



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.000952/99-20
Recurso nº 148.860 Voluntário
Acórdão nº **3402-001.640 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de fevereiro de 2012
Matéria PIS - REVISÃO DE LANÇAMENTO - ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA - IMPOSSIBILIDADE
Recorrente BELMETAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida DRJ DE CAMPINAS - SP

PAF – CONCOMITÂNCIA – INOCORRÊNCIA.

Não há concomitância, quando não coincidentes os objetos dos processo judicial e administrativa. Precedente do STJ e da CSRF.

PIS – REVISÃO DE LANÇAMENTO – ALÍQUOTA - ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE. ARTS. 145, 146 E 149 DO CTN. SÚMULA 227 DO TFR.

A Resolução do Senado Federal nº 49 de 09/10/95 que suspendeu os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 que fixavam a alíquota de 0,65% para o PIS, não autoriza a aplicação da alíquota de 0,75% prevista na legislação repriminada (LC nº07/70) com a declaração de inconstitucionalidade, nem a revisão dos auto-lançamentos anteriores efetuados, eis que o suposto erro na aplicação de alíquota, por traduzir um erro de direito na aplicação das normas aos fatos e valores já oferecidos à tributação, não autoriza a revisão do lançamento para a adoção de um novo critério de interpretação da Lei ou de ato normativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos deu-se provimento ao recurso para cancelar o lançamento. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Nayra Bastos Manatta que mantinham o lançamento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Silvia de Brito Oliveira e João Carlos Cassuli Junior. A Conselheira Silvia de Brito Oliveira apresentará declaração de voto.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/03/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 19/03/2012 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 22/03/2012 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANATTA
Impresso em 14/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho, João Carlos Cassuli Júnior, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva..

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 248/266) contra o v. Acórdão DRJ/CPS nº 6.634 exarado em 20/05/04 (fls. 235/242) pela 5ª Turma da DRJ de São Paulo - SP que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar procedente”, o lançamento original de Contribuição para o PIS (fls. 49/58), notificado em 29/06/99 (fls. 58), no valor total de R\$ 136.595,39 (PIS R\$ 50.149,84; Juros R\$ 48.833,16; Multa 75% R\$ 37.612,39), que acusou a ora Recorrente de falta de recolhimento do PIS- nos períodos de 07/94 a 09/95, conforme o TVF (fls. 47/48) que esclarece:

“No exercício das funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional e, em continuidade aos trabalhos de fiscalização iniciados em 14/04/99, com base na FM 1999-00.150-0 (IRPJ), constatamos o seguinte:

I - DOS FATOS

A empresa recolheu a contribuição ao Programa de Integração Social - PIS com base na receita bruta operacional utilizando a alíquota de 0,65%, conforme preconizado nos Decretos leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Considerando a suspensão da execução dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 determinada nos termos da Resolução do Senado Federal nº 49 de 09/10/95 (DOU de 30/10/95), o cálculo da contribuição ao PIS voltou a ser regido pelas Leis Complementares 07/70 e 17/73, com a aplicação da alíquota de 0,75% sobre o faturamento mensal.

Após a elaboração dos cálculos da contribuição ao PIS para o período de apuração de julho de 1994 a setembro de 1995, com base nas Leis Complementares 07/70 e 17/73, verificamos que havia diferenças a serem recolhidas, conforme demonstrativo constante do item página 2.

II - DA AUTUAÇÃO

Devido ao recolhimento feito a menor, estamos constituindo o crédito tributário, através do lançamento, da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, com fulcro no art. 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 07/70, c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar no 17/73; título 5, capítulo 1, seção

I, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

Os valores que deram suporte a presente autuação foram obtidos através da apuração das diferenças mensais encontradas entre os cálculos feitos pelo contribuinte com base nos Decretos-leis nos 2.445/88 e 2.449/88, e os cálculos por nós elaborados com base nas Leis Complementares 07/70 e 17/73, conforme o seguinte demonstrativo:

MÊS	LEI COMPLEMENTAR 07/70			DL's 2445 e 2449/88			DIF. ATRIB.
	B. CALCULO	ALI Q.	VALOR PIS	B. CALCULO	ALI Q.	VALOR PIS	
Jul/94	2.594,137,00	0,75%	19.460,53	2.928,761,00	0,65%	19.036,95	423,58
Ago/94	3.374,792,00	0,75%	25.310,94	3.638,840,00	0,65%	23.652,46	1.658,48
Set/94	3.191,038,00	0,75%	23.932,79	3.335,182,00	0,65%	21.678,68	2.254,10
Out/94	3.317,215,00	0,75%	24.879,11	3.430,162,00	0,65%	22.296,05	2.583,06
Nov/94	4.154,860,00	0,75%	31.161,45	4.154,860,00	0,65%	27.006,59	4.154,86
Dez/94	3.224,220,00	0,75%	24.181,65	3.328,849,00	0,65%	21.637,52	2.544,13
Jan/95	4.286,523,28	0,75%	32.148,92	4.337,124,19	0,65%	28.191,31	3.957,62
Fev/95	3.130,343,78	0,75%	23.477,58	3.183,302,64	0,65%	20.691,47	2.786,11
Mar/95	4.763,856,79	0,75%	35.728,93	4.849,982,79	0,65%	31.524,89	4.204,04
Abr/95	3.850,425,70	0,75%	28.878,19	3.984,783,40	0,65%	25.901,09	2.977,10
Mai/95	4.247,807,26	0,75%	31.858,55	4.342,954,51	0,65%	28.229,20	3.926,51
Jun/95	3.926,513,46	0,75%	29.448,85	4.004,476,18	0,65%	26.029,10	3.419,76
Jul/95	3.687,524,67	0,75%	27.656,44	3.792,479,47	0,65%	24.651,12	3.005,32
Ago/95	4.066,532,39	0,75%	30.498,99	4.185,445,19	0,65%	27.205,39	3.293,60
Set/95	4.034,159,41	0,75%	30.256,20	4.145,002,49	0,65%	26.942,52	3.313,68

Os demonstrativos de cálculo, do enquadramento legal, da multa, dos juros e da atualização monetária encontram-se em folhas anexas ao Auto de Infração do qual o presente."

Reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão de fls. 235/242 da 5ª Turma da DRJ de São Paulo - SP, houve por bem "julgar procedente", o lançamento original de Contribuição para o PIS (fls. 49/58), aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/1994 a 30/09/1995

Ementa: COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. No âmbito do lançamento por homologação, para que seja aceita a compensação alegada pela contribuinte, exige-se prova do crédito líquido e certo contra a Fazenda, escrituração demonstrando a efetividade daquele procedimento

compensatório, e comunicação ao Fisco, para que este exerça seus misteres de fiscalização e controle do crédito público.

PIS. BASE DE CALCULO. PRAZO DE RECOLHIMENTO. O art. 6º da Lei Complementar 7, de 1970, veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição ao PIS.

MAO JUDICIAL. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. A constituição do crédito tributário por meio do lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, ainda que o contribuinte tenha proposto ação judicial.

MULTA DE OFÍCIO. É devida, se, antes do início da fiscalização, a exigibilidade do crédito tributário não está suspensa na forma do Art. 151 do CTN.

JUROS DE MORA. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta.

Lançamento Procedente”

Em suas razões de Recurso Voluntário (fls. 248/266), a ora Recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância na parte em que a manteve tendo em vista: **a)** que ajuizou Ação Ordinária (Processo nº 97.0051813-2—19 Vara Federal de São Paulo) com vistas a assegurar o direito de efetivar a compensação tributária dos créditos que possuiria, em decorrência dos recolhimentos indevidos da Contribuição para o PIS, efetuados nos moldes dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, requerendo a antecipação dos efeitos da tutela, que embora negada na primeira instância, foi-lhe concedida pelo TRF 3ª Região, em sede de Agravo de Instrumento (Processo nº 97.03.088051-7); **b)** que os créditos tributários não poderiam ter sido lançados, por inexistentes, uma vez que já extintos, por meio da compensação a que procedeu, autorizada que fora pelo Poder Judiciário e ademais, as diferenças apuradas pelo auditor fiscal decorrem de erro por este cometido, pois conforme determinado pela Lei Complementar nº 7, de 1970, deveria ser tomada como base de cálculo da contribuição o faturamento do sexto mês anterior ao do vencimento, procedimento este que não foi adotado pelo auditor fiscal; **c)** que portanto o lançamento não poderia ter sido efetuado em virtude de a matéria estar sendo discutida judicialmente, principalmente existindo, como no caso, expressa autorização judicial para o procedimento realizado pela impugnante; **d)** que em face da autorização judicial para o procedimento por ela adotado, e de estar a matéria sub judice, não poderia ser lançada a multa, nem lhe poderiam ser exigidos juros de mora.

