



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União  
de 12/03/2004  
Rubrica

Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Segundo Conselho de Contribuintes**  
**Centro de Documentação**  
**RECURSO ESPECIAL**  
**Nº RP/203-118638**

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : S.N.D. ELETRÔNICA LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

**PIS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTA – SEMESTRALIDADE -**  
De ser cobrada a diferença entre a alíquota exigida pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, e a alíquota exigida pela Lei Complementar nº 7/70, diferença essa destituída de acréscimos legais porque existente em razão de normas que tiveram cumprimente exigido pelo Fisco. O lançamento deve considerar a base de cálculo da contribuição como sendo a do sexto mês anterior ao fato gerador, sem atualização monetária no período lançado.

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**S.N.D. ELETRÔNICA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidas as Conselheiras Maria Teresa Martínez López, que dava provimento integral e Luciana Pato Peçanha Martins, que negava provimento quanto à dispensa dos acréscimos, sendo que ambas apresentaram declaração de voto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003

Otacílio Dantas Carfaxo  
Presidente

Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Maria Cristina Roza da Costa, Valmar Fonseca de Menezes e Mauro Wasilewski. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.  
Eaal/cf



Processo nº : 13808.001117/99-06

Recurso nº : 118.638

Acórdão nº : 203-08.777

Recorrente : S.N.D. ELETRÔNICA LTDA.

## RELATÓRIO

Às fls. 67/71, Decisão DRJ/SPO nº 0048002 julgando o lançamento procedente, sob o fundamento de insuficiência de recolhimentos da Contribuição para o PIS no período de 01.06.94 a 30.09.95.

Tudo isso porque a contribuinte utilizou o comando dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, para aplicar a alíquota de 0,65% quando, segundo a ótica jurídica do Agente Arrecadador, a correta seria no percentual de 0,75%, uma vez que a retirada do mundo jurídico dos atos inquinados de ilegalidade e de constitucionalidade restabelece a aplicação da norma indevidamente alterada, portanto, procedente a exigência da diferença entre ditas alíquotas.

Afirma o julgador singular que a legislação cuja execução foi suspensa perde totalmente a eficácia, desde a sua instituição, voltando a ser aplicado o texto constitucional infringido. Assim, como os mencionados decretos-leis não revogaram a Lei Complementar nº 7/70, deve essa norma ser aplicada.

Transcreve (fl. 71) decisões deste Conselho.

Inconformada, às fls. 74/85, a Contribuinte interpõe Recurso Voluntário, onde destaca sua discordância no que tange ao efeito da declaração de constitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, bem como da obrigação quanto ao recolhimento da parcela do PIS supostamente faltante, devido à diferença entre alíquotas.

Entende a Recorrente que o banimento dos citados decreto-leis possui efeito *ex nunc*, portanto, somente produzindo efeitos após a publicação da Resolução senatorial que suspender a sua execução, assim sendo, até 09 de outubro de 1995 a Contribuição para o PIS deveria ser recolhida nos moldes desses dispositivos porque vigentes.

Insiste na inopportunidade de o Fisco reclamar parcela do PIS supostamente faltante, com multa e juros, como se a Contribuinte houvesse deixado de cumprir sua obrigação, quando, ao contrário, recolheu pontualmente a exação, exatamente de acordo com as normas vigentes à época.

Oferece doutrina e jurisprudência (fls. 80/81).

Discorre a respeito da base de cálculo defendendo que a mesma é a do sexto mês anterior ao fato gerador e transcreve decisão deste Conselho.

É o relatório.



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA

O Recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

É evidente que a Recorrente não pode ser punida por haver cumprido comando normativo em vigor – Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 –, entretanto, utilizar-se do efeito *ex nunc* da Resolução do Senado Federal para justificar a adoção de alíquota e requerer a semestralidade comandada pela LC nº 7/70 seria adotar-se um critério desrido de nexo causal.

Entendo no presente caso que a alíquota aplicada no período lançado deve ser a de 0,75% e que o resultado para crédito existente a favor do Fisco não deve ser acrescido de multa e juros em razão de ter a Recorrente efetivado os recolhimentos à época, com base em norma exigida pelo órgão tributante.

Quanto à semestralidade, deve o lançamento considerar a base de cálculo como sendo a do sexto mês anterior ao fato gerador, sem correção monetária, no período de 01/95 a 09/95.

Diante de todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso para admitir a semestralidade no período de 06/94 a 09/95 e para retirar a imposição de multa e juros da diferença de alíquota apurada na ação fiscal, diferença essa apurada com base na semestralidade.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

### 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 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 inciso suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as consequências 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 Alexandre de Moraes, 'os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc). Assim, a declaração de inconstitucionalidade 'decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações*

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



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

*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 previstas 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 nº 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 19 de março de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS



Processo nº : 13808.001117/99-06

Recurso nº : 118.638

Acórdão nº : 203-08.777

### DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir do ilustre Conselheiro-Relator 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 fatores 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 infrator fosse a contribuinte por ter observado estritamente os famigerados decretos-leis? Face à inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se é possível estabelecer uma data pela qual, a partir da mesma, poderia se dizer que o contribuinte estava inadimplente, em face do novo entendimento operado pela exclusão dos decretos-leis do mundo jurídico. Ainda, adicione-se a tudo isso o fato de que sobre os valores lançados não foi observada a semestralidade da base de cálculo.

