



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL  
Nº RP/203-119739

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 08 / 08 / 2003  
Rubrica

Recorrente : CENTER CASTILHO MAT. PARA CONSTRUÇÃO E ACABAMENTO LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

**NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.** A decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, uma vez ocorrida, é insanável e, por força do princípio da moralidade administrativa, deve ser reconhecida de ofício, independentemente do pedido do interessado. As contribuições sociais, dentre elas a referente ao PIS, embora não compondo o elenco dos impostos, têm caráter tributário, devendo seguir as regras inerentes aos tributos, no que não colidir com as constitucionais que lhe forem específicas. Em face do disposto nos arts. 146, III, "b", e 149, da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispondo sobre a matéria, ou de lei anterior recepcionada pela Constituição Federal, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral, prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, hipótese em que o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. **Preliminar levantada de ofício acolhida.**

**PIS. PAGAMENTOS EFETUADOS COM BASE NOS DECRETOS-LEIS Nºs 2.445/88 E 2.449/88.** A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc* e funcionou como se os mesmos nunca houvessem existido, retornando-se, assim, à aplicabilidade da sistemática anterior, ou seja, da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

**PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL PREVISTO NO § 6º DO ART. 195 DA CARTA MAGNA. PAGAMENTOS EFETUADOS COM BASE NA MP Nº 1.212/95.** Com a declaração pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, de inconstitucionalidade do art. 15, *in fine*, da MP nº 1.212/95 e suas reedições, e do art. 18, *in fine*, da Lei nº 9.715/98, aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto nas Leis



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

Complementares nºs 7, de 07 de setembro de 1970, e 8, de 03 de dezembro de 1970 (IN SRF nº 06/00).

**SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO** – 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, em razão do advento de jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito administrativo, devendo esta Câmara se pronunciar sobre fato novo, não implicando julgamento *extra petita*. Inteligência do art. 462 do Código de Processo Civil.

**MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA** – Incabível a aplicação de multa de lançamento de ofício e juros moratórios sobre o crédito tributário coberto pelos valores recolhidos a maior, com base nos indigitados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e na MP nº 1.212/95.

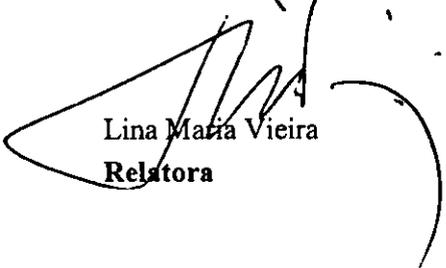
**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CENTER CASTILHO MAT. PARA CONSTRUÇÃO E ACABAMENTO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos: I) em acolher a preliminar de decadência levantada de ofício.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Maria Cristina Roza da Costa e Otacílio Dantas Cartaxo; e **II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.** Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro 2002

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Lina Maria Vieira  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

lao/cf



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

Recorrente : CENTER CASTILHO MAT. PARA CONSTRUÇÃO E ACABAMENTO  
LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração relativo a falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, originado pela diferença de alíquotas de 0,10%, referente ao período de fevereiro de 1995 a fevereiro de 1996, por infringência aos arts. 3º, "b", da LC nº 7/70; 1º, parágrafo único, da LC nº 17/73; e 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º, da MP nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98.

Inconformada, a autuada apresenta, tempestivamente e representada por procurador habilitado (fl. 29), a Impugnação de fls. 15 a 28, argüindo da impossibilidade de aplicação da LC nº 7/70, no período anterior à publicação da Resolução nº 49 do Senado Federal, que tem efeito *ex nunc*, conforme Parecer PGFN nº 1.185/95 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Alega que o auto de infração afronta a própria administração pública, pois contraria o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56, de 07.05.96, que determina que eventuais diferenças entre a aplicação da Lei Complementar nº 7/70 e dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 não serão cobradas.

