



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

...F - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 02 / 04 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

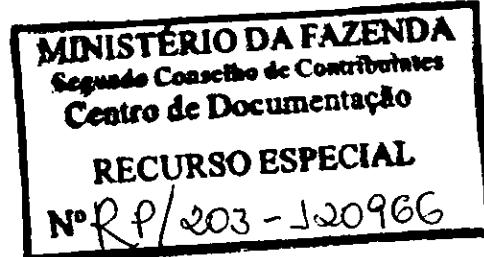
Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

Recorrente : ROSSET & CIA. LTDA.

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP



PIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFEITOS.
Determina o Decreto nº 2.346/97 que os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, devem afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO COM OBSERVÂNCIA DE NORMA REGULARMENTE EDITADA. O parágrafo único do art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora de tributo recolhido com insuficiência, porém, com observância de norma regularmente editada.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ROSSET & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora-Designada.** Vencidos os Conselheiros Maria Tereza Martínez López (Relatora), que dava provimento integral, Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins, que davam provimento exclusivamente quanto à semestralidade. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora-Designada

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.
Eaal/cf



Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

Recorrente : ROSSET & CIA. LTDA

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição ao PIS no período de 31/07/1994 a 30/09/1995.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“A empresa em referência foi autuada e notificada, em ação fiscal direta, a recolher o crédito tributário no valor equivalente a R\$ 294.059,47, sendo R\$108.460,67 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Faturamento e o restante a título de ofício e juros de mora.

De acordo com o Termo de Verificação acostado aos autos às fls. 49 a 52, constatou-se que a interessada efetuou o recolhimento da contribuição em epígrafe à alíquota de 0,65%, conforme o estabelecido nos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, no período de julho/1994 a setembro/1995.

O mencionado Termo revela ainda que, em razão da declaração de inconstitucionalidade das normas acima referidas, deve-se aplicar a alíquota de 0,75% sobre o faturamento, inclusive para os períodos que estariam sob a égide daqueles diplomas legais. Portanto, a fiscalização realizou o lançamento de ofício do PIS referente ao período em tela, por insuficiência nos recolhimentos, apurada nos termos das Leis Complementares nºs 07/1970 e 17/1973.

Em outras palavras, nos moldes da Descrição dos Fatos e do Enquadramento Legal (fls. 60), o procedimento teve origem na suposta falta de recolhimento da contribuição em epígrafe no período acima referido.

Foi lavrado o auto de infração de fls.59, no dia 17/08/1999, com fulcro no art.9º do Decreto nº 70.235/1972, com nova redação dada pela Lei nº 8.748/1993 e a seguinte base legal: art. 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, c/c art.1º, § único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, c/c art.53, inc.IV, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e c/c art.83, inc. III, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

A contribuinte apresentou tempestivamente, em 16/09/1999, por procurador legalmente habilitado, a impugnação de fls.64 a 91, com os documentos de fls.92 a 142, alegando que:

2



Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

- 1) O Fisco não pode revisar o lançamento com base em uma mudança de critério jurídico. A correção de eventual erro de direito é impossível, à luz dos artigos 100, 145, 146 e 149 do CTN, pois uma vez efetuado o lançamento e pago o tributo, a sua revisão só pode ocorrer por erro de fato, jamais por erro de direito praticado pelo Fisco.
- 2) Em matéria tributária, a proteção do direito adquirido e ao ato jurídico perfeito (art. 5º, inciso XXXVI, da CF/1988) estão vinculadas à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que, a rigor, assume a feição de "fato jurídico perfeito", albergado pela proteção constitucional, como decidiu o plenário do Supremo Tribunal Federal ao ensejo da Representação de inconstitucionalidade nº 1451-DF. Ou seja, ocorrido o fato gerador, surge a obrigação respectiva com as características que lhe deram a legislação então vigente.
- 3) Não aplicar os Decretos 2445/1988 e 2449/1988 ao período autuado, numa tentativa de alteração em situação tributária já constituída, é ofender o princípio da segurança jurídica.
- 4) No presente caso, foi totalmente contrariado o princípio da moralidade administrativa. A Impugnante está sofrendo constrangimento, justamente por ter cumprido as normas legais vigentes, sob o argumento que seriam inconstitucionais.
- 5) a Defendente recolheu o tributo com base no princípio da boa fé.
- 6) Jamais poderiam ter sido exigidos da impugnante multa e juros de mora, haja vista o parágrafo único do art. 100 do CTN.
- 7) Inexiste, também, a tipificação para a aplicação da multa, que tem natureza punitiva, pois a autuada recolheu o imposto conforme orientação da administração.
- 8) Os juros de mora foram calculados com base na taxa SELIC (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996). Esta taxa é imprestável para efeitos dos juros de mora. Sugere, ainda diversas ilegalidades desta taxa (fls. 86/90) afirmando que os juros de mora deveriam ser calculados a uma taxa de no máximo 1% ao mês, conforme preceituaria o art. 161, § 1º, do CTN.
- 9) Pede que a Impugnação seja julgada procedente.
- 10) Requer que as intimações ao presente feito sejam dirigidas ao advogado que subscreve a Impugnação, com endereço à Av. Brasil, 525, Jardim América, CEP 01431-000, São Paulo, SP.”



