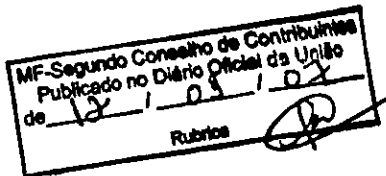




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13884.004056/2001-76  
Recurso nº : 125.394  
Acórdão nº : 203-10.705



Recorrente : LONOBASIL S/A  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**PIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.CONSTITUIÇÃO.** Em respeito aos princípios da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica, os pagamentos efetuados em conformidade com a regra reinante à época do adimplemento da obrigação, ainda que posteriormente declarada inconstitucional, extingue os créditos tributários dela decorrentes, nos termos da Lei nº 5.172/66 (CTN).”

**Recurso Provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**LONOBASIL S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

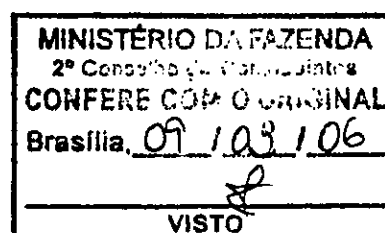
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, José Adão Vitorino de Moraes (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/inp





Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705

Recorrente : LONOBASIL S/A

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de janeiro a setembro de 1995, novembro de 1995 a fevereiro de 1996, maio de 1999, janeiro a março de 2000, maio a junho de 2000 e setembro a dezembro de 2000, no total de Crédito Tributário apurado de R\$ 9.274,82, com juros de mora calculados até 28/09/2001, decorrente de divergências constatadas entre os valores pagos pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.447/88, ambos de 1988 quando confrontados com a LC n° 7/70, conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 62/63.

Intimada no próprio Auto de Infração, em 25 de outubro de 2001, a contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 75/82, em 23 de novembro de 2001, na qual insurge-se contra parte do lançamento, alegando que:

- com referência aos meses de fevereiro e julho de 1995 concorda com a base de cálculo lançada, mas não com a alíquota aplicada de 0,75%, assim, fez o recolhimento da diferença que entende devida, aplicando a alíquota de 0,65%, conforme Darfs de fl. 95;

- concorda também com o lançamento feito a partir de fevereiro de 1999, "item c" do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fl. 63 e junta o Darf de fl. 96;

- para o período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, não cabe o lançamento por falta de embasamento legal, decorrente de decisão do STF que considerou inconstitucional a vigência da MP 1212/95 a partir de outubro de 1995. Neste mesmo sentido a IN/SRF n° 6 de 19/01/2000 veda a constituição de crédito tributário e determina o seu cancelamento de lançamento baseado na aplicação do disposto na MP, para este período;

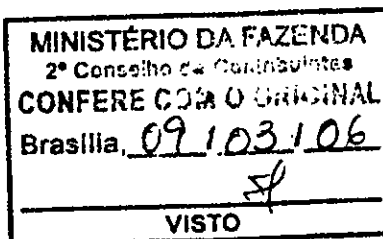
- mesmo que se admitisse que o recolhimento deste período fosse calculado com base na LC n° 07/70, o lançamento não observou o princípio da semestralidade previsto no parágrafo único do art. 6° da Lei Complementar 7/70.

Por meio do Acórdão DRJ/CPS n° 4808, de 11 de setembro de 2003, os julgadores da 5ª Turma da DRJ em Campinas/SP, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento.

A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/1995 a 30/09/1995, 01/11/1995 a 28/02/1996, 01/05/1999 a 31/05/1999, 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/07/2000, 01/09/2000 a 31/12/2000*





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705

*Ementa: LC 7/70. VIGÊNCIA. Com a Resolução 49/95 do Senado Federal, no período abrangido pelos DL 2.445/88 e 2.449/88 o PIS deve ser recolhido segundo a LC 7/70 e alterações da legislação superveniente.*

*BASE DE CÁLCULO.FATO GERADOR. A base de cálculo vincula-se ao fato tributável para que surja a obrigação tributária. Aquela há de retratar, em valores, a real dimensão do fato gerador, pelo que o art. 6º da Lei Complementar 7, de 1970, veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição ao PIS, conforme Parecer PGFN/CAT/nº 437/98, aprovado pelo Ministro da Fazenda.*

*Lançamento Procedente.*

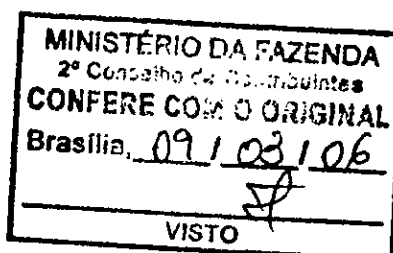
Inconformada com a decisão prolatada, a contribuinte apresenta recurso pela qual reitera os argumentos apresentados anteriormente.