Quanto aos períodos posteriores à Resolução nº 49 do Senado Federal aponta que a aplicação da LC nº 7/0 deve ser feita em sua plenitude, ou seja, observando-se a alíquota de 0,75%, a base de cálculo (faturamento) e a semestralidade contida no parágrafo único do art. 6º, o que a torna credora do Fisco, pedindo, por fim, o cancelamento da exigência.

Julgando o feito, a autoridade singular, através da Decisão DRJ/SPO nº 003277/00 (fls. 39/44), manifestou-se pela procedência do lançamento, assim ementando sua decisão:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 28/02/1995 a 28/02/1996*

*Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*Mantém-se o lançamento do PIS constituído de acordo com a legislação vigente.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE".*

Irresignada, com guarda de prazo e representada por procurador habilitado (fls. 45, 46 e 66), a interessada apresenta o Recurso Voluntário de fls. 50 a 65, reeditando os mesmos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 13808.001096/00-35**

**Recurso nº : 119.739**

**Acórdão nº : 203-08.601**

argumentos expendidos em sua peça impugnatória, ressaltando que o lançamento e a decisão recorrida contrariam a posição definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e a jurisprudência consolidada do Conselho de Contribuintes, devendo ser observada a semestralidade da base de cálculo do PIS, prevista no parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70.

Às fls. 72 e seguintes, sentença proferida nos autos de referido Mandado de Segurança nº 2001.61.00.021646-4, concedendo a segurança pleiteada e desobrigando a recorrente de efetuar o depósito recursal prévio.

É o relatório.



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LINA MARIA VIEIRA

O recurso é tempestivo e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Da análise dos autos, observo, *ab initio*, que o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro a abril de 1995 estão alcançados pela decadência, haja vista que o auto de infração foi lavrado somente em 29.05.2000.

Assim, em respeito ao princípio da moralidade administrativa, que sempre norteou os atos deste Colegiado, levanto, de ofício, preliminar prejudicial, no tocante à decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a integrar o Sistema Tributário Nacional, sendo esse entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência. Nesse sentido é o posicionamento do Eg. Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 146.773-SP.

Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido, em seu artigo 45, *caput*, inciso I, o prazo decadencial de 10 (dez) anos, a jurisprudência deste Colegiado é no sentido de que deve prevalecer o prazo quinquenal, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, no caso de lançamento por homologação, sob pena de afronta aos princípios constitucionais vigentes.

Dispõem os arts. 146, III, “b”, e 149, da Constituição Federal de 1988:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*(...)*

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” (negritei)*

Assim, deve a Fazenda Pública seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional, que tem eficácia de lei complementar, cujas regras só podem ser modificadas por outra lei complementar e não por lei ordinária, como é o caso da Lei nº 8.212/91.



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE nº 138.284/8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 1º de julho de 1992:

*“As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em 1.a Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]”*

.....  
*Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há exigência no sentido de que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos em lei complementar (art. 146, III, 'a'), A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).” (negritei)*

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS como da modalidade de *“lançamento por homologação”*, que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente*

 6



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

*extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Este é o entendimento do STJ, por sua Primeira Seção, manifestado nos Embargos de Divergência no REsp nº 101.407 – SP, em Sessão de 07.04.00, tendo como Relator o eminente Ministro Ari Pargendler, cujo voto transcrevo, em parte:

*“Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de ‘cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador’.*

*A incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo.*

*Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto; o controle fiscal tem por objeto, sempre, o pagamento antecipado do tributo, resultando ou na respectiva homologação ou no lançamento de ofício das diferenças eventualmente devidas.*

*Ai a constituição do crédito tributário deve observar não mais o artigo 150, § 4º, mas o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tal como já decidia a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, consolidada na Súmula nº 219, a saber:*

*‘Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.’*

Merece, também, destaque o julgamento do STJ, por sua Segunda Turma, no RE nº 279.473-SP, em 21.02.2001, cuja ementa é a seguinte:

*“TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 PAR. 4º e 173 DO CTN).*

- 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador (art. 150, par. 4º do CTN).*
- 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*
- 3. Em normas circunstanciais, não se conjugam os dispositivos legais.*
- 4. Recurso especial provido.”*

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e tendo a Contribuição para o Programa de Integração Social –



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

PIS natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, o que foi feito pelo contribuinte, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, para os fatos geradores ocorridos no período de fevereiro a abril de 1995, vez que o auto de infração foi lavrado somente em 29 de maio de 2000.

