados Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e a semestralidade da base de cálculo do PIS segundo a LC nº 7/70, este último posto na impugnação, que foi mencionada no recurso.

Quanto aos efeitos produzidos pela declaração de inconstitucionalidade, somente a partir da edição da Lei nº 9.868, de 10/11/1999, passou a existir em nosso ordenamento jurídico previsão de definição, pelo STF, dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Até essa data, as declarações de inconstitucionalidade de normas tributárias tiveram, sem exceção, efeitos *ex tunc*.

A Secretaria da Receita Federal chegou a produzir o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, em 07/05/1996, esposando o entendimento manifestado pela recorrente.

Porém, tal ato foi implicitamente revogado pelo Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, do qual reproduzo abaixo o teor do parágrafo único do artigo 4º:

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

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

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

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



Processo nº : 13807.005230/99-44

Recurso nº : 119.940

Acórdão nº : 203-08.665

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.

Rejeito as alegações apresentadas quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Quanto à alegada semestralidade da base de cálculo, assiste razão à recorrente.

Após o elucidativo voto da Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, ilustre Relatora do RE nº 144.708 – RS (1997/0058140-3), de 29/05/2001, não mais pairou dúvida, nas esferas judicial e administrativa, acerca da semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS, bem como de não ocorrência de sua correção monetária. Vale aqui transcrever excertos do voto prolatado:

“Sabe-se que, em relação ao PIS, é a Lei Complementar que, instituindo a exação, estabeleceu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

[...]

Doutrinariamente, diz-se que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. É, em termos práticos, o montante, ou a base numérica que leva ao cálculo do quantum devido, medido este montante pela alíquota estabelecida.

Assim, cada exação tem o seu fato gerador e a sua base de cálculo próprios.

Em relação ao PIS, a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu duas modalidades de cálculo, ou forma de chegar-se ao montante a recolher:

[...]

Assim, em julho, o primeiro mês em que se pagou o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente (parágrafo único do art. 6º).

Esta segunda forma de cálculo do PIS ficou conhecido como PIS SEMESTRAL, embora fosse mensal o seu pagamento.

[...] o Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação PIS/PASEP, editado pela Portaria nº 142 do Ministro da Fazenda, em data de 15/07/1982 assim deixou explicitado no item 13:

A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referida na alínea ‘b’, do item I, deste Capítulo é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar nº 07, art. 6º e § único, e Resolução do CMN nº 174, art. 7º e § 1º).



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

A referência deixa evidente que o artigo 6º, parágrafo único não se refere a prazo de pagamento, porque o pagamento do PIS, na modalidade da alínea 'b' do artigo 3º da LC 07/70, é mensal, ou seja, esta é a modalidade de recolhimento.

[...]

Conseqüentemente, da data de sua criação até o advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade."

E sobre a correção monetária elucida o referido voto:

[...]

"O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.

Contudo, a opção legislativa foi outra. E se o Fisco, de moto próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via oblíqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer."

Dessarte, acolho a alegação da defesa relativamente à semestralidade da base de cálculo da exação.

Por fim, entendendo deva ser mantido o lançamento da exação, devo aqui manifestar-me quanto 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."

À época em que os recolhimentos foram tempestivamente efetuados vigia os famigerados decretos-leis declarados inconstitucionais. 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.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para manter o lançamento, reconhecer o direito de a recorrente apurar a Contribuição para o PIS, no período constante do auto de infração, de acordo com o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70, ou



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

seja, com observância da semestralidade da base de cálculo, sem correção, e afastar a aplicação dos consectários legais.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

Maria Cristina R. da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

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 nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

positivados pelos comandos constitucionais, bem como dos princípios que se espalham por todo ordenamento jurídico.

Infelizmente, é prática comum a Administração alterar, a cada passo, a interpretação da norma legal, sob o argumento de haver, finalmente, percebido, após o transcurso de certo lapso de tempo, que ela era ilegal. O problema agrava-se quando a administração pretende aplicar aos fatos pretéritos a 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 nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

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.”

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:



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

“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



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

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.

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.

2



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

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, unilateralmente, promova alterações em prejuízo do contribuinte. Este preceito



Processo nº : 13807.005230/99-44
Recurso nº : 119.940
Acórdão nº : 203-08.665

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, 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 fevereiro de 2003

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