Em especial; I- quanto à exigência do PIS no período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, segundo o qual não cabe o lançamento por falta de embasamento legal, decorrente de decisão do STF que considerou inconstitucional a vigência da MP nº 1.212/95 a partir de outubro de 1995. Neste mesmo sentido a IN/SRF nº 6 de 19/01/2000 veda a constituição de crédito tributário e determina o seu cancelamento de lançamento baseado na aplicação do disposto na MP, para este período; II- quanto a semestralidade da base de cálculo do PIS e a alíquota aplicável; e III- indevida é a multa eis que pautou-se nas normas vigentes à época.

No item 19 do recurso aduz a recorrente que: *... não pode a presente decisão ser mantida em face da recorrente que, diante da presunção de legalidade de determinada norma (lei, medida provisória, decreto-lei etc.), posteriormente declarada inconstitucional pelo C. STF) efetua o recolhimento do tributo conforme os ditames desta norma, vindo ainda, tal cobrança somada de juros e multa.*

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002.

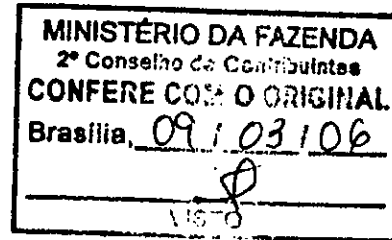
É o relatório.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705



VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

O auto de infração envolveu três períodos assim identificados:

O primeiro, de JAN/95 a SET/95 – pela qual a interessada discute a semestralidade e alíquota aplicável. Ainda, a impossibilidade da multa eis que observou a legislação anterior.

O segundo, de NOV/95 a FEV/96 – a recorrente alega a impossibilidade de lançamento em razão da falta de embasamento legal, decorrente de decisão do STF que considerou inconstitucional a vigência da MP 1212/95 a partir de outubro de 1995. Aduz que a IN/SRF n° 6 de 19/01/2000 veda a constituição de crédito tributário e determina o seu cancelamento de lançamento baseado na aplicação do disposto na MP, para este período. No mais, a própria semestralidade da base de cálculo.

O terceiro, período de MAI/99 a DEZ/00. A contribuinte concordou com a exigência e efetuou o pagamento. Conforme DARF juntado nos autos, fl. 96, nada mais é devido

No item 19 do recurso aduz a recorrente que: *... não pode a presente decisão ser mantida em face da recorrente que, diante da presunção de legalidade de determinada norma (lei, medida provisória, decreto-lei etc.), posteriormente declarada inconstitucional pelo C. STF) efetua o recolhimento do tributo conforme os ditames desta norma, vindo ainda, tal cobrança somada de juros e multa.*

Passo à análise do recurso.

Consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fls. 62 e 63, item 3-a e 3-b, que com relação ao período de janeiro a setembro/95, não foram incluídas as receitas financeiras como previsto na legislação à época (Decretos-Lei n° 2.445/1988 e 2.449/1988, declarados inconstitucionais). As diferenças foram lançadas no presente auto. Já, no período de novembro a dezembro/95 e de janeiro/96, a diferença lançada refere-se a diferença de alíquota entre 0,75% (LC7/70) e MP 1212/95 (0,65%).

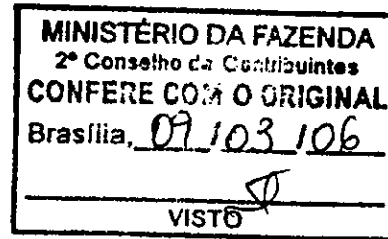
Primeiramente, penso primordial a análise da matéria levantada pela contribuinte, antes das demais (semestralidade e alíquota aplicável e multa). Consiste em responder a seguinte pergunta: seria racional exigir diferenças de um contribuinte que cumpriu a lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores? Diferenças que resultaram da aplicação da Lei Complementar (LC) n° 7/1970 sobre valores relativos a períodos em que foram feitos recolhimentos com base nos Decretos-Leis n°s 2.445/1988 e 2.449/1988, declarados inconstitucionais, englobando os mesmos fatos geradores.

Foi exatamente isso que ocorreu no caso concreto; relativamente à não inclusão das receitas financeiras, bem como, a aplicação da alíquota prevista na norma complementar, que gerou os valores lançados, relativos aos períodos de apuração de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705



A Medida Provisória (MP) n° 1.175, de 27/10/1995, art. 17, VIII e suas reedições posteriores, determinam a exclusão dos valores lançados excedentes ao que seria devido pela aplicação da LC n° 7/1970.

Ocorre que, em determinados casos (v.g., quando o sujeito passivo não tem receitas financeiras) a aplicação da alíquota de 0,75%, prevista na norma complementar, agrava a situação da empresa, pois o valor apurado com base nos éditos inconstitucionais, acaba mostrando-se mais benéfico ao contribuinte por ser inferior ao novo valor encontrado, sem contar a semestralidade.

Através do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC n° 156, de 07.05.96, a Administração Tributária, examinando a Contribuição para o PIS sob o enfoque da Resolução do Senado Federal de n° 49/95 e da MP n° 1.212/95, apresentou o posicionamento de que tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base nos DLs n°s 2.445/88 e 2.449/88 e tal valor seja menor que o apurado com base na LC n° 7/70, não deve o fisco cobrar a diferença visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação vigente à época.

