



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13706.000541/97-57  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-002.131 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de outubro de 2012  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** Telsist Indústria Eletrônica Ltda.

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

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

ADMISSIBILIDADE. REQUISITOS.

Não se conhece Recurso Especial que não tenha sido instruído com as decisões divergentes para os mesmos pressupostos fáticos, nos termos do RICARF.

**NORMAS PROCESSUAIS - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - EFEITOS.**

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo do direito. Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada deve ser lançada, de ofício, corrigida monetariamente e acrescida de juros moratórios e multa de ofício, quando o sujeito passivo não a recolher espontaneamente

Recurso Especial do Procurador, na parte conhecida, provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer, em parte, do recurso especial, nos termos do voto do Relator e, na parte conhecida, por maioria de votos, deu-se provimento. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Relator), Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 15/05/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 14/08/2013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas- Relator.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Mércia Helena Trajano D’Amorim, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Valmar Fonseca de Menezes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial que deu provimento, por unanimidade de votos ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996*

*Ementa: LANÇAMENTO DE VALORES DECLARADOS EM DC117. CANCELAMENTO.*

*Constatada a existência de declaração em DCTF, cujos débitos já se encontram inscritos em dívida ativa, deverá ser cancelada a autuação, nesta parte.*

*DIFERENÇA DE ALÍQUOTA.*

*É incabível a exigência da contribuição ou da diferença, com base na LC no. 7/70, quando a Fiscalização não comprova que houve falta de recolhimento em relação ao que seria devido segundo a legislação declarada inconstitucional. Parecer Cosit/Dipac nº 156/96.*

*Recurso provido em parte.*

Foi lavrado auto de infração de fls. 01/15, relativo ao não recolhimento do total devido para o PIS, referente aos fatos geradores no período de dezembro/1993 a outubro/1996, consubstanciando exigência de crédito tributário referente à contribuição no valor de R\$ 128.658,37, multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 96.493,79 e juros de mora, calculados até 31/01/1997, no montante de R\$ 35.382,93, em um total de R\$ 260.535,09.

Segundo a descrição dos fatos, de fl. 02, a impugnante foi autuada pela falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82.

Inconformada, a interessada apresentou, em 31/03/1997, a petição de impugnação, de fls. 27/31, alegando, em síntese, o seguinte:

O crédito tributário referente ao presente auto de infração já se encontra devidamente lançado, e em fase de cobrança, na dívida ativa, por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, de acordo com documento em anexo “Relatório de Débitos”, emitido pela própria Receita Federal;

os débitos constantes do referido auto de infração já foram confessados pelo contribuinte, através das Declarações de Tributos e Contribuições Federais (DCTF) pertinentes e na época própria;

os débitos alocados no respectivo A.I. fazem parte dos processos administrativos nºs 10768.220941/96-10, 10768.220943/96-45 e 10768.220945/96-71, em tramitação na PFN;

a impugnante demonstrou tal fato e esclareceu a autoridade fiscal que tais débitos haviam sido levados a efeito com o número do C.G.C. da sua filial (28.268.233/0002-70), mas a autoridade fiscal ignorou-a e lançou novamente com o C.G.C. da matriz;

Solicita o cancelamento do respectivo auto de infração.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, que foi provido por unanimidade de votos, conforme ementa transcrita acima.

A PGFN interpôs recurso especial e o recorrido contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas

O Recurso Especial não merece ser conhecido pelos motivos expostos a abaixo.

O Senhor Procurador Representante da Fazenda Nacional apresenta recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão, proferida por unanimidade de votos, consubstanciada no Acórdão nº 201-80.400, que está assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996*

*Ementa: LANÇAMENTO DE VALORES DECLARADOS EM DCTF. CANCELAMENTO.*

*Constatada a existência de declaração em DCTF, cujos débitos já se encontram inscritos em dívida ativa, deverá ser cancelada a autuação, nesta parte.*

*DIFERENÇA DE ALIQUOTA.*

*Incabível a exigência da contribuição ou da diferença, com base na LC nº 7/70, quando a Fiscalização não comprova que houve falta de recolhimento em relação ao que seria devido segundo a legislação declarada inconstitucional. Parecer Cosit/Dipae nº 156/96.*

*Recurso provido em parte*

A matéria discutida no presente feito refere-se a auto de infração relativo à falta da contribuição ao PIS, no período de dezembro de 1993 a outubro de 1996.