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

Por meio da Decisão DRJ/SPO nº 003999, de 30/10/00, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/07/1994 a 30/09/1995

Ementa: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de constitucionalidade restabelece a aplicação da norma indevidamente alterada. Destarte, mantém-se a exigência do PIS relativa à diferença entre as alíquotas de 0,65% e 0,75%.

JUROS DE MORA E MULTA PUNITIVA

Procede a cobrança de juros de mora e multa punitiva relativos à parcela não recolhida.

ILEGALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre ilegalidade de leis.

JUROS DE MORA (TAXA SELIC)

Estando de acordo com a legislação de regência, mantém-se a exigência dos juros de mora aplicados pela autoridade lançadora.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada com a decisão proferida, a contribuinte apresenta recurso, pelo qual reitera os argumentos exposto em sua impugnação. Em apertada síntese, pede pelo provimento do recurso no sentido de reconhecer a total insubsistência do auto de infração lavrado e da decisão que o manteve, tendo em vista o não cabimento da exigência, à luz dos artigos 144 do Código Tributário Nacional e 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, bem como em face do disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

No mais, solicita: (sic) “ainda que se entenda, porém, que a exigência procede, o que se admite apenas a título de argumentação, pede e espera a Recorrente seja o auto de infração declarado nulo face ao vício apontado na apuração dos créditos tributários supostamente devidos ou ainda, quando menos, seja julgado improcedente o Auto de Infração no que diz respeito à exigência dos juros de mora, da multa e da atualização monetária, ou ainda, à aplicação da Taxa SELIC, pelas razões acima expostas.”

Consta dos autos relação de bens e direitos para arrolamento, nos termos da IN nº 26, de 06 de março de 2001.

É o relatório.

f



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Estando presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame das matérias.

As matérias tratadas dizem respeito a nulidade do auto em razão de ter o contribuinte, procedido ao recolhimento da contribuição, na forma e limites impostos pelos decretos leis 2445 e 2449/88. No mais, pelo princípio da eventualidade alega a nulidade do lançamento em razão da inobservância da semestralidade, bem como, a exclusão dos juros e da multa pela aplicabilidade do art. 100 do CTN, e por último, da indevida aplicação da taxa SELIC.

Enfrento tão somente a análise da primeira matéria discriminada, em razão dos fundamentos a seguir expostos.

A questão a ser deslindada é saber se é legalmente possível exigir diferenças por alteração do critério jurídico que norteou os pagamentos efetuados pela contribuinte. Seria racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores? Seria também possível, atribuir a multa de ofício (0,75%) como se infratora fosse a contribuinte por ter observado estritamente os famigerados decretos-leis? Face a inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se seria possível estabelecer uma data pela qual, a partir da mesma, poderia se dizer que o contribuinte estava inadimplente, 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 o critério estabelecido pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar, quanto a semestralidade da base de cálculo.

Penso que, a matéria deva ser estudada inicialmente à luz do “princípio da segurança jurídica” o qual encontra-se inserido também na Lei 9784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo) e pelo qual busca preservar as relações jurídicas já estabelecidas ante as alterações da conjuntura política de governo. É, a meu ver, um dos pilares que sustentam o Estado Democrático de Direito e condicionam todo o sistema jurídico.

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

“(...) muito embora a declaração de inconstitucionalidade de uma lei gere efeitos desde o nascimento da norma declarada inconstitucional, tais efeitos, por óbvio, não podem levar à desconsideração de atos jurídicos perfeitos, constituídos sob a égide daquela lei, sob pena de violação ao disposto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal de 1988 (...). Nesse sentido, aliás, bem



Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

esclareceu a ilustre Desembargadora Suzana Camargo, da 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em caso análogo ao presente, em que foi declarado constitucional o parágrafo 2º do artigo 25 da Lei 8870/94, e em decorrência disso, o INSS passou a exigir diferenças de contribuição previdenciária pela sistemática da lei anterior, “verbis”;

“(…)

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

13. Porém, o efeito “ex tunc” conferido à decisão jurisprudencial relativamente à declaração de constitucionalidade não deve sofrer interpretação absoluta, de molde a desconsiderar toda e qualquer ocorrência que se deu em conformidade com a norma posteriormente invalidada.