No mérito, a questão fulcral deste litígio cinge-se em verificar se é legalmente possível exigir diferenças resultantes de alteração no critério jurídico que norteou os pagamentos efetuados pelo contribuinte.

Do exame da matéria verifica-se que, após a suspensão da execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, os indigitados decretos-leis foram afastados, definitivamente, do nosso ordenamento jurídico pela Resolução nº 49 do Senado Federal, de 09.10.95, publicada no DOU de 10.10.95.

A retirada de mencionados decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc* e funcionou como se os mesmos nunca houvessem existido, desde a sua origem, retornando-se, assim, à aplicabilidade da sistemática anterior, ou seja, às determinações contidas na Lei Complementar nº 7/70, com as modificações deliberadas pela Lei Complementar nº 17/73 e alterações posteriores válidas.

A decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA<sup>1</sup>, a seguir transcrita, esclarece:

*“A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.”*

<sup>1</sup> IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

Portanto, declarada inconstitucional uma norma, deve-se aplicar integralmente a lei anterior vigente, sem se falar em repristinação, em princípio afastada de nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil).

O STF, ao enfrentar a matéria nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 168554-2-RJ, cujo relator foi o Ministro MARCO AURÉLIO, prolatou decisão cuja ementa transcrevo:

*"INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS. A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeito ex tunc, não cabendo buscar preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto porque quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar nº 7/70, relativamente à base de incidência e alíquota concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles retirar a eficácia no que se apresentam mais favoráveis, considerada a lei que tinha como escopo alterar – Lei Complementar nº 7/70. A espécie sugere a observância do princípio do terceiro excluído."*

Prosseguindo, assim se pronunciou em seu Relatório o Ministro-Relator:

*"Em síntese, aponta a embargante que esta turma não emitiu entendimento explícito sobre a subsistência, ou não, da Lei Complementar nº 7/70, ao menos no período em que vigoraram os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, no que teriam modificado os parâmetros nela previstos quanto à base de cálculo e a alíquota relativas ao Programa de Integração Social."*

E no voto disse:

*"Em última análise, o pedido formulado pela Embargante distancia-se do princípio do terceiro excluído. A um só tempo, pretende ver-se eximida do recolhimento do Programa de Integração Social, considerados os Decretos tidos por inconstitucionais e como insuficientes ao afastamento da incidência da Lei Complementar nº 7/70, no que modificaram a alíquota e a base de cálculo da referida contribuição. A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeitos ex tunc, retroagindo, portanto, à data da edição respectiva. Provejo estes declaratórios para assentar que a inconstitucionalidade declarada tem efeitos lineares, afastando a repercussão dos decretos-leis no mundo jurídico e que, assim, não afastaram os parâmetros da Lei Complementar nº 7/70."*

Portanto, escoreitos os argumentos apresentados pelo julgador singular, quanto ao efeito *ex tunc* e a revogação do Parecer PGFN nº 1.185, que acolho por inteiro, o que obriga a

9



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

Administração a exigir a contribuição em apreço, nos termos da Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores.

Com a Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, declarou a inconstitucionalidade de seu art. 15, *in fine*, bem como do art. 18, *in fine*, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, impondo, assim, por afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no § 6º do art. 195 da Carta Magna, a aplicação da Lei Complementar nº 7/70 aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 (IN SRF nº 06/00).

Como no caso em apreço o contribuinte informou e recolheu a Contribuição ao PIS com base nos indigitados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e na MP nº 1.212/95 (receita bruta e alíquota de 0,65%), a fiscalização considerou, quando do lançamento da diferença de alíquota (0,10%), como base de cálculo o faturamento, aplicando a alíquota de 0,75%, ambas previstas na LC nº 7/70, porém, não aplicaram a semestralidade constante do parágrafo único do art. 6º de referido diploma legal.

