



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 15 / 03 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

Recorrente : **RADIADORES VISCONDE LTDA.**
Recorrida : **DRJ em São Paulo - SP**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. Não se concretizou nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo causa para decretação de nulidade. **Preliminar rejeitada.**

PIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECOLHIMENTO COM BASE NOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449, DE 1988. A declaração de inconstitucionalidade dos citados decretos-leis e a sua retirada do mundo jurídico, pela Resolução do Senado Federal nº 49/95, produz efeitos *ex tunc* e funciona como se os mesmos nunca tivessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da Lei Complementar nº 7/70.

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

MULTA DE OFÍCIO, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. Exclui-se a multa de ofício, juros de mora e correção monetária, incidentes sobre os valores lançados em razão das diferenças ocorridas com a aplicação da Lei Complementar nº 7/70, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **RADIADORES VISCONDE LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento;** e II) **no mérito, em dar provimento parcial ao recurso: a) por unanimidade de votos, quanto à semestralidade; e b) por maioria de votos, quanto à multa e os juros.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes, Luciana Pato Peçanha Martins, que apresentou declaração de voto, e Maria Teresa Martínez López, que dava provimento integral e apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Antônio Augusto Borges Torres
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Imp/cf



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

Recorrente : **RADIADORES VISCONDE LTDA.**

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 84/126) interposto contra Decisão de Primeira Instância (fls. 70/80) que considerou procedente o lançamento que exige a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, considerada devida no período de outubro de 1994 a setembro de 1995.

A empresa impugnou o lançamento alegando:

1 - nulidade do procedimento por não haver sido cientificada de que poderia efetuar o recolhimento dos tributos em atraso, conforme previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, modificado pelo inciso II do art. 70 da Lei nº 9.532/97; bem como não foi cientificada de que, findo o prazo de 20 dias marcado para o recolhimento, contado do recebimento da intimação, os débitos estariam sujeitos a lançamento de ofício, nos termos dos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430/96;

2 - foi autuada por não adotar a alíquota de 0,75% no período autuado;

3 - a base de cálculo corresponde ao faturamento, em valores históricos, do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 6º da LC nº 7/70;

4 - não é devido o recolhimento do PIS na forma exigida pela MP nº 1.212/95 e suas reedições;

5 - indevida a multa aplicada, já que efetuou os recolhimentos conforme a legislação vigente; e

6 - os juros de mora fixados segundo a Taxa Selic são inaplicáveis.

A decisão recorrida manteve o lançamento com os seguintes argumentos:

1 - não procede a preliminar de nulidade, por não se configurar nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como a impugnante demonstrou ter pleno conhecimento do direito que poderia exercer;

2 - a autuação não cita a Medida Provisória nº 1.212/95 como seu fundamento legal;

3 - a partir da decisão do STF e da Resolução nº 49/95 do Senado Federal, os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, deixaram de compor o ordenamento jurídico, operando-se efeitos "ex tunc", ou seja, como se nunca houvessem existido, vigindo a LC nº 7/70, sendo aplicada a fatos anteriores à decisão judicial;

4 - a multa de ofício é plenamente justificável, pois ocorreu falta de pagamento da contribuição;

5 - os juros fixados estão estabelecidos em lei, não podendo a sua constitucionalidade ser discutida na esfera administrativa; e



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

6 - descabida as alegações de que a base de cálculo da contribuição seria o faturamento de seis meses atrás.

Inconformada a empresa apresenta recurso voluntário, acompanhado de arrolamento de bens, para reafirmar os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES

O recurso é tempestivo e, tendo preenchido as demais formalidades legais para a sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 determina que são nulos os atos praticados por pessoa incompetente e "II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa".

Dos autos não se contata que tenha ocorrido qualquer da hipóteses previstas no citado art. 59.

O direito do contribuinte, previsto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, poderia ser exercido pela recorrente independentemente de qualquer notificação por parte da fiscalização, não podendo ela alegar desconhecimento da Lei, o que os fatos não comprovam.

Preliminar de nulidade que se rejeita.

DA APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70

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

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

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

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



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

Pois bem, sendo nulos os Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88, por terem sido declarados inconstitucionais, segue-se que os mesmos jamais alcançaram o seu desiderato de modificar a Lei Complementar nº 7/70."

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

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN nº 1.185/95 afirmando:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Realmente dispõe o Decreto nº 2.346/97:

"Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

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

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

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

"VI - a parcela da contribuição do Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1998, 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 07, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores."