Penso que a matéria deva ser estudada à luz do “princípio da segurança jurídica”, o qual encontra-se inserido também na Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo) e pelo qual busca preservar as relações jurídicas já estabelecidas ante as alterações da conjuntura política de governo. É, a meu ver, um dos pilares que sustentam o Estado Democrático de Direito e condicionam todo o sistema jurídico.

Positivado no preâmbulo do texto constitucional<sup>2</sup> e sua influência se faz sentir por todo ordenamento jurídico pátrio. O princípio da irretroatividade da lei, o respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito e os institutos da prescrição e da decadência são, por exemplo, consequências da aplicação do princípio da segurança jurídica.

Impende observar, todavia, que o valor segurança jurídica não se resume na noção de certeza.<sup>3</sup> A grande segurança do administrado consiste na observância dos valores positivados pelos comandos constitucionais, bem como dos princípios que se espalham por todo ordenamento jurídico.

Infelizmente, é prática comum a Administração alterar, a cada passo, a interpretação da norma legal, sob o argumento de haver, finalmente, percebido, após o transcurso

<sup>2</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>3</sup> Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.



Processo nº : 13808.001117/99-06

Recurso nº : 118.638

Acórdão nº : 203-08.777

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.<sup>4</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>5</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 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.

<sup>4</sup> 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."*

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



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

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 nº 49/95 e da MP nº 1.212/95, apresentou o posicionamento de que, tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base nos DL nºs 2.445/88 e 2.449/88 e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, não deve o Fisco cobrar a diferença, tendo em vista que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação vigente à época.

Verifico, também, ser de praxe de algumas Delegacias a adoção do aqui defendido. Cito, a título de exemplo, o ocorrido no Processo nº 10675.001319/99-69 (Recurso nº 118.215), julgado em 05/12/2001, em que, em razão do valor de alçada, foi revisto por este Conselho de Contribuintes e, por unanimidade, negado provimento ao recurso de ofício. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*"Tipo do Recurso: DE OFÍCIO*

*Materia: PIS*

*Recorrente: DRJ-JUIZ DE FORA/MG*

*Relator: Eduardo da Rocha Schmidt*

*Decisão: ACÓRDÃO 202-13495*

*Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício.*

*Ementa: PIS - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO - Em respeito aos princípios da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica, é incabível o lançamento por falta/insuficiência de recolhimento em relação à LC nº 7/70, quando o contribuinte houver extinto totalmente o crédito tributário de acordo com os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988. Recurso de ofício a que se nega provimento."*

Também, oportuno registrar, adotar e transcrever parte das razões de decidir expandidas pelo Delegado da DRJ em Juiz de Fora – MG, no Processo nº 10660.001238/00-24:

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

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



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

*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.*

*f*



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

*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 secunda para disseminar a insegurança jurídica, tão importante para a paz social."*

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

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

*Foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto; relativamente à aplicação da alíquota prevista na norma complementar, que gerou os valores lançados, relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1991 a janeiro de 1995.*

*Desde logo é necessário deixar assente que não foi verificada nenhuma inovação na situação fática da empresa.*

*Portanto, a questão a ser deslindada é saber se é legalmente possível exigir diferenças por alteração do critério jurídico que norteou os pagamentos/parcelamentos efetuados pela contribuinte.*

*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 constitucionalidade 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 mellius 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*



Processo nº : 13808.001117/99-06  
Recurso nº : 118.638  
Acórdão nº : 203-08.777

*autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à 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 mellius, como ocorreu no caso da MP 1.175/95, art. 17, VIII, que determinou a exclusão dos valores excedentes ao que seria devido pela LC nº 7/70. De forma igualitária, vale dizer que devem ser garantidos os pagamentos/ parcelamento efetuados de conformidade com a regra reinante na época do adimplemento da obrigação.*

*Ademais, o pagamento das contribuições à alíquota de 0,65%, de acordo com a norma vigente naquela ocasião, ainda que posteriormente declarada inconstitucional, extinguiu para sempre os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº 5.172/1966(CTN).*

*(...) A exigência das 'diferenças' - acrescidas dos consectários - viola os princípios da moralidade administrativa e da certeza e segurança do direito, fato*



Processo nº : 13808.001117/99-06

Recurso nº : 118.638

Acórdão nº : 203-08.777

*que se tornando rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da vida em sociedade, porquanto de nada adiantaria ao cidadão cumprir a lei no presente, se no futuro puder ser penalizado por essa conduta.*

*O sujeito passivo não é devedor nem mesmo do valor original das diferenças, sendo inaplicável, portanto, o CTN, art. 100.*"

Desta forma, tendo a contribuinte sido compelida a pagar a contribuição pela norma imperfeita, ou seja, tendo recolhido corretamente a contribuição devida, observando as regras estabelecidas nas legislações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores (DLs. nºs 2.445/88 e 2.449/88 e MP nº 1.212/95), não pode ser penalizada por este ato, considerado perfeito e acabado.

Em virtude de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2003

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