É o Relatório

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso Voluntário reúne as condições de admissibilidade e, no mérito, merece ser provido.

Inicialmente, verifico que a questão relativa à prejudicial de concomitância foi bem afastada pela própria r. decisão recorrida, eis que o objeto da ação judicial (ressarcimento e compensação de PIS relativa à semestralidade) em nada interfere com o objeto da presente ação fiscal que tem por objeto a aplicação da alíquota do PIS prevista na LC nº 07/70 no período excogitado no AI.

Nesse sentido já assentou o 1º CC que: “só existe concomitância quando no processo administrativo se discutir o mesmo objeto da ação judicial” e “se isso não ocorrer, então não há concomitância e a autoridade administrativa julgadora deve conhecer o mérito do litígio” (cf. Ac. nº 108-08494 da 8ª Câm. do 1º CC, em sessão de Sessão de 13/09/05, Rel. José Henrique Longo), sob pena de nulidade da decisão, por desatender aos requisitos essenciais que os artigos 31 e 59, inc. II do Decreto nº 70.235/72 enumeram como condição de sua validade (Ac. da 3ª Turma da CSRF no Recurso de Divergência nº 301-122696, Proc. nº 13149.000230/96-05 em sessão de 17/05/05 Acórdão de CSRF/03-04.421, Rel. Cons. Paulo Roberto Cucco Antunes, em nome de VIAÇÃO XAVANTE LTDA).

Assim, não há concomitância, quando não coincidentes os objetos dos processo judicial e administrativa, ou quando o objeto do processo administrativo for mais abrangentes que o judicial, tal como já reconheceu a Jurisprudência Administrativa e judicial e se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA DE RECORRER NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IDENTIDADE DO OBJETO. ART. 38, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI Nº 6.830/80.

1. Incide o parágrafo único do art. 38, da Lei nº 6.830/80, quando a demanda administrativa versar sobre objeto menor ou idêntico ao da ação judicial.

*2. A exegese dada ao dispositivo revela que: "O parágrafo em questão tem como pressuposto o **princípio da jurisdição una**, ou seja, que o ato administrativo pode ser controlado pelo judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. (...) Entretanto, tal **pressupõe a identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial**". (Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila. Direito Processual Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 349).*

*3. In casu, os **mandados de segurança preventivos**, impetrados com a finalidade de recolher o imposto a menor, e evitar que o fisco efetue o lançamento a maior, **comporta o objeto da ação anulatória do lançamento na via administrativa**, guardando **relação de excludência**.*

*4. Destarte, há nítido reflexo entre o objeto do mandamus – tutelar o direito da contribuinte de recolher o tributo a menor (pedido imediato) e evitar que o fisco efetue o lançamento sem o devido desconto (pedido mediato) - com aquele apresentado na **esfera administrativa, qual seja, anular o lançamento efetuado a***

maior (pedido imediato) e reconhecer o direito da contribuinte em recolher o tributo a menor (pedido mediato).

5. Originárias de uma mesma relação jurídica de direito material, despicienda a defesa na via administrativa quando seu objeto subjugasse ao versado na via judicial, face a preponderância do mérito pronunciado na instância jurisdicional.

6. Mutatis mutandis, mencionada exclusão não pode ser tomada com foros absolutos, porquanto, a contrario sensu, torna-se possível demandas paralelas quando o objeto da instância administrativa for mais amplo que a judicial.

7. Outrossim, nada impede o reingresso da contribuinte na via administrativa, caso a demanda judicial seja extinto sem julgamento de mérito (CPC, art. 267), pelo que não estará solucionado a relação do direito material.