Entretanto, a hipótese aqui tratada é diversa, pois o que se exige é a parcela que excede a paga com base nos decretos-leis declarados inconstitucionais, tendo em vista a aplicação da Lei Complementar nº 7/70.

Desta forma, correto o procedimento da fiscalização em exigir possível insuficiência de recolhimento da contribuição, com fundamento na Lei Complementar nº 7/70.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

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

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

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

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



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

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

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

DA EXCLUSÃO DE JUROS, CORREÇÃO MONETÁRIA E MULTA

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

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

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade por vício formal e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a semestralidade do PIS no período autuado e excluir a multa de ofício, juros de mora e correção monetária, incidentes sobre os valores lançados, em razão das diferenças encontradas, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

No que pertine à exigência da multa de ofício e juros de mora, compartilho do entendimento do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, esposado no Acórdão nº 202-14.633, que a seguir transcrevo:

“Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos indigitados Decretos-Leis, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo jurídico. Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada, como se as modificações introduzidas pela maculada norma tivessem sido apagadas, ou melhor, nunca tivessem existido. No caso concreto, a contribuição deveria haver sido recolhida, até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 7, e posteriores alterações (válidas).

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos-leis não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo, deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, a qual, sendo detectada de ofício, enseja a constituição do crédito tributário não satisfeito (a diferença) acrescido dos encargos legais, consistentes em juros moratórios e multa de ofício.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso em questão, porque a inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido com base em lei declarada inconstitucional e o devido em observância da norma inserta na legislação restaurada, não decorreu da observância, pelo sujeito passivo, de nenhuma das normas complementares listadas nos incisos componentes do mencionado artigo. Demais disso, no caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as conseqüências dele derivadas, vez que as normas inconstitucionais são nulas, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de ¹Alexandre de Moraes, os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos *ex tunc*). Assim, a declaração de inconstitucionalidade

¹ Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

“decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito”.

Por outro lado, a norma do parágrafo único do artigo 100 do CTN somente tem aplicação nas hipóteses em que o sujeito passivo vinha observando as normas complementares listadas nos incisos desse artigo e, com o novo entendimento ou alteração jurídica de tais normas, recolheu espontaneamente eventuais diferenças de tributo resultante da novel situação jurídica. Assim, mesmo que se pudesse estender, por analogia às hipóteses prevista nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com o ressurgimento de critérios jurídicos decorrente da restauração de norma, ainda assim, ditos benefícios não alcançariam o caso em análise, porquanto a reclamante não recolheu espontaneamente a diferença do tributo apurada nos termos da Lei 7/1970 e alterações posteriores.”

Por fim, cabe esclarecer que a multa de ofício e os juros de mora são devidos, no caso ora em discussão, tão-somente, sobre o crédito tributário remanescente, se este existir, do novo cálculo observando a semestralidade.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003


LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso discordar do ilustre Relator pelas razões a seguir expostas. 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 a inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se seria 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 referidos decretos-leis do mundo jurídico. Ainda, adicione-se a tudo isso o fato de que sobre os valores lançados não foram observados o critério estabelecido pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, quanto à semestralidade da base de cálculo.

Penso que a matéria deva ser estudada inicialmente 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.

Nesse sentido, com muita propriedade são as ponderações trazidas pela contribuinte:

“(…) muito embora a declaração de inconstitucionalidade de uma lei gere efeitos desde o nascimento da norma declarada inconstitucional, tais efeitos, por óbvio, não podem levar à desconsideração de atos jurídicos perfeitos, constituídos sob a égide daquela lei, sob pena de violação ao disposto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal de 1988 (...). Nesse sentido, aliás, bem esclareceu a ilustre Desembargadora Suzana Camargo, da 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em caso análogo ao presente, em que foi declarado inconstitucional o parágrafo 2º do artigo 25 da Lei 8870/94, e em decorrência disso, o INSS passou a exigir diferenças de contribuição previdenciária pela sistemática da lei anterior, “*verbis*”:

“(…)”

12. Assim, a consequência maior da natureza declaratória da decisão é justamente a retroatividade dos efeitos do julgado, e é, por isso que os autores e a jurisprudência são uníssonos em conferir efeitos “*ex tunc*”.

13. Porém, o efeito “*ex tunc*” conferido à decisão jurisprudencial relativamente à declaração de inconstitucionalidade não deve sofrer interpretação absoluta, de



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

molde a desconsiderar toda e qualquer ocorrência que se deu em conformidade com a norma posteriormente invalidada.

