



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

<b>Processo nº</b>	13807.006565/00-11
<b>Recurso nº</b>	153.591 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3803-000.378 – 3ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	29 de abril de 2010
<b>Matéria</b>	PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
<b>Recorrente</b>	DAYCO TECALON LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/1995 a 29/02/1996

DECRETOS- LEIS Nº 2.445 E Nº 2.449/88.  
INCONSTITUCIONALIDADE. VIGÊNCIA DA LC Nº 07/70.

Declarada a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nos 2.445 e 2.449/88 exsurge a incidência das normas da LC nº 07/70, incluindo a alíquota de 0,75%.

**ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

Nos termos da legislação vigente não há amparo legal para exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição. O imposto compõe a estrutura de formação do preço.

**BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.**

A base de cálculo do PIS, prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. (Súmula nº 15 do CARF).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, (a) por maioria, para aplicar a tese da semestralidade da base de cálculo do PIS, nos termos da Súmula nº 15 do CARF vencido o Relator que votou pelo cancelamento do lançamento, e. (b) pelo voto de qualidade, manter o valor do ICMS na base de cálculo da contribuição vencidos os conselheiros Rangel Perrucci Fiorin, Daniel Maurício

Fedato e Ângela Sartori. Designado o Conselheiro Alexandre Kern para a redação do voto vencedor.

(assinado digitalmente)  
Alexandre Kern - Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)  
Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício Fedato, Hélcio Lafetá Reis, Rangel Perrucci Fiorin e Ângela Sartori.

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário objetivando a reforma do Acórdão nº 06401, de 21 de janeiro de 2005, da DRJ/São Paulo-SP, fls. 175 a 183, que considerou o lançamento procedente, em face da manifestação de inconformidade de fls. 44 a 59.

O auto de infração foi lavrado em face da insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, decorrente da aplicação da alíquota de 0,65% em vez de 0,75%, em conformidade com a LC nº 07/70, cujas normas de incidência a recorrente reclama estar submetida após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88.

Outra parcela da insuficiência deve à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição nos períodos de apuração julho/95 a janeiro/96.

Em sua contestação a impugnante alegou que:

- a) promoveu ação judicial nº 93.00283634, contra a alteração conduzida pelos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449/88, tendo sido julgada procedente, determinando a sentença que fosse utilizada as bases de cálculo de seis meses anteriores ao fato gerador, segundo dispõe a LC nº 07/70.
- b) não foi em nenhum momento questionada a alíquota de 0,65% estabelecida pelos aludidos decretos-leis.
- c) obteve judicialmente o direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS, decisão que conta com o trânsito em julgado.
- d) não são aplicáveis os juros com base na taxa SELIC, sendo este um verdadeiro indexador monetário vinculado ao mercado de capitais, e mesmo só podendo incidir sobre fatos ocorridos após a edição da lei nº 9.065/95.

Em sua decisão a DRJ/São Paulo amparou-se numa posição doutrinária e em excerto de decisão do TRF3ª Região, para rejeitar o provimento que a impugnante declara ter obtido para excluir o ICM da base de cálculo, em razão das mudanças ocorridas no ordenamento jurídico pátrio a partir da nova Constituição, de 1988, por se tratarem de obrigações tributárias de trato sucessivo.

Ademais, para considerar este direito pretendido, reporta-se a decisão combatida a uma nova ação judicial, nº 93.00219189, na qual foi negada à impetrante, a então impugnante, a tutela almejada.

Defende a legalidade da cobrança da taxa Selic, face a disposições expressas de lei, e rebate o argumento acerca de ocorrência de anatocismo.

Cientificada da decisão em 08 de janeiro de 2008, irresignada, a autuada apresenta o recurso voluntário de fls. 190 a 205, em 30 de janeiro de 2008, em que enceta os seguintes argumentos:

- a) identifica a base sobre a qual foi efetuado o lançamento:
  - a.1.) a não inclusão do montante relativo aos ICMS incidente sobre seu faturamento.
  - a.2.) o não pagamento da diferença da aplicação da alíquota de 0,75% prevista na LC nº 07/70 versus a alíquota de 0,65% prevista nos Decretos-Lei nºs 2.445 e 2.449/88.
- b) constrói a tese firmando balizas sobre as quais defende ser indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS:
  - i. as competências tributárias e os limites para o seu exercício.
  - ii. da competência para instituir o PIS.
  - iii. das funções da base de cálculo e do princípio da capacidade contributiva.
  - iv. dos conceitos de faturamento e receita.
  - v. da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS.
- c) sustenta o direito de não recolher o PIS com a alíquota de 0,75%, aplicação da semestralidade prevista na LC nº 07/70, para o cálculo da contribuição devida e paga a maior, devendo, em consequência, o fato gerador julho de 1995 ter como base de cálculo o faturamento de janeiro de 1995, assim, sucessivamente, os demais, e, por fim, para o último fato gerador, fevereiro de 1996, base de cálculo de agosto de 1995.