8. Recurso Especial provido, divergindo do ministro relator. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 840.556-AM; Reg. nº 2006/0085196-9, em sessão de 26/09/06, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Rel p/Ac Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 20/11/06 p. 286)

"IRF Aplicações financeiras de renda fixa Instituições de Previdência Privada Pessoas jurídicas imunes opção pela via judicial as questões postas ao conhecimento do judiciário implica a impossibilidade de discutir o mesmo mérito na instância administrativa, (...), posto que a decisão daquele Poder detém, no sistema jurídico pátrio, o poder jurisdicional, ou seja, somente ao Poder Judiciário é outorgado o poder de examinar as questões a ele submetido de forma definitiva, com efeito, de coisa julgada. Todavia, sendo a autuação posterior à demanda judicial, nada obsta que se conheça o recurso quanto à legalidade no lançamento em si, que não o mérito litigado no judiciário. (...)." (Ac un da 4ª C do 1º CC nº 10418.397 Rel. Cons. Nelson Mallmann j 17/10/01 DOU 1 07/01/02, p 61 ementa oficial, publ. in RJIOP-1 Trib., Const. e Adm. nº 02/2001, E-1-16839)

Exatamente este é o caso dos autos onde se verifica que embora havendo decisão na ação judicial invocada pela Recorrente (ressarcimento e compensação de PIS relativa à semestralidade), a mesma não versa sobre a alíquota do PIS, que não foi objeto da sentença.

Superada a questão da concomitância passo ao exame do mérito do recurso que se prende a lançamento de ofício decorrente *recolhimento a menor* da contribuição para o PIS relativamente ao período períodos de 07/94 a 09/95, vez que, segundo esclarece o TVF (fls. 47/48) o contribuinte recolheu a contribuição "com base na receita bruta operacional utilizando a *alíquota de 0,65%*, conforme preconizado nos Decretos leis nºs 2.445/88 e 2.449/88", eis que considerando a suspensão da execução dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 determinada nos termos da Resolução do Senado Federal nº 49 de 09/10/95 (DOU de 30/10/95), a d. Fiscalização entende que "o cálculo da contribuição ao PIS voltou a ser regido

pelas Leis Complementares 07/70 e 17/73, com a aplicação da alíquota de 0,75%”, assim “constituindo o crédito tributário, através do lançamento, da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, com fulcro no art. 3º, alínea "b" da Lei Complementar nº 07/70, c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17/73; título 5, capítulo 1, seção I, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82 sobre o faturamento mensal”. aplicou sobre a base de cálculo a alíquota de 0,65% diversa daquela estabelecida pela Lei Complementar nº 7/1970 que era de 0,75%”.

Nessa ordem de idéias, desde logo verifica-se que o pretexto invocado para justificar a sua pretensão à revisão dos auto-lançamentos anteriores e dos créditos tributários já extintos seria o suposto erro na alíquota do PIS, aplicada pelo contribuinte de acordo com os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 suspensos nos termos da Resolução do Senado Federal nº 49 de 09/10/95 (DOU de 30/10/95)

Entretanto, a posterior declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, suspensos pela Resolução do Senado Federal nº 49 de 09/10/95, e que fixavam a alíquota de 0,65% para o PIS, data vênua, não autoriza a revisão dos auto-lançamentos anteriormente efetuados, para aplicação da alíquota de 0,75% - prevista na legislação repristinada (LC nº 7/70) com a declaração de inconstitucionalidade -, ao período de 07/94 a 09/95, excogitado no presente lançamento de ofício.

A pretendida aplicação retroativa da Resolução do Senado Federal nº 49 de 09/10/95 (DOU de 30/10/95) a operações efetuadas em período anterior à sua vigência como as excogitadas no lançamento (período de 07/94 a 09/95), por si só já enseja manifesta ilegalidade, por violação ao “princípio da irretroatividade da lei tributária” e ao disposto nos arts. 140 e 144 do CTN.

Se não bastasse, o pretexto invocado no lançamento para justificar a pretensão à revisão de auto lançamentos anteriores – suposto erro na aplicação de alíquota e aplicação da alíquota de 0,75% prevista na legislação repristinada com a declaração de inconstitucionalidade – na realidade traduz um *erro de aplicação das normas aos fatos* e valores já oferecidos à tributação, ou seja, consubstancia um *erro de direito* que não autoriza a revisão do lançamento, pois está na lei (arts. 145, 146 e 149 do CTN), e proclama a Jurisprudência há muito pacificada (v. Ac. STF nº. RE nº 104.226-SC in RTJ 113/908; Súmula 227 do TFR), que o *erro de direito* no lançamento anterior *não autoriza a sua revisão*, eis que esta não pode ser promovida para a *adoção de um novo critério de interpretação da Lei ou de ato normativo (nova classificação)*, tal como recentemente proclamado pelo E. STJ e se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE
SEGURANÇA. DESEMPAÇO ADUANEIRO.
CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR.
REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA
227/TRF. PRECEDENTES.*

“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula 227 do TFR).

