



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10768.007451/98-73  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-002.565 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de abril de 2014  
**Matéria** Contribuição para o PIS/Pasep  
**Recorrente** SADOKIN COMERCIAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/1993 a 30/11/1996

**PIS. DECRETOS-LEIS Nº 2.445/89 E 2.449/89. SEMESTRALIDADE**

Pacifico o entendimento deste Colegiado quanto do Supremo Tribunal Federal no tocante aos efeitos produzidos pela Resolução do Senado Federal, pois esta possui efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, de forma a vigorar, no período abrangido pelos Decretos até a resolução que os eliminou do mundo jurídico, o disposto na LC 07/70.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(Assinado Digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator.

**EDITADO EM: 09/06/2014**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

A adota-se o relatório constante na Resolução nº 3302-00.067:

*"Trata o presente de autuação por ter a fiscalização apontado que verificou falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS por parte da contribuinte supra identificada no período de 01/01/1993 a 30/11/1996, conforme consta do Auto de Infração que se encontra as fls. 46/65.*

*A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 69/70, alegando em síntese que por um equívoco da auditora fiscal, ao verificar as informações contidas no formulário DECREJU, preenchido pela própria contribuinte, considerou em seu auto de infração, a coluna (C) de Receita Bruta como a base de cálculo.*

*Sendo que o correto é a coluna (E) de base de cálculo. Ao proceder desta forma não foram excluídas da referida base de cálculo as devoluções de vendas e IPI sobre vendas.*

*Requereu, portanto, o cancelamento total do auto de infração.*

*Em 06/05/2003 verificou-se que, de acordo com a informação fornecida pela fiscal autuante na descrição de fatos e enquadramento legal, o valor do auto de infração foi obtido em virtude da diferença entre o valor pago e o devido, conforme as planilhas elaboradas pelo contribuinte.*

*Observou-se, no entanto, que não foram anexados aos autos os balancetes mensais ou quaisquer outros documentos que serviram de base para confecção das citadas planilhas. Por outro lado, o fiscal também não informou porque deixou de considerar as citadas exclusões.*

*Portanto, considerando-se que não se encontravam reunidos os elementos necessários a solução do litígio, encaminhou-se o processo a Defic/RJ, para que, mediante diligencia junto ao contribuinte e à vista da documentação contábil e fiscal deste, informasse quais os valores que compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS no período lançado, discriminando o total da receita auferida, bem como as exclusões e deduções legalmente permitidas, devendo todas as informações virem acompanhadas da documentação que as comprove (11.86).*

*Em 30/10/2003 o processo retornou da diligência com a seguinte informação, in verbis (fls. 531):*

*"...tendo em vista o solicitado, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha com a base de cálculo do PIS para o período de 01/93 a 08/97, discriminando as receitas auferidas, exclusões, deduções legalmente permitidas, o valor pago e cópia dos documentos comprobatórios, tudo anexado ao processo, fls. 89 a 528."*

*De posse da planilha entregue pelo contribuinte, foi procedida a conferência dos valores que compõem a base de cálculo do PIS com a documentação fiscal e contábil, por amostragem. Face ao exposto, proponho o encaminhamento do presente processo a DRJ/RJO-II para prosseguimento."*

*O fiscal executor da diligencia não informou a que conclusão chegou com a conferencia realizada. Ademais, uma vez que foi o próprio contribuinte quem elaborou todas as planilhas solicitadas, fazia-se necessário que a conferencia fosse feita em relação a todos os meses, e não por amostragem.*

*Além disto, verificou-se, pelo menos em principio, da comparação entre as planilhas elaboradas pelo contribuinte nos dois processos, este e o de nº 10768.007450/98-19, que houve um erro na apuração da base de cálculo do PIS em relação ao ano de 1993. Ao que tudo indicava a contribuinte incluiu ali, indevidamente, as receitas financeiras na apuração da base de cálculo.*

*Parece ter ocorrido o mesmo erro por parte do fiscal autuante, ou seja, ter incluído as receitas financeiras na base de cálculo quando efetuou o lançamento. Entretanto, como sobre isto nada foi dito no auto de infração, nem juntado aos autos, e na descrição dos fatos, o fiscal se limitou a informar que o "valor foi apurado em virtude da diferença apurada sobre o valor pago e o devido", em conformidade com as planilhas preenchidas pela própria contribuinte, provavelmente, da mesma maneira equivocada, não havia como se emitir um veredicto.*