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais constante do Anexo II da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, estabelece que cabe à PGFN interpor Recurso de Ofício de divergência contra decisão unânime, desde apresente acórdão paradigma que tenha dado solução diversa em situações iguais às constantes no acórdão recorrido.

Em análise ao recurso especial, sob o ponto de vista dos pressupostos de admissibilidade, verifica-se:

- o Procurador da Fazenda Nacional ingressou com a petição tempestivamente;
- com relação à comprovação da divergência, fez juntar aos autos cópias de acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e por outras Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes Acórdãos 202-14.657, 202-16.182, 203-08.777 e CSRF/02-01.798, às fls. 281/296;
- a demonstração da divergência não foi demonstrada

A decisão recorrida entende que deverá ser cancelada a autuação, com relação aos débitos declarados na DCTF, os quais encontram inscritos em dívida ativa, independente da opção da contribuinte pelo recolhimento centralizado de tributos e contribuições federais e, também, que não é cabível a exigência da contribuição ou da diferença, com base na LC nº 7/70, quando não há comprovação de falta de recolhimento ao que seria devido segundo a legislação declarada inconstitucional.

Os Acórdãos nº 202-14657 e 202-16.182, apontados pelo representante da Fazenda Nacional como paradigmas de divergência, adotaram o entendimento de que a opção de recolher os tributos de forma centralizada deve ser manifestada pelo sujeito passivo, nos termos da IN SRF nº 128/92 e que as DCTF da filial não servem para quitar os débitos da matriz. Não tendo sido elegido pelo contribuinte o estabelecimento matriz como estabelecimento centralizador responsável pelo recolhimento das contribuições referentes às suas filiais, o lançamento deve ser efetuado de acordo com o estabelecimento que tenha relação pessoal e direta com os respectivos fatos geradores. Com relação a esta matéria, foi estabelecida, portanto, a divergência.

Porém a razão de decidir do acórdão recorrido é o fato de os valores lançados no Auto de infração já estarem inscritos em dívida ativa da união em fase de cobrança judicial, o que não ocorre com nenhum dos paradigmas. Assim não fica caracterizada a divergência, nos termos do RICARF.

Quanto a segunda divergência, para contrapor à decisão recorrida, o Procurador apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 203-08.777 e CSRF/02-01.798, nos quais houve o entendimento que a base de cálculo e a alíquota do PIS são determinadas pela Lei Complementar nº 07/70, aos fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996.

Em relação à diferença de alíquota o recurso deve ser conhecido.

Porém não merece ser provido eis que a própria Receita Federal já dispunha de ato normativo dizendo que se o contribuinte agiu conforme previsto conforme o disposto nos Decretos-leis nº 2445/88 e 2449/88. Assim não houve a comprovação que o contribuinte agiu em desacordo com a referida legislação.

Este entendimento consta do Parecer MF/SRF/Cosit/Dipac nº 2 156, de 7 de maio de 1996, item "e", *verbis*:

*e) Em situação de cobrança (CAD), tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base nos DL 2.445 e 2.449/88 (alíquota de 0,65% e com Receitas Financeiras) e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 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 à época. No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF nº 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores."*

O Carf também tem decidido nesse sentido, conforme ementa do acórdão que se traz à colação:

*PIS. DIFERENÇA DE ALIQUOTA. É incabível a exigência da diferença da contribuição com base na LC nº 7/70, quando a Fiscalização não comprova que houve falta de recolhimento em relação ao que seria devido segundo a legislação declarada inconstitucional. Parecer Cosit/Dipac nº 156, de 07/05/1996.*

*Recurso provido." (Acórdão nº 201-77.835; Recurso nº 123.747; Relator: Antonio Carlos Atulin; Data da Sessão: 15/09/2004)*

Assim não conheço em parte o recurso da Fazenda Nacional e, na parte conhecida, nego provimento.