A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

O lançamento suplementar resta, portanto, motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

Recurso Especial desprovido” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 1.112.702-SP, Reg. nº 2008/0105327-2, em sessão de 20/10/09, Rel. Min. Luiz Fux, publ. in DJU de 06/11/09)

Na mesma linha, solidamente apoiado na doutrina, o E. STJ recentemente assentou que “o artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de *proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária*, abarcando, de um lado, a *impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados* e, de outro, a *irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores*”. (Leandro Paulsen, in *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086)” (cf. AC. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 810565-SP, REg. nº 2006/0008595-0, em sessão de 11/12/07, Rel. Min LUIZ FUX, publ. in DJU de 03/03/2008)

Isto posto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, reformando a r. decisão recorrida, para julgar improcedente o lançamento, cancelando as exigências fiscais.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2012.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Declaração de Voto

Faço a presente declaração de voto com vista a expor minhas particulares razões de decidir pelo provimento do recurso voluntário no caso concreto em exame.

Cumpre notar, de início, que o lançamento objeto deste processo deriva do fato de terem sido afastados do mundo jurídico, com efeitos *ex tunc* no plano temporal, os instrumentos legais que, entre outras coisas, fixavam em 0,65% a alíquota incidente sobre a base impositiva – receita operacional bruta – para cálculo da contribuição para o PIS.

O afastamento dos Decretos-lei nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, se deu em virtude da declaração de inconstitucionalidade cujo efeito *erga omnes*, no plano pessoal, foi propiciado pela publicação da Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, que suspendeu a execução desses Decretos-leis.

Assim, com o lançamento, pretendeu a fiscalização recuperar a diferença da contribuição apurada pela aplicação da alíquota de 0,75%, que é a prevista na Lei Complementar (LC) nº 7, de 1970, já acrescida do adicional de que trata a LC nº 17, de 1973. Destarte, dado que não se indicaram irregularidades nos pagamentos efetuados sob a égide dos Decretos-leis em tela, o exame das razões de recurso reclama que se focalize a questão da decretação de inconstitucionalidade de leis à luz do princípio da segurança jurídica de que deriva a garantia constitucional ao ato jurídico perfeito.

Antes, porém, note-se que está-se tratando aqui de restabelecimento de uma alíquota, em virtude da subtração do ordenamento jurídico dos atos legais que a haviam alterado. Essa subtração, por inconstitucionalidade decretada, sem dúvida, possui efeito *ex tunc* e as relações jurídicas se estabelecem como se esses atos legais nunca tivessem composto o arcabouço legal que as rege. Contudo, não se pode ignorar que as leis nascem com presunção de constitucionalidade e, como tal, devem ser cumpridas por seus destinatários, produzindo-se efeitos que, a meu ver, com maior razão que no caso das medidas provisórias que perdem a eficácia, por ocasião da suspensão da execução dessas leis, deveriam ser disciplinados por ato legal.

Todavia, a ausência dessa disciplina legal não autoriza a atuação estatal, com vista a anular esses efeitos; ao contrário, observado o princípio da legalidade, essa ausência apenas sinaliza para o contribuinte que os pagamentos efetuados em conformidade com os atos legais inconstitucionais estariam válidos e aptos a produzir o efeito que deles decorre, qual seja, a extinção do crédito tributário, ainda que sob condição resolutória.

Essa atuação, mormente à luz do art. 18, inc. VIII, da Medida Provisória nº 1.542-22, de 9 de maio de 1997, que dispensa a constituição de crédito tributário como o que ora se discute, deve ser balizada pelo princípio da segurança jurídica que, em questões tributárias, confere ao sujeito passivo a certeza de que, cumprindo suas obrigações com estrita observância da legislação vigente, sobre ele não recairão imposições punitivas.