*Portanto, o processo foi devolvido em diligencia para que fosse informado, pela fiscalização, mensalmente, quais os valores que compõe o faturamento da empresa, em todo o periodo lançado, discriminando-se o total da receita auferida, bem como as exclusões e deduções legalmente permitidas (fls. 532/533).*

*Em 26/04/2004, o mesmo fiscal foi designado para a realização da diligencia.*

*Este, por sua vez, constatou que em 12/11/2003 houve uma alteração de endereço por parte da impugnante, que havia se transferido para o Município de Duque de Caxias, e encaminhou o processo para a DRF/Nova Iguaçu 538).*

*Em 04/08/2005, o fiscal lotado na DRF/Nova Iguaçu, designado para cumprimento da diligencia, conclui que, in verbis (l7. 542):*

"O caso concreto, salvo melhor juízo, requer manifestação do AFRF executante da primária diligencia, onde, adotando-se tal diretriz atingiríamos o objeto proposto de maneira mais efetiva e eficiente."

*Ante o exposto, remeto os autos à DIPAC-DEFIC-RJO.*"

*Retornando o processo a DEFIC/RJO foi designada a AFRF autuante, Maria da Graça Carvalho Cabral, para cumprir a diligencia.*

*Esta consignou, literalmente, o seguinte:*

*"...Alega o contribuinte em sua defesa que o fiscal autuante, por equívoco, considerou como base de cálculo, para a tributação das contribuições do PIS/Cofins, a receita bruta da empresa, sem levar em consideração as exclusões permitidas em lei.*

*Cabe, nesta oportunidade, esclarecer a respeito de como procedeu a fiscalização para verificar se o contribuinte apurava corretamente as contribuições para o PIS: Entregava ao fiscalizado um formulário, modelo DECREJU-C, a ser por esse preenchido, e assinado por ele, com a declaração de serem verdadeiras as informações ali prestadas, sob as penas da lei. Por conseguinte, as informações constantes no formulário deveriam vir acompanhadas da documentação de suporte. Eis o motivo porque não foram anexados aos autos os balancetes mensais da empresa.*

*No caso em tela não foram juntados, oportunamente, os documentos comprobatórios referentes às deduções admitidas em lei. Entretanto, tem razão a autoridade julgadora quando observa que o fiscal autuante não informou porque deixou de considerar as exclusões. Efetivamente, foi um lapso cometido pela fiscalização.*

*O erro, porém, pode ser sanado com a manifestação do fiscal exequente, uma vez que na peça impugnatória o contribuinte trouxe a colação os documentos necessários à elucidação do fato.*

*E o que ora reconhece, por justiça, o fiscal autuante: há que ser excluída da base de cálculo, para efeito de apuração do devido, as deduções pleiteadas pela empresa. Desta forma, atingir-se-á o proposto, pela Delegacia de Julgamento, de maneira tão eficaz quanto far-se-ia "in loco", considerando-se que encontram-se reunidos no processo os elementos comprobatórios do pleiteado pelo contribuinte."*

*Por meio de do acórdão nº 12.446, a DRJ do Rio de Janeiro entendeu que deve ser excluída da Base de Cálculo do PIS os valores registrados como devolução de vendas e IPI s/ vendas, assim a operação realizada pelo Contribuinte nos períodos de jan/93 a set/95 foi válida.*

*Quanto aos períodos de out/95 a Nov/96 decidiu também pelo cancelamento do valor de PIS, exonerando parte da exigência inicial, conforme previsto na IN SRF 06 de 2000, pois esta vedou a constituição de crédito tributário e determinou o cancelamento*

*dos lançamentos feitos com base na MP nº 1212/95 que modificava a alíquota de PIS para 0,65%, para fatos geradores ocorridos no período entre out/95 e fev/96. Portanto, o contribuinte deveria ter seguido as normas contidas na Lei Complementar 7/70, ou seja, a alíquota aplicável seria 0,75%.*

*Manteve parcialmente a exigência do PIS lançado em relação ao período de janeiro de 1993 a setembro de 1995, com as respectivas multas de ofício de 75% e os acréscimos legais.*

*Através da Intimação da fl. 563, a contribuinte tomou ciência da decisão em 21/08/06, e, inconformada, interpôs recurso voluntário na data de 20/09/06, com intuito de reformar o acórdão a quo, alegando que à época do recolhimento atuou de acordo com a legislação vigente, sendo incabível a aplicação da multa de ofício, alega ainda que: "...se a recorrente deveria estar seguindo as normas contidas na Lei Complementar 7/70, então a base de cálculo da Contribuição para o PIS deveria ser necessariamente o faturamento não corrigido do sexto mês anterior ao depósito da contribuição, conforme determinava a alínea "b" do artigo 3º. e o parágrafo único do artigo 6º." Há, então, uma incoerência entre a base de cálculo e a alíquota utilizada pela autoridade fiscal.*

*Pede a improcedência da autuação e no caso de não acolhimento do pedido, passa a pedir a modificação da base de cálculo aplicada e a exclusão da aplicação da multa de ofício."*

Intimada do acórdão supra em 21.08.2006, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 20.09.2006 .