Rodrigo da Costa Possas - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

No que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste ousou divergir pelas razões seguintes:

Insurge-se a Fazenda Nacional contra a decisão que determinou a exclusão da exigência de crédito tributário pertinente à diferença de alíquota de 0,65% para 0,75%, lançado de ofício em razão da suspensão da execução dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e objetos da Resolução nº 49 do Senado Federal. A controvérsia gira em torno da aplicação da norma do artigo 100 do CTN, ao lançamento fiscal.

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, a contribuição passou a ser devida nos termos da legislação por eles alterada, a qual voltou a vigor plenamente, porquanto a declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem natureza declaratória e produz efeitos *ex tunc*, como se o viciado diploma legal nunca tivesse existido no mundo do direito. Isso quer dizer que o tributo era devido, desde o início, nos termos da lei restaurada, como se as modificações introduzidas pela maculada norma tivessem sido apagadas, ou melhor, nunca tivessem existido. No caso concreto, a contribuição deveria ter sido recolhida, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, e posteriores alterações (válidas). Eventual diferença de tributo decorrente da legislação restaurada devia ser lançada, de ofício, quando o sujeito passivo não a recolheu espontaneamente.

Com isso, se os recolhimentos efetuados com base nos viciados decretos não foram suficientes para cobrir o débito tributário calculado nos termos da legislação revivida, o sujeito passivo, deveria, por se tratar de tributo por homologação, recolher as eventuais diferenças advindas do restabelecimento da sistemática de cálculo prevista na norma restaurada. Se assim não procedeu, resta patente sua inadimplência fiscal, fato este, que, *de persi*, enseja a constituição, <sup>1</sup>de ofício, do crédito tributário não satisfeito (da diferença), corrigido monetariamente. A este devem ser acrescidos juros de mora, bem como multa de ofício correspondente a 75% do imposto não recolhido ao Tesouro, como previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional (norma geral) e na legislação específica arrolada no enquadramento legal do auto de infração.

De outro lado, entendo que o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional não se aplica ao caso em questão, porque a inadimplência do sujeito passivo, no tocante às diferenças havidas entre o recolhido, com base em lei declarada inconstitucional, e o devido em observância da norma inserta na legislação restaurada, não decorreu da observância, pelo sujeito passivo, de nenhuma das normas complementares listadas nos incisos componentes do mencionado artigo. Demais disso, no caso de declaração de inconstitucionalidade, diferentemente de qualquer das hipóteses tratadas nos incisos suso mencionados, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, com todas as consequências dele derivadas, vez que as normas inconstitucionais são nulas, destituídas de

qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, no dizer de <sup>2</sup>Alexandre de Moraes, *os atos pretéritos com base nela praticados (efeitos ex tunc)*. Assim, a declaração de inconstitucionalidade “*decreta a total nulidade dos atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito*”.

A norma prevista no artigo 146 do CTN é totalmente inaplicável no caso de declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, pois, como visto, os efeitos dessa declaração, é *ex tunc*, como se a viciada lei nunca tivesse existido no mundo jurídico, já a norma trazida nesse dispositivo legal diz que as alterações somente produzirão efeitos *ex nunc*. Ora, por demais óbvio, as mudanças dos critérios jurídicos a que se refere o art. 146 do CTN, não são decorrentes de declaração de inconstitucionalidade de lei, pois os efeitos previstos para um caso e outro são diametralmente opostos, o que torna evidente não ser aplicável aos casos inconstitucionalidade de lei esse dispositivo do CTN.

Por outro lado, a regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN somente tem aplicação nas hipóteses em que o sujeito passivo vinha observando as normas complementares listadas nos incisos desse artigo e, com o novo entendimento ou alteração jurídica de tais normas, recolheu espontaneamente eventuais diferenças de tributo resultante da novel situação jurídica. Assim, mesmo que se pudesse estender, por analogia às hipóteses prevista nos incisos do artigo 100, os benefícios do citado parágrafo único ao caso de diferença de tributo a recolher surgida com a restauração de critérios jurídicos decorrente da revivida norma, ainda assim, ditos benefícios não alcançariam o caso em análise, porquanto a reclamante não recolheu espontaneamente a diferença do tributo apurada nos termos da Lei Complementar 07/1970 e alterações posteriores.

Com essas considerações, nesse tópico, dou provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres – Redator designado.

---

<sup>2</sup> Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2.002. pp. 624/625