Sobre todos os pontos de defesa acima, pede o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

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

Autenticado digitalmente em 30/11/2012 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 03/12/2012 por A

LEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/12/2012 por BELCHIOR MELO DE SOUSA

Impresso em 12/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro BELCHIOR MELO DE SOUSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Não se sustentam os argumentos da recorrente para lograr a exclusão do ICMS na base de cálculo e para afastar a incidência da alíquota de 0,75%.

A ação judicial que refere como tendo reconhecido o seu direito expõe:

*No tocante ao ICM, entendo que a parcela relativa a este tributo não deve ser deduzida da base de cálculo do FINSOCIAL, coerente com a doutrina e jurisprudência.... Se há legitimidade, naquela hipótese, para a aludida restituição ao sujeito passivo tributário, parece evidente que o valor do tributo – se e quando incluído no preço – é custo e não tributo e, assim, não há porque excluí-lo da vertente base de cálculo, malgrado r. e doutas opiniões em contrário.[original sem grifo].*

A propósito a jurisprudência não manifesta qualquer estranheza em admitir a exclusão do IPI da base de cálculo, e não fazê-lo em relação ao ICM – ao contrário do que entende a Autora – já estando pacificado o entendimento no Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em relação ao FINSOCIAL, tendo editado a respeito a Súmula nº 94 e em relação o PIS a Súmula nº 68, do seguinte teor: ‘*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*’.

Relevando-se o equívoco de mencionar FINSOCIAL a controvérsia quanto ao PIS teve o deslinde nesse processo, logrando a impetrante recolhê-lo com base na LC nº 07/70 e não sob o comando das alterações promovidas pelo Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449/88.

E isto inclui a incidência da alíquota de 0,75%, eis que o seu afastamento do ordenamento jurídico se deu por inconstitucionalidade formal, inteiramente banido desde sua origem.

Como se vê, não há provimento judicial que lhe tenha garantido o direito de efetuar a exclusão do ICMS da base de cálculo, nem de fazê-lo sob a alíquota de 0,65%.

Vale, ainda, esclarecer que o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, dispõe que o montante do ICMS integra a base de cálculo do valor da operação de saída de mercadoria. Correta, pois a autuação sobre essas bases e a decisão da DRJ que indeferiu o pleito da interessada.

Pacífica também a aplicação da alíquota de 0,75% prevista na LC nº 07/70, alterada pela LC nº 17/73, segundo os próprios fundamentos de que se serviu a decisão de piso.

Quanto à reivindicação de aplicação dos termos da LC nº 07/70 com respeito às bases de cálculo do sexto mês anterior ao fato gerador, aplique-se a Súmula nº 15 deste CARF.

Porém, em circunstâncias como a que se apresentam nestes autos, dada a ocorrência de pagamentos e o crédito tributário ser constituído para cobrar diferenças em razão Autenticado digitalmente em 30/11/2012 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 03/12/2012 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/12/2012 por BELCHIOR MELO DE SOUSA Impresso em 12/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da alíquota utilizada, sua aplicação suscita a dicotomia de demandar dois direcionamentos para o julgamento.

O primeiro, é considerar-se que a essência primária do auto de infração é a materialidade das bases de cálculo dos meses trabalhados, que receberam a incidência da alíquota errada, 0,65%, e, feita a reparação aplicando-se a alíquota de 0,75% sobre cada base, o recolhimento da contribuição devida não se daria no mês subsequente, como originariamente ocorreria, mas seis meses após, em obediência à súmula.

Adotar esta solução implica – na apuração das diferenças a recolher em cotejar a contribuição devida, agora não mais com os pagamentos do mês subsequente, mas, logicamente, com os pagamentos efetuados seis meses após as bases inalteradas. Recompor a planilha de cálculo com outros valores de pagamentos diferentes do que foram tomados resulta de erro na correta descrição do fato, requisito intrínseco do auto de infração. E tal vício na formalização do auto de infração caracteriza o vício formal, do qual decorre não se poder dizer que o auto é ou não procedente. O auto deve ser anulado.

A segunda posição é, tomando-se como tal essencialidade os fatos geradores considerados e secundarizando-se a materialidade das bases de cálculo trabalhadas no procedimento fiscal, ir em busca das bases que se formaram seis meses antes do fato gerador considerado. A conclusão não é diferente, pois agora está caracterizado o erro na fiel descrição do fato, consubstanciado nas equivocadas bases tomadas. De igual modo, o erro eiva o lançamento de vício formal. O resultado do julgamento deve ser o mesmo.

Gize-se que adotar-se uma outra série de pagamentos ou outra série de bases de cálculo não se confunde com o erro de fato de quantificação de base de cálculo no âmbito do seu respectivo fato gerador, inexatidões materiais ou erros de cálculos, vícios estes que poderiam ser saneado dentro do próprio auto de infração. Qualquer reparação nos elementos formais do auto de infração tomados equivocadamente por erro de identidade, é novo lançamento. Dessume-se que no mesmo lançamento não é possível reparar a incorreta descrição dos fatos.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso e anular o auto de infração, em decorrência de aplicação da súmula nº 15 deste CARF.