Desta forma, procedente a alegação da recorrente de que o lançamento e a decisão recorrida não observaram a semestralidade do PIS, contrariando a posição definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e a jurisprudência consolidada do Conselho de Contribuintes.

Com efeito, a questão da semestralidade do PIS encontra-se atualmente pacificada, na medida em que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>2</sup> e o Superior Tribunal de Justiça, após acaloradas e extensas discussões administrativas e judiciais, respectivamente, decidiram que a base de cálculo da contribuição para o PIS, eleita pela LC nº 7/70, no art. 6º, parágrafo único (*"A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente"*), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerada "o faturamento do mês".

Portanto, outra alternativa não resta a este Tribunal Administrativo a não ser curvar-se ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0), publicado no DJ de 15 de maio de 2000, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

*"... 3 - A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC nº 7/70, art. 6º, parágrafo único ('A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e*

2. O Acórdão nº CSRF/02-0.871 adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

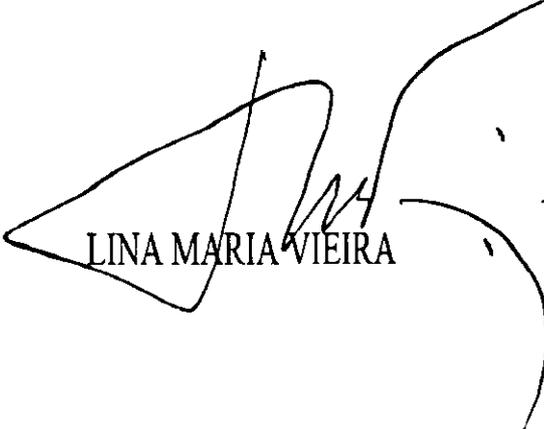
*assim sucessivamente'), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado 'o faturamento do mês.' (art. 2º) ...".*

Assim, deve a autoridade administrativa competente, para a execução do julgado, refazer os cálculos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, observando-se os prazos de recolhimento vigentes à época de sua ocorrência, aplicando multa de ofício e juros de mora apenas se restar crédito tributário em favor da União.

Havendo crédito a favor do contribuinte, este deve ser corrigido de acordo com a Norma de Execução COSIT/COSAR nº 08/97.

Por todo o exposto, voto no sentido de reconhecer, de ofício, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro a abril de 1995 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro 2002



LINA MARIA VIEIRA



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir da ilustre Conselheira 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 a 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, face ao 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 foram observados 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 constitucional,<sup>3</sup> 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<sup>4</sup>. 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.

<sup>3</sup>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 (...)

<sup>4</sup>Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

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 os 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.<sup>5</sup>

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."*<sup>6</sup>

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 a 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).

---

<sup>5</sup>Dai, 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."*

<sup>6</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Boletim de Direito Administrativo. set/2000. Ed. NDJ Ltda. p. 618.



Processo nº : 13808.001096/00-35

Recurso nº : 119.739

Acórdão nº : 203-08.601

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 DLs nºs 2.445 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 118215), 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 possui a seguinte redação:

*"Tipo do Recurso: DE OFÍCIO*

*Matéria: PIS*

*Recorrente: DRJ-JUIZ DE FORA/MG*

*Relator: Eduardo da Rocha Schmidt*

*Decisão: ACÓRDÃO nº 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 07/70, 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 de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24:

*"Neste ponto aflora-se a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar nº 7/1970 deve ou não ser cobrada do contribuinte que observou estritamente o disposto nos Decretos-*



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

*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 07 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*



**Processo nº** : 13808.001096/00-35  
**Recurso nº** : 119.739  
**Acórdão nº** : 203-08.601

*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 a 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.*



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

*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 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 nº 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.*



Processo nº : 13808.001096/00-35  
Recurso nº : 119.739  
Acórdão nº : 203-08.601

*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 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 nºs 2.445/88, 2.449/88 e MP nº 1.212/95), não pode ser penalizado 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 04 de dezembro de 2002

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