14. Assim sendo, o rigorismo da presunção de invalidade de todos os atos praticados sob a égide de lei, posteriormente julgada inconstitucional, deve ser temperado com outras valorações de ordem prática, resguardados certos efeitos fáticos que mesmo a inconstitucionalidade não pode relegar à inexistência.(...).” (Agravo de Instrumento nº 2000.03.00.051822-9, DJU de 15/12/00.

Positivado no preâmbulo do texto constitucional,² 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.³ 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 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.⁴

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

² 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 (...)

³ Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.

⁴ 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."



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

insegurança muito grande. Então o que se quis é vedar a aplicação retroativa de nova interpretação." ⁵

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.

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, visto 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 pelo Conselho de Contribuintes e, por unanimidade, negado provimento ao recurso de ofício. A ementa dessa decisão tem 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

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Boletim de Direito Administrativo. set/2000. Ed. NDJ Ltda, p. 618.



Processo n^o : 13807.013221/99-17
Recurso n^o : 120.019
Acórdão n^o : 203-08.905

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 n^o 07/70, quando o contribuinte houver extinto totalmente o crédito tributário de acordo com os Decretos-Leis n^o 2.445 e 2.449, de 1988. Recurso de ofício a que se nega provimento."

Também, oportuno registrar, adotar e transcrever parte das razões de decidir expendidas pelo Delegado de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG, no Processo n^o 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 n^o 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



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

devido com fulcro na Lei Complementar no. 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

(...) § 2º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantias pagas."

Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-leis era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.

O segundo consiste em que, caso a União pretendesse cobrar essa diferença de contribuição, haveria, necessariamente, de conceder prazo para que os contribuintes pudessem pagá-la sem a incidência de multa e juros, já que seria descabida a cobrança desses encargos relativamente à data da ocorrência do fato gerador, como feito no presente Auto de Infração.

Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributários cujos pagamentos foram feitos espontaneamente, antes da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/1995.

Contudo, com o advento da Resolução do Senado Federal, o lançamento da contribuição que não havia sido até aquela data espontânea e integralmente quitada, deverá ser efetuado segundo as disposições contidas na Lei Complementar no. 7/1970 e alterações posteriores.

Pelo exposto há que se afastar o lançamento de ofício relativamente aos meses em que a contribuição para o PIS foi espontânea e integralmente quitada e manter-se o lançamento nos meses em que não houve recolhimento integral, nas condições previstas à época."

Além do mais, esse pensamento se ajusta à lição veiculada pelo art. 5º, inciso XXXVI, de nossa Carta Magna, que determina ser imutável o ato jurídico perfeito, como o é, pagamento de tributo observando a legislação de regência, à época da ocorrência do fato gerador.

O contrário, como enfatizado, seria uma seara fecunda para disseminar a insegurança jurídica, tão importante para a paz social."

No mesmo sentido é a fundamentação expendida pelo Julgador Singular da DRJ, no Processo nº 10120.002288/96-23, que também acolho e adoto:

"Seria racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores?"



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

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 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.



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

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.”

Sobre o princípio da segurança jurídica, afirma com propriedade Roque Carraza:

“O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade.

Nele impera a lei e, mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente.

Quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado-de-Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam sempre à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas, também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.

A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados, impõe sejam as leis tributárias irretroativas.” (in “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Editora Revista dos Tribunais.)

Também este é o entendimento de Sampaio Dória:

“Tratando-se, por conseguinte, de um direito adquirido, não pode a lei posterior



Processo nº : 13807.013221/99-17
Recurso nº : 120.019
Acórdão nº : 203-08.905

à ocorrência do fato, sob pena de inconstitucionalidade, retroagir para estabelecer um tributo então inexistente, para agravar o que era devido de acordo com a norma vigente ou para, de qualquer modo, onerar as demais condições do débito fiscal do contribuinte." (transcrito de artigo do Dr. Hugo de Brito Machado, in "Cadernos de Pesquisas Tributárias", vol.18, grifamos).

Portanto, pretender agora a fiscalização questionar eventuais parcelas de contribuição ao PIS calculadas e recolhidas com suporte em legislação então em vigor, sob o pretexto de que teriam sido recolhidas a menor com base em legislação tributária distinta e mais onerosa, implica flagrante violação ao princípio da segurança jurídica que garante, como se viu, a intangibilidade do ato jurídico perfeito.

Desta forma, tendo o contribuinte sido compelido 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. 2.445/88 e 2.449/88 e MP 1.212/95), não pode ser penalizada por este ato, considerado perfeito e acabado."

Em virtude das conclusões adotadas, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