Sala das Sessões, em 29 de abril de 2010

Belchior Melo de Sousa

## Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern, Relator designado

Ouso divergir do ínclito relator, quanto à anulação do lançamento por vício formal, como consequência da aplicação da Súmula nº 15 do CARF.

Os antigos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes consagraram o entendimento de que a base de cálculo das contribuições para o PIS e para o Pasep, com a declaração de constitucionalidade 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, voltou a ser dissociada do faturamento ou das

receitas e transferências ocorridas no período de apuração atinente ao de ocorrência do fato gerador, para vincular-se ao do sexto mês anterior tese da semestralidade sumulada no âmbito desses dois colegiados e objeto da atual Súmula nº 15 do CARF.

No caso de lançamento que tenha sido efetuado considerando como base de cálculo da contribuição o faturamento ou as receitas e transferências mensais, a jurisprudência então dominante no âmbito do 2º Conselho de Contribuintes sempre foi no sentido de determinar a adequação da referida base aos ditames das respectivas Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e Lei Complementar nº 8, de 7 de setembro de 1970, de modo a refletir o faturamento ou receitas e transferências ocorridas no sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

A 3ª Turma Especial em linha com jurisprudência das demais turmas da Terceira Seção e da CSRF<sup>1</sup>, majoritariamente, vem entendendo que esse procedimento não infirma o lançamento fiscal, eis que, qualitativamente, não há alteração na base de cálculo, mas, tão-somente, quantitativamente, decotando-se os excessos eventualmente existentes nos períodos de apuração abertos no lançamento.

Marcos Vinícius e Maria Teresa<sup>2</sup> já ensinaram que, nos termos da Lei da Ação Popular, vício formal é a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (Lei nº 4.715, de 29 de julho de 1965, art. 4º, alínea b"). O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal. Formalidade é, a seu turno, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva<sup>3</sup>, ou ainda, mostram-se como prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato<sup>4</sup>.

A propósito, é posição assente na doutrina e na jurisprudência<sup>5</sup> que a omissão de requisitos essenciais à formação do ato – vício formal, portanto enseja a nulidade do lançamento apenas quando cercear o direito de defesa do contribuinte como um todo, caso contrário, em nome dos princípios da formalidade mitigada e da salvabilidade do processo, o ato deverá ser sanado. Para as demais incorreções e omissões que não alcancem as formalidades essenciais, a menos que fique cabalmente comprovado o prejuízo para o sujeito passivo, não se pronunciará a nulidade do ato, sanando-se tais ocorrências, salvo se não influírem no julgamento da lide ou tiverem sido causadas pelo próprio sujeito passivo.

No caso concreto, não há como inquinar o procedimento de vício formal por erro na correta descrição do fato – e com isso anulá-lo, como pretendeu o nobre relator – já que os fatos que ensejaram o lançamento estão plenamente descritos na peça infracional e o enquadramento legal infringido também foi informado, dando ao recorrente uma perfeita compreensão dos fatos e dos motivos que ensejaram a lavratura do auto de infração. A comprovação disto é a impugnação e o recurso voluntário apresentados nos quais se constata que o recorrente, compreendendo as acusações que lhe foram imputadas e as disposições legais

<sup>1</sup> À guisa de exemplo, ver o recente Acórdão nº 930300.534, de 10 de dezembro de 2009, da 3ª Turma da CSRF.

<sup>2</sup> NEDER, Marcus Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado. São Paulo: Dialética. 1ª ed. 2002. p. 416.

<sup>3</sup> CAETANO, Marcelo. Manual de Direito Administrativo. Lisboa, 10ª ed., 1973, Tomo I, apud ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Manual de processo administrativo fiscal. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 83.

<sup>4</sup> SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2008, 27ª ed. p. 635.

<sup>5</sup> e.g., GRINOVER, Ada Pellegrini et alli. Nulidades no Processo Penal. São Paulo: RT, 1197. 6ª ed., p. 78/9, e Doc. Acórdão nº 1061d.750, Primeiro Conselho de Contribuintes, Sexta Câmara, D.O.U. de 5/4/2001.

infringidas, defendeu-se plena e precisamente. E em não havendo cerceamento do direito de defesa como um todo, não há falar em anular o lançamento por vício formal.

Como se o acima exposto não bastasse, determina a norma do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 PAF que, quando o julgador puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveita a declaração da nulidade, não a pronunciará, nem fará suprir a falta, em medida que visa à economia processual. Afinal, por que anular por vício formal um procedimento que deverá ser totalmente refeito apenas para se implementar o mesmo resultado que se pode obter deste julgamento, com a adequação das base de cálculo dos períodos lançados?

Por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à semestralidade, para que o crédito tributário seja apurado segundo o determinado pela Lei Complementar nº 7, de 1970, pela aplicação da alíquota de 0,75% ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, até fevereiro de 1996, inclusive, e o resultado reduzido pelo valor dos pagamentos efetuados relativamente aos períodos de apuração respectivos.

Sala das Sessões, em 29 de abril de 2010

Alexandre Kern