



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 05 / 2004
Visto

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

Recorrente : COMPANHIA MELHORAMENTOS DE SÃO PAULO
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP


NORMAS PROCESSUAIS – CERCEAMENTO DE DEFESA – LANÇAMENTO – NULIDADE – INOCORRÊNCIA - Desde que expressados claramente os fatos e o direito que lastream o lançamento e, ainda, ter o contribuinte, em suas defesas, demonstrado que entendeu suficientemente a imputação fiscal, descabe prosperar a alegação de nulidade decorrente de cerceamento de defesa.
Preliminar rejeitada.

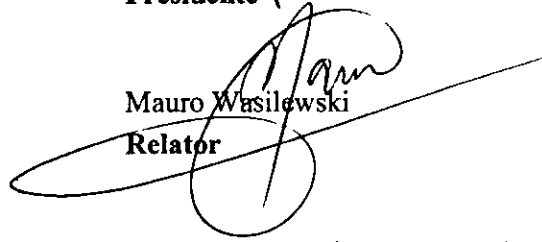
PIS – RECOLHIMENTO – BASE EM NORMAS DECLARADAS INCONSTITUCIONAIS – PRÁTICA REITERADA – CONTRIBUIÇÃO – EXIGÊNCIA – MULTA, JUROS E ATUALIZAÇÃO – INEXIGÊNCIA - Enquanto não declarados inconstitucionais, por vários anos o Fisco admitiu os procedimentos previstos nos DL nºs. 2.445/88 e 2.449/88, configurando-se, assim, numa prática reiterada. Portanto, descabe a imposição de multa, cobrança de juros e atualização monetária da base de cálculo (CTN, art. 100, III, parágrafo único). **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMPANHIA MELHORAMENTOS DE SÃO PAULO.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; e II) no mérito, em dar provimento em parte ao recurso: a) por unanimidade de votos, quanto a semestralidade; e b) por maioria de votos, quando à exclusão da multa e acessórios sobre as diferenças.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes, Luciana Pato Peçanha Martins e Otacílio Dantas Cartaxo. A Conselheira Maria Teresa Martínez López dava provimento integral e apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Mauro Wasilewski
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

Recorrente : COMPANHIA MELHORAMENTOS DE SÃO PAULO

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de PIS mantido pelo Órgão Julgador de 1ª Instância e cuja decisão foi emendada da seguinte forma (fl. 159):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/1994, 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/05/1995, 30/09/1995

Ementa: NULIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que obedeceu a todos os requisitos previstos na legislação, não tendo ocorrido, em nenhum momento, cerceamento do direito de defesa.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A retirada do mundo jurídico de atos inquinados de ilegalidade e de inconstitucionalidade 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%, utilizando-se para cálculo o faturamento do mês de ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Em suas razões recursais a Contribuinte alega:

- cerceamento de defesa, vez que não tem a mínima idéia de como foram levantadas as diferenças;
- que a base de cálculo é o sexto mês;
- que recolheu a contribuição considerando a alíquota de 0,65% prevista nos DL n°s 2.445/88 e 2.449/88 e não os 0,75% da LC n° 07/70; e
- que, em face do art. 100, parágrafo único, do CTN, descabe a cobrança de multa.

É o relatório.



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
MAURO WASILEWSKI

No que respeita à preliminar de nulidade, vez que o procedimento fiscal e respectivo lançamento são claros em relação aos aspectos de fato e de direito, descabe razão à Recorrente.

E mais, em suas fundamentações de mérito a Recorrente demonstrou ter entendido suficientemente o lançamento e a respectiva decisão recorrida.

Quanto ao mérito, o cerne da questão é que a Recorrente, enquanto não declarados inconstitucionais os DL nºs 2.445/88 e 2.449/88, aplicou a alíquota de 0,65% neles previstas.