Neste particular, peço vênica para adotar e transcrever parte das razões de decidir expendidas pelo Delegado de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora – MG, no Processo n° 10660.001238/00-24:

*"...A Resolução do Senado Federal n° 49/1995 suspendeu somente a execução dos Decretos-leis n°s 2.445 e 2.449/88, os quais, destaque-se, não foram em momento algum utilizados como suporte para o lançamento.*

*Ressalte-se que a Resolução do Senado Federal retro citada teve efeitos "ex tunc", isto é, fulminou a relação jurídica fundada na lei inconstitucional desde o seu nascimento. Tal afirmação encontra amparo no já mencionado Parecer PGFN/CAT n° 437/1998 e no art. 1° do Decreto n° 2.346/1997, tendo sido também objeto de manifestação do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, transcrita baixo "in verbis":*

*"O ato do Senado Federal, dando efeito erga omnes à decisão do Supremo Tribunal Federal, como bem acentua Gilmar Ferreira Mendes, após passar em revista o próprio papel dessa instituição no contexto das sucessivas Cartas da República, também tem o evidente caráter retroativo." (RE n° 136.215-RJ, em 18/02/93)*

*Nesta fase de impugnação a contribuinte alega ter efetuado os recolhimentos relativos à contribuição em pauta, dentro do período levantado pela autoridade fiscal, em consonância com o texto legal em vigor e antes de conhecer inconstitucionalidade dos Decretos-leis n°s 2.445/1988 e 2.449/1988, ou seja, foi empregada a alíquota de 0,65% sobre a receita operacional bruta auferida pela empresa, obedecendo-se os prazos estabelecidos.*

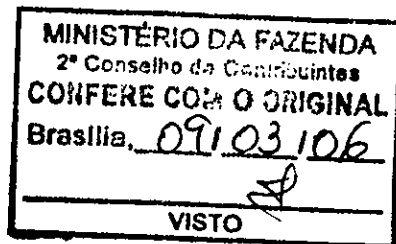
*Outrossim, os mencionados Decretos-leis tiveram, posteriormente aos pagamentos, sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal no. 49/1995, em face de haverem sido declarados inconstitucionais pelo STJ quando da apreciação do RE n° 148.754-2/210/RJ.*

*Como o lançamento ocorreu após a edição da supracitada Resolução, o fiscal empregou o disposto na Lei Complementar n° 7/1970, bem como nos atos que a modificaram e que não foram prejudicados pela declaração de inconstitucionalidade. Assim, na apuração*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705



*do valor devido a autoridade administrativa aplicou sobre o faturamento mensal da empresa a alíquota de 0,75%.*

*Os indigitados Decretos-leis reduziram a alíquota da contribuição e potencialmente elevaram a sua base de cálculo. Potencialmente, pois casos há em que a receita operacional bruta é igual ao faturamento. Dessa maneira houve, pela combinação de alíquota e base de cálculo, situações de elevação da carga tributária para alguns contribuintes e redução para outros.*

*No caso em tela, houve redução da carga tributária e por conseguinte a contribuição espontaneamente recolhida em conformidade com o disposto nos Decretos-leis foi inferior à exigida de ofício.*

*Neste ponto aflora-se a seguinte questão: a diferença a maior referente à contribuição apurada de acordo com a Lei Complementar n° 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 n° 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 n° 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 n° 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei n° 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n° 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.*

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

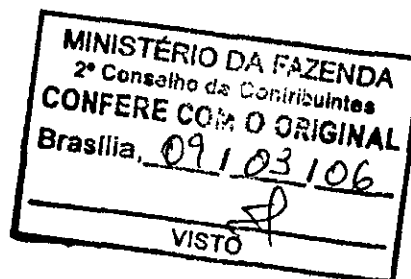
*Ora, considerados válidos os atos praticados à época em que a observância dos indigitados Decretos-Leis era exigida, não há que se falar em lançamento da diferença da contribuição ao PIS.*

*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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705



*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 n° 49/1995.*

(...)

*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 n° 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 n° 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.*

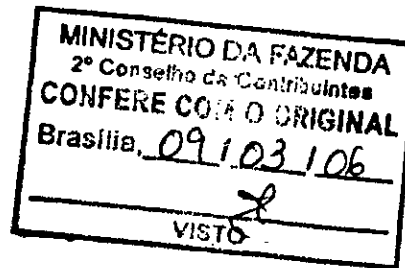
O Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 146 estabelece:

*“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 à sua introdução.” (grifei).*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13884.004056/2001-76  
Recurso n° : 125.394  
Acórdão n° : 203-10.705



*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 1.175/95, art. 17, VIII, que determinou a exclusão dos valores excedentes ao que seria devido pela LC n° 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 n° 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. n°s



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13884.004056/2001-76  
Recurso nº : 125.394  
Acórdão nº : 203-10.705

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

**Conclusão:**

Tendo em vista que a recorrente efetuou o pagamento do período de MAI/99 a DEZ/00, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, de forma a considerar a insubsistência do lançamento.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