Ora, certamente hão de argumentar que, com esse raciocínio, afasta-se tão somente a multa de ofício aplicada. Contudo, na apreciação da matéria há de se ponderarem também as limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo pertinente, no caso, o princípio da anterioridade cuja observância impõe o decurso de prazo para que a lei tributária comece a ter eficácia, de modo a permitir que o sujeito passivo prepare seu patrimônio e faça seu planejamento financeiro para suportar o tributo novo ou a majoração de alíquota ou, ainda, a base de cálculo estendida.

Assim, se quisesse a União proceder à cobrança da diferença de contribuição para o PIS, em decorrência do afastamento dos Decretos-leis nº 2.445, de 1988, e nº 2.449, de 1988, e conseqüente restabelecimento da alíquota anteriormente prevista, deveria ela ter provocado a esfera legiferante para esse fim, concedendo ao sujeito passivo razoável prazo para se adequar a essa exigência.

A essa linha de entendimento costuma-se opor o fato de que, em situação inversa, ou seja, quando se constata que, em virtude de lei posteriormente declarada

inconstitucional, o sujeito passivo pagou tributo em valor maior que o devido, garante-se-lhe a repetição do indébito e, portanto, tratamento similar deveria ser dispensado à Fazenda Pública, com respeito ao princípio da isonomia, conquanto não sobejem exemplos de que a relação Fisco/contribuinte venha-se pautando por esse princípio.

Ocorre, todavia que, tornando-se indevido o pagamento, o direito à repetição já está garantido, nos termos do art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), não se subordinando, pois, à ação legiferante do Estado posterior à declaração de inconstitucionalidade ou à Resolução do Senado Federal, conforme o caso. Já a cobrança do tributo subordina-se à observância de princípios constitucionais tributários, especialmente os da legalidade e da anterioridade.

No caso concreto em questão, conquanto verdadeira a assertiva de que a LC nº 7, de 1970, é anterior aos fatos geradores objeto do lançamento e fora editada com perfeita observância dos mencionados princípios, não se pode afastar de forma alguma o fato de que o Decreto-lei nº 2.445, de 1988, e, posteriormente, a MP nº 1.212, de 1995, vigoraram durante todo o período de ocorrência dos fatos geradores autuados e sobre eles produziram efeitos, com consolidação de relações jurídicas que, a meu ver, somente poderiam ser alteradas nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

Adicionalmente, adoto também parte das razões de decidir expendidas pelo Delegado de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24, proferidas nos seguintes termos:

Neste ponto aflora-se a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar nº 7/1970 deve ou não ser cobrada do contribuinte que observou estritamente o disposto nos Decretos-leis? Ou de outra forma: tem ou não a Resolução do Senado Federal nº 49/1995 o condão de retroagir para prejudicar o contribuinte que cumpriu suas obrigações tributárias segundo as normas assentadas nos atos declarados inconstitucionais?

Entende-se, pelos dois motivos a seguir apresentados, que a União considera definitivamente extintos os créditos tributários da contribuição para o PIS cuja quitação foi feita em conformidade com os atos declarados contrários à ordem constitucional.

O primeiro é que a União não considerou nulos os atos praticados àquela época. Caso os houvesse considerado nulos, estaria obrigada a restituir de ofício aos contribuintes as importâncias pagas de acordo com os Decretos-leis e, ao mesmo tempo, exigir o recolhimento da contribuição segundo as normas impostas pela Lei Complementar. Para evitar esse transtorno optou a União por convalidar os pagamentos efetuados e reconhecer indevida, apenas, a parcela excedente. Tal entendimento está implícito no abaixo transcrito artigo 18 da Medida Provisória nº 1.973-67/2000:

“Art. 18 – Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o

ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...) VIII – à parcela da contribuição ao Programa de integração Social exigida na forma do decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

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

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

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

Como não foi publicado nenhum ato legal ou administrativo que exigisse o recolhimento da diferença e, ao mesmo tempo, concedesse prazo para pagamento da contribuição dentro do qual não haveria incidência de encargos moratórios, pode-se inferir, novamente, que a União considera extintos os créditos tributários 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.

São esses os fundamentos do meu voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sílvia de Brito Oliveira