A Resolução nº 3302-00.067 (fls 1183/1190), da Terceira Seção de Julgamento do CARF, converteu o julgamento do referido recurso voluntário em diligência, requisitando que, *"solicitando as autoridades fiscais que elaborem os cálculos do imposto devido considerando o faturamento do sexto mês anterior ao do mês de pagamento, tal como previsto no art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, e aponte se ainda restaria saldo credor em favor do fisco, ou se seriam suficientes para saldar quaisquer débitos devidos pela contribuinte, para que em seguida esse colegiado possa proferir seu julgamento."*

Realizada a diligência e apresentado a informação fiscal (fls. 1258/1260), bem como, juntado a manifestação da Recorrente (fls. 1270/1276), os autos retornaram ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

De início, colaciono parte do voto que já havia proferido na Resolução nº 3302-00.067, onde se encontram as razões de decidir:

### I — Do Efeito da Declaração de Inconstitucionalidade:

Quanto a este assunto, não há muito que discorrer, uma vez que é pacífico o entendimento tanto deste Colegiado quanto do Supremo Tribunal Federal no tocante aos efeitos produzidos pela Resolução do Senado Federal, pois esta possui efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, de forma a vigorar, no período abrangido pelos Decretos até a resolução que os eliminou do mundo jurídico, o disposto na LC 07/70. Para melhor ilustrar tal entendimento transcrevo:

#### *NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.*

*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário decaí em 5 (cinco) anos depois de verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 150, § 4º do CTN).*

*PIS. RECOLHIMENTOS EFETUADOS SOB A VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO ATOS JURÍDICOS PERFEITOS.*

*A declaração de inconstitucionalidade de lei, com suspensão de sua execução pelo Senado Federal, tem efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, não se caracterizando como atos jurídicos perfeitos aqueles praticados durante sua vigência e não atingidos pela decadência ou prescrição.*

#### *SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO.*

*A base de cálculo do PIS, até a entrada em vigor da MP no 1.212, de 1995, era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.*

*(RV no 125.987, relativo ao processo nº 13808.001676/99-90, relator: José Antônio Francisco).*

Adicionalmente, o objeto do recurso é o cabimento ou não da exigência da diferença da contribuição ao PIS adotando-se a alíquota e base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 7/70 em relação ao que foi pago com base nos decretos-leis inconstitucionais.

Nesse sentido, colaciono na íntegra os argumentos do Ilustre Conselheiro Antônio Carlos Atulim, no Acórdão 201-112267 de sua lavra:

*"Sem embargo das dúvidas existentes na época dos fatos geradores sobre a questão da eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da resolução do senado, cujo deslinde determinaria ou não a exigência de eventuais diferenças do PIS, não se pode perder de vista que no seio da própria Administração Tributária existia orientação no sentido de que as diferenças não deveriam ser*

*cobradas dos contribuintes que efetuaram regularmente os pagamentos sob a égide das normas declaradas constitucionais..*

*A orientação administrativa quanto a esta questão constou do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC no. 156, de 7 de maio de 1996, item "e", verbis:*

*e) Em situação de cobrança (CAD) tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL 2.445 e 2.449/88 (aliquota de 0,65% e com Receitas Financeiras) e tal valor seja menor que o apurado com base na LC 7/70, deve-se cobrar a diferença? Considerando que a resposta seja negativa, e no caso de não ter pago sobre as receitas financeiras, deverá ser cobrado das mesmas?*

*Resp.: Não, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação aplicável a época.*

*No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente a época, apurada após a Resolução SF no. 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar e 7/70 e alterações posteriores.”*

Portanto, a luz desta orientação, somente era cabível a exigência das diferenças daqueles contribuintes que não efetuaram ou que efetuaram pagamento a menor em relação ao que seria devido com base nos Decretos-leis declarados constitucionais.