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

Positivados no preâmbulo do texto constitucional,¹ 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 certeza². 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 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.³

¹ Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos na Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna (...)

² Franqueia aos destinatários da norma a possibilidade de prever como se dará a regulação das condutas.

³ Daí, a Lei nº 9.784/99 impor, expressamente, o princípio da segurança jurídica como critério a ser obedecido pela administração pública federal. O preceito constante do parágrafo único, inciso XIII, do



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

A doutrinadora Maria Sylvia Zanella de Pietro apresenta as razões que levaram a inclusão de tal regra na Lei nº 9.784/99: "Como fiz parte do grupo, sei, por conhecimento próprio, que o principal objetivo da inclusão do princípio da segurança jurídica foi vedar a aplicação retroativa de nova interpretação, interpretação da esfera administrativa; (...) porque é muito comum, no âmbito da administração pública, o órgão jurídico dar um parecer, aquele parecer é aprovado em caráter normativo e passa a valer como interpretação uniforme em toda a administração pública; com base naquela interpretação asseguram-se os direitos dos administrados; de repente, muda-se a interpretação, adota-se uma outra interpretação em caráter normativo e começa-se a querer tirar aquilo que tinha sido dado às pessoas. Isso cria uma insegurança muito grande. Então o que se quis é vedar a aplicação retroativa de nova interpretação."⁴

Por isso, a interpretação de uma determinada lei, como sendo válida e devida pelos contribuintes na forma exigida, quando assegure direitos aos administrados, há de ser respeitada. É expressa a garantia legal da irretroatividade da nova interpretação, restando precluso o direito de a Administração aplicá-la a fatos pretéritos.

O preceito funciona como uma garantia para o sujeito passivo, no sentido de que sua situação não seja agravada posteriormente quando da alteração do critério jurídico adotado pelo contribuinte, que seguiu a risca a lei, em seu prejuízo. Este preceito traduz uma regra análoga a 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*.

Ade mais, o pagamento das contribuições à alíquota de 0,65%, de acordo com a norma vigente naquela ocasião, ainda que posteriormente declarada constitucional, 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 inaplicáveis os consectários legais.

Da análise do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07.05.96, a Administração Tributária, examinando a Contribuição para o PIS sob o enfoque da Resolução do Senado Federal de nº 49/95 e da MP nº 1.212/95, apresentou o posicionamento de que, tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base nos DL nºs 2.445/88 e 2.449/88 e tal valor seja

art. 2º da referida lei, prevê a: "interpretação da norma administrativa que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."

⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Boletim de Direito Administrativo. set/2000. Ed. NDJ Ltda. p. 618.



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

menor que o apurado com base na LC nº 7/70, não deve o fisco cobrar a diferença, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação vigente à época.

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

*"Tipo do Recurso: DE OFÍCIO
Matéria: PIS
Recorrente: DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Relator: Eduardo da Rocha Schmidt
Decisão: ACÓRDÃO 202-13495
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 expedidas 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-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



Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

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 transrito 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:

(...) VII – 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 excede 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".



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

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 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 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).



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

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 arrroladas 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 que se tornando rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da



Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

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."

No mais reproduzo as palavras e citações da própria recorrente:

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

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

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

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

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

Também este é o entendimento de Sampaio Dória:

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

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

Desta forma, tendo 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. n°s



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.001180/99-34

Recurso nº : 120.966

Acórdão nº : 203-08.910

2.445/88 e 2.449/88 e MP nº 1.212/95), não pode ser penalizado por este ato, considerado perfeito e acabado.

Em virtude das conclusões adotadas, e em sendo desnecessário me pronunciar sobre as demais matérias postas em discussão, voto, pelas razões expostas, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

**VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
RELATORA-DESIGNADA**

O objeto da presente controvérsia é a exigência fiscal da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativamente ao período de julho/1994 a setembro/1995. A referida exação foi recolhida à alíquota de 0,65%, conforme determinado pelos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Em razão da declaração de constitucionalidade dos mesmos, com efeito *ex tunc*, foi restabelecida a alíquota de 0,75%, prevista na Lei Complementar nº 7/70, aplicada sobre o faturamento.