Portanto, corretamente, o Fisco exigiu-lhe a respectiva diferença, vez que restaram prevalentes as regras da LC nº 07/70, que previa a alíquota de 0,75%.


Todavia, como durante o período em que prevaleceram as regras dos indigitados DL tal procedimento foi notória e sistematicamente admitido pelo Fisco Federal, o mesmo configurou-se como uma prática reiterada e, portanto, abrangida pelas benesses do art. 100, III, parágrafo único, do CTN, descabendo-lhe, pois, ser-lhe imposta penalidade e lhe cobrado juros de mora.

Inclusive, os precedentes deste Eg. Colegiado são em tal sentido.

Também em relação à semestralidade tem razão a recorrente, vez que o art. 6º da LC nº 07/70 cuida de base de cálculo e não de prazo de recolhimento. Portanto, cabe excluir os consectários relativos aos seis anos que separam a base de cálculo e o recolhimento.

Diante do exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir as parcelas elencadas no parágrafo único do art. 100 do CTN, no que respeita, apenas, às diferenças relativas apenas ao diferencial de alíquotas.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


MAURO WASILEWSKI



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

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 quando da aplicação da Lei Complementar nº 7/70 -, sobre valores relativos a períodos em que ocorreram a extinção do crédito tributário, em virtude de recolhimentos totais com fundamento nos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, declarados inconstitucionais, englobando os mesmos períodos de apuração.

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? É racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores? É possível atribuir a multa de ofício (0,75%) como se infratora fosse a contribuinte por ter observado estritamente os famigerados decretos-leis? Em face de inexistência de ato legal, dispondo sobre a matéria, expedido pela própria administração pública, questiono se é possível estabelecer uma data pela qual, a partir dessa, poder-se-ia dizer estar o contribuinte inadimplente, em face do novo entendimento operado pela exclusão dos referidos decretos-leis do mundo jurídico? Ainda, adicione-se a tudo isso o fato de que sobre os valores lançados não foi observada a semestralidade da base de cálculo.

A priori, oportuno observar que 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 2.445/88 e 2.449/88 e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, não deve o fisco cobrar a diferença, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação vigente à época. Portanto, ainda que o entendimento tenha sido posteriormente modificado, teria, em princípio, tal posicionamento gerado efeitos.

No mais, penso que a matéria deva ser estudada à luz do “princípio da segurança jurídica” inserido também na Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo) e segundo o 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,¹ a 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

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 (...)



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

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 espraiam por todo ordenamento jurídico.

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.

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: 118.215), julgado em 05/12/2001, em que, em razão do valor de alçada, foi revisto pelo Conselho de Contribuintes que, por unanimidade, negou 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 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 nº 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:

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



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

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

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

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

“Art. 18 – Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

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

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

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

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

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



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

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.

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).



Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

Observe 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 1.175/95, art. 17, VIII, que determinou a exclusão dos valores excedentes ao que seria devido pela LC nº 7/70. De forma igualitária, vale dizer que devem ser garantidos os pagamentos/ parcelamento efetuados de conformidade com a regra reinante na época do adimplemento da obrigação.

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

(...) “A exigência das “diferenças” - acrescidas dos consectários - viola os princípios da moralidade administrativa e da certeza e segurança do direito, fato que se tornando rotineiro, conduzirá à destruição do próprio direito e da vida em sociedade, porquanto de nada adiantaria ao cidadão cumprir a lei no presente, se no futuro puder ser penalizado por essa conduta. O sujeito passivo não é devedor nem mesmo do valor original das diferenças, sendo inaplicável, portanto, o CTN, art. 100.”

Desta forma, tendo a contribuinte sido compelida a pagar a contribuição pela norma imperfeita, ou seja, tendo recolhido corretamente a contribuição devida, pela observância das regras estabelecidas nas legislações vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, não pode ser penalizada por este ato, considerado perfeito e acabado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.001596/99-52
Recurso nº : 122.657
Acórdão nº : 203-09.078

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

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