A uniformização do entendimento no âmbito da Administração sobre a eficácia *ex tunc* da resolução do Senado só ocorreu com a publicação do Decreto no. 2.346, de 10/10/1997, norma que tem eficácia prospectiva e que não pode ser aplicado retroativamente para alcançar fatos e situações constituídas antes da sua publicação, sob pena de violar os seguintes dispositivos do código tributário nacional: art. 105 (princípio da irretroatividade), art. 106 (exceções ao princípio da irretroatividade), art. 146 (vedação de alteração de critério jurídico) e art. 149 (impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito).

Na época da publicação do Parecer acima reproduzido em parte, vigorava a entendimento do Professor José Afonso da Silva, no sentido de que a Resolução do Senado que suspende a eficácia de norma jurídica declarada constitucional tem eficácia *ex nunc*. Como existia orientação administrativa no sentido de que os efeitos da declaração de constitucionalidade não deveriam retroagir, a Administração não pode alterar este critério anos depois e voltar ao estabelecimento do contribuinte para autuá-lo, sob a justificativa de que agora a eficácia passou a ser *ex tunc*, sob pena de fazer tabula rasa do princípio da segurança jurídica:

*(..)só é licita a cobrança de diferenças em relação àqueles contribuintes que não efetuaram o pagamento de acordo com a legislação prevista na época, ou seja, a Fazenda só pode lançar diferenças em relação a contribuintes que não recolheram de acordo com o que previa a legislação constitucional.*

## II— Da Base de Cálculo, Alíquota e Semestralidade:

Quanto à questão da semestralidade, com a declaração de constitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, diferente do defendido pela recorrida, claro está que a base de cálculo do PIS voltou a ser o faturamento do sexto mês anterior a ocorrência do fato gerador, por ser esta a disposição contida na Lei Complementar 07/70, em seu artigo 6º, novamente vigente após a retirada do mundo jurídico dos malsinados Decretos-Leis. Tal procedimento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da Medida Provisória 1.212/95, quando só então a partir dos efeitos desta é que a base de cálculo do PIS passou a ser considerada como a do faturamento do mês anterior.

Após a mencionada Medida Provisória, conclui que a "semestralidade", regida pela LC no 07/70 poderia ser aplicada até fevereiro de 1996. Dessa forma, incorreu em erro o lançamento. A apuração do tributo no período de 01/01/93 a 30/09/1995 deveria ser realizada com base na "semestralidade".

O mesmo raciocínio se emprega à alíquota aplicável, uma vez que regido o tributo pela LC nº 07/70 e suas alterações, a alíquota a ser aplicada será de 0,75%, nos termos desta lei.

Encontra-se pacificado tal entendimento na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme as seguintes ementas relativas aos Acórdãos nº 203-12095 e CSRF/02-02.238, transcritos abaixo, a fim de exemplificar tal posicionamento:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:  
28/02/1999 a 31/03/2001.*

*Ementa: PIS. TÉCNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE E A SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO. LEGISLAÇÃO DE VIGÊNCIA. INAPLICABILIDADE.*

Com a declaração de constitucionalidade dos Decretos- Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e a sua retirada do ordenamento jurídico do País por meio de resolução do Senado voltou a viger a Lei Complementar nº 07/70 e suas alterações.

Pois bem, vinda às informações solicitadas, entendo não assistir razão à Recorrente que, conforme expôs em seu recurso voluntário, havia recolhido à Contribuição ao PIS, com alíquota de 0,65%, sendo o correto o recolhimento à alíquota de 0,75% nos termos da LC nº 7/70.

Ademais, não coaduno com a alegação da Recorrente em sua manifestação de fls. 1270/1276, onde, equivocadamente, entende que ao refazer os cálculos a autoridade fazendária teria utilizado-se de períodos que não os abrangidos no auto de infração ora combatido. Isto porque, para que autoridade fiscal pudesse calcular o montante devido nos termos da LC nº 7/70, ou seja, com base na semestralidade, óbvio que há a necessidade de buscar valores em períodos que antecedem o auto de infração, ou seja, o mês de faturamento de julho/1992, referente ao período de apuração de janeiro/1993 e assim, sucessivamente.

Em face de todo exposto conheço do recurso voluntário e, dou-lhe parcial provimento, mantendo-se a cobrança entre o que foi recolhido e o que foi apurado nos termos da tabela de fls. 1256, dos presentes autos.

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator  
(Assinado Digitalmente)

CÓPIA