A ilustre Relatora, enfrentando as alegações de extinção do crédito tributário em razão do cumprimento de legislação então em vigor, entendeu procedentes os argumentos da recorrente.

Discordando dos fundamentos e conclusão a que chegou a e. Relatora, pertinente à referida extinção do crédito tributário e traduzindo a posição hoje majoritária nesta Câmara, entendo não competir ao julgador administrativo dispensar o pagamento de tributo legalmente exigido.

Não procede a alegação de impossibilidade de o fisco revisar o lançamento com base em mudança de critério jurídico. Isso porque não se trata de mudança de critério jurídico. Trata-se de declaração de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, órgão constitucionalmente competente para tal, de norma que até então havia sido considerada como regularmente editada.

As declarações de constitucionalidade de normas tributárias tiveram, sem exceção, efeitos *ex tunc*.

Ensina-nos o e. Professor e Desembargador do Tribunal de Justiça do Distrito Federal Miguel Maria de Serpa Lopes acerca da declaração de constitucionalidade de uma norma pela via judicial:

"Suspensão da eficácia de uma lei ordinária, em consequência do decreto judicial de sua constitucionalidade. - Diferente da revogação da lei é o caso de sua suspensão, determinada pelo Senado Federal, em consequência do julgamento de sua constitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal."

E acresce que, "na hipótese regulada pela Constituição, não se dá a revogação, senão uma suspensão, o que faz crer na possibilidade do retorno da lei à sua vigência interrompida."

(Assinatura)



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

Ademais, o próprio Judiciário vem produzindo inúmeras decisões que reafirmam a retomada da vigência da Lei Complementar nº 7/70, após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº's 2.445/88 e 2.449/88.

Explicitando tal entendimento na esfera administrativa, reproduzo abaixo o teor do parágrafo único do artigo 4º do citado Decreto nº 2.346, de 10/10/1997:

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

É de solar clareza a determinação da norma legal de se proceder ao afastamento da lei declarada inconstitucional, independente dos efeitos que produzir para qualquer das partes, restabelecendo, em todos os seus efeitos, a norma da Lei Complementar nº 7/70.

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

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

Entendendo deva ser mantido o lançamento da exação, devo aqui manifestar-me quanto aos consectários legais.

Não se pode olvidar que a recorrente, como alega, efetivamente recolheu a exação consoante lei vigente à época do recolhimento, mesmo que posteriormente suspensa em seus efeitos, por inconstitucionalidade. Sendo assim, sob o manto do artigo 100, parágrafo único, do CTN, entendo deva ser afastada a exigência de multa de ofício e juros de mora.

Reza o parágrafo único do referido artigo:

"Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

Reforçando esse posicionamento, extrai-se dos ensinamentos do Professor Jaimes Marins em sua obra já citada, ao falar do princípio da autotutela vinculada do ente tributante (fl. 84).

Aduz que “Está, entrementes, a autotutela estatal, inarredavelmente amarrada a critérios exclusivamente legais, vinculantes da atuação do agente público, e, teleologicamente não pode prescindir o elemento axiológico: a realização da justiça tributária. Daí porque é



Processo nº : 13808.001180/99-34
Recurso nº : 120.966
Acórdão nº : 203-08.910

melhor denominá-la de autotutela vinculada, extremando-a assim da noção tradicional. Como esta autotutela comporta dois momentos distintos, quais sejam, o acertamento da obrigação tributária e o julgamento de eventual resistência deduzida pelo contribuinte (conflito de interesses deduzido pelo cidadão ante o órgão administrativo com funções julgadoras), além da vinculação que caracteriza a atuação do agente administrativo no primeiro momento, haverá ainda a processualidade a conformar a atuação do julgador administrativo no segundo momento...”.

Acertadamente, o citado mestre defende que se o Estado mantém, na esfera executiva, mecanismos de apreciação do inconformismo do contribuinte, não pode afastar-se do dever de oferecer ao cidadão os meios necessários para que a solução da lide se dê de modo satisfatório sob o prisma do Direito.

À época em que os recolhimentos foram tempestivamente efetuados vigiam os famigerados decretos-leis declarados constitucionais. Efetuados os recolhimentos em razão de norma impositiva até então considerada válida, não é cabível, ao se exigir a complementação do tributo que se constatou, posteriormente, ter sido legalmente, porém insuficientemente, recolhido, que se penalize o contribuinte por uma situação singular a que não deu causa.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para manter o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e afastar a exigibilidade dos consectários legais – multa de ofício e juros de mora.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA