



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10469.726755/2019-11
ACÓRDÃO	1201-007.695 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PRATICA SERVIÇOS DE EVENTOS EIRELI FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12º, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá, como regra geral, utilizar o regime de competência no reconhecimento de suas receitas. No entanto, poderá fazer uso do regime

de caixa, desde que observe as condições estabelecidas nas normas legais e infralegais, e faça esta opção na ECF.

FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. VALORES EM ECD/ECF NÃO CONFESSIONADOS EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Correta os lançamentos de ofício do IRPJ, relativo à diferença entre os valores informados em ECD/ECF e não confessados em DCTF.

DCTF APRESENTADA APÓS INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. NÃO PRODUZ QUAISQUER EFEITOS SOBRE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

À luz da Súmula Carf nº 33, as DCTF protocoladas após o início do procedimento fiscal não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A Súmula Carf nº 108 definiu pela legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ISS compõe a base de cálculo da Cofins por expressa previsão legal, inexistindo qualquer previsão para sua exclusão, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo. Ademais, não existe decisão judicial com recurso repetitivo (STJ) ou repercussão geral (STF), que vincule a administração tributária, em sentido contrário.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ISS compõe a base de cálculo da Cofins por expressa previsão legal, inexistindo qualquer previsão para sua exclusão, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo. Ademais, não existe decisão judicial com recurso repetitivo (STJ) ou repercussão geral (STF), que vincule a administração tributária, em sentido contrário.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2015

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituta integral), Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO**Da Introdução**

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 661/673, apresentado em face do acórdão nº 102-000.042, exarado pela 1ª Turma da DRJ02, em 20/08/2020, às fls. 626/651, que julgou improcedente a Impugnação protocolada pela PRATICA SERVIÇOS DE EVENTOS EIRELI (doravante denominada PRATICA), às fls. 530/542, contra Autos de Infração lavrados pela DRF – Natal – RN, às fls. 465/519, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante de R\$ 1.864.205,48 (um milhão, oitocentos e sessenta e quatro mil, duzentos e cinco reais e quarenta e oito centavos), aí incluídos principal, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Presumido, referente ao ano-calendário de 2015:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10469-726.755/2019-11	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 1.065.402,27
10469-726.755/2019-11	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 80.825,29
10469-726.755/2019-11	Auto de Infração	COFINS	R\$ 366.024,41
10469-726.755/2019-11	Auto de Infração	CSLL	R\$ 351.953,51
Total do Crédito Tributário			R\$ 1.864.205,48

Da Autuação

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

(...)

DA DESCRIÇÃO DOS FATOS NO RELATÓRIO FISCAL

13. Em razão do atraso por parte do contribuinte na entrega das escriturações digitais, o fato de que a contabilidade apresentada não reflete a real movimentação bancária/financeira do sujeito passivo, o exíguo prazo para análise dos extratos bancários, disponibilizados somente em 31/10/2018, e o seu confronto com a contabilidade, e, ainda, tendo em vista a aproximação do prazo decadencial para lançamento de ofício dos tributos federais em análise, esta Fiscalização decidiu por auditar, no primeiro momento, os períodos de apuração compreendidos no primeiro trimestre de 2014.

14. O resultado dessa primeira fase da auditoria culminou em lançamento de ofício parcial, conforme descrito no Processo Administrativo Tributário nº 10469 726.759/2018-18, cuja ciência do contribuinte ocorreu em 27/12/2018. Em seguida, e considerando novos pedidos de prorrogação de prazo, a Fiscalização

concluiu a fase de auditoria relativa às apurações dos tributos federais decorrentes das receitas escrituradas e não declaradas no período de abril/2014 a dezembro/2014. Nessa segunda etapa também houve lançamento de ofício conforme conta do processo nº 10469-722.402/2019-33, cuja ciência ocorreu em 12/04/2019.

15. Considerando que os últimos esclarecimentos às indagações contidas nos Termo Constatação e Intimação Fiscal nº 1 e nº 2 e no Termo de Intimação Fiscal nº 7 somente foram apresentadas pelo contribuinte 13/09/2019 esta Fiscalização decidiu concluir os trabalhos de auditoria relativos à infração de receitas escrituradas e não declaradas no ano calendário de 2015. Dessa forma, os fatos narrados a seguir se restringem exclusivamente e esta situação.

16. Portanto, após a análise dos últimos esclarecimentos será concluída toda auditoria objeto do TDPF nº 04.2.01.00-2017-01310-7, dessa vez em relação a possíveis fatos geradores relativos ao Imposto de Renda na Fonte ocorridos nos anos calendário de 2014 e 2015, não abordados neste e nos outros Relatórios Fiscais anexos aos lançamentos anteriores.

17. Dito isto, e com base no cotejo entre os lançamentos contábeis e fiscais registrados na ECD/ECF e os débitos declarados em DCTF válidas, ou seja, àquelas transmitidas antes do início do procedimento fiscal, verifica-se que a empresa, no ano calendário de 2015, cometeu a infração de insuficiência de declaração ou recolhimentos dos tributos federais fiscalizados incidentes sobre receitas da atividade escrituradas e não declaradas, conforme demonstrado no quadro abaixo:

TRIBUTOS	Período de Apuração	Total Receita Bruta a 32%	Lucro Presumido	IRPJ	Adicional do IRPJ	Total do IRPJ Apurado	IRPJ Declarado DCTF	Valor Recolhido (DASN)	IRPJ Retido na Fonte	DÉBITO IRPJ APURADO
IRPJ	1º Trim/2015	1.808.947,70	578.863,26	86.829,49	51.886,33	138.715,82	4.188,96	10.304,44	0,00	124.222,42
IRPJ	2º Trim/2015	1.118.435,65	357.899,41	53.684,91	29.789,94	83.474,85	8.716,32	7.862,31	0,00	66.896,22
IRPJ	3º Trim/2015	2.423.738,71	775.596,39	116.339,46	71.559,64	187.899,10	29.659,66	0,00	0,00	158.239,44
IRPJ	4º Trim/2015	2.403.113,20	768.996,22	115.349,43	70.899,62	186.249,06	35.029,40	0,00	0,00	151.219,66

TRIBUTOS	Período de Apuração	Total Receita Bruta a 32%	Base de Cálculo da CSLL	-	-	CSLL Apurada	CSLL Declarada em DCTF	Valor Recolhido (DASN)	CSLL Retida na Fonte	DÉBITO CSLL APURADO
CSLL	1º Trim/2015	1.808.947,70	578.863,26	-	-	52.097,69	2.513,38	8.166,40	0,00	41.417,91
CSLL	2º Trim/2015	1.118.435,65	357.899,41	-	-	32.210,95	5.229,79	5.442,09	0,00	21.539,07
CSLL	3º Trim/2015	2.423.738,71	775.596,39	-	-	69.803,67	17.795,79	0,00	0,00	52.007,88
CSLL	4º Trim/2015	2.403.113,20	768.996,22	-	-	69.209,66	18.805,72	0,00	0,00	50.403,94

TRIBUTOS	Período de Apuração	Receita Prestação Serviços	-	-	-	COFINS Apurada no mês	COFINS Declarada em DCTF	Valor Recolhido (DASN)	COFINS Retida na Fonte	DÉBITO COFINS APURADO
COFINS	jan/15	317.216,70	-	-	-	9.516,50	861,00	3.031,96	-	5.623,54
	fev/15	1.115.744,50	-	-	-	33.472,34	981,00	2.851,07	-	29.640,27
	mar/15	375.986,50	-	-	-	11.279,60	776,10	3.204,91	-	7.298,59
	abr/15	374.269,25	-	-	-	11.228,08	1.976,70	2.571,29	0,00	6.680,09
	mai/15	431.685,50	-	-	-	12.950,57	2.310,00	2.520,06	0,00	8.120,51
	jun/15	312.480,90	-	-	-	9.374,43	1.161,00	1.008,60	0,00	7.204,83
	jul/15	1.191.983,51	-	-	-	35.759,51	10.968,04	0,00	0,00	24.791,47
	ago/15	374.215,00	-	-	-	11.226,45	3.541,09	0,00	0,00	7.685,36
	set/15	857.540,20	-	-	-	25.726,21	4.028,15	0,00	0,00	21.698,06
	out/15	583.439,60	-	-	-	17.503,19	7.108,50	0,00	0,00	10.394,69
	nov/15	543.702,00	-	-	-	16.311,06	7.206,12	0,00	0,00	9.104,94
	dez/15	1.275.971,60	-	-	-	38.279,15	5.274,68	0,00	0,00	33.004,47

TRIBUTOS	Período de Apuração	Receita Prestação Serviços	-	-	-	PIS Apurado no mês	PIS Declarado em DCTF	Valor Recolhido (DASN)	PIS Retido na Fonte	DÉBITO PIS APURADO
PIS	jan/15	317.216,70				2.061,91	186,55	512,25		1.363,11
	fev/15	1.115.744,50				7.252,34	212,55	481,68		6.558,11
	mar/15	375.986,50				2.443,91	168,16	546,12		1.729,63
	abr/15	374.269,25	-	-	-	2.432,75	428,29	438,15	0,00	1.566,31
	mai/15	431.685,50	-	-	-	2.805,96	500,50	444,06	0,00	1.861,40
	jun/15	312.480,90	-	-	-	2.031,13	251,55	171,87	0,00	1.607,71
	jul/15	1.191.983,51	-	-	-	7.747,89	2.376,40	0,00	0,00	5.371,49
	ago/15	374.215,00	-	-	-	2.432,40	767,23	0,00	0,00	1.665,17
	set/15	857.540,20	-	-	-	5.574,01	872,76	0,00	0,00	4.701,25
	out/15	583.439,60	-	-	-	3.792,36	1.540,17	0,00	0,00	2.252,19
	nov/15	543.702,00	-	-	-	3.534,06	1.561,32	0,00	0,00	1.972,74
	dez/15	1.275.971,60	-	-	-	8.293,82	1.142,84	0,00	0,00	7.150,98

Recolhimento Tributos Federais (Simples Nacional)				
Mês	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
jan/15	3.281,17	2.727,38	3.031,96	512,25
fev/15	3.085,40	2.564,66	2.851,07	481,68
mar/15	3.937,87	2.874,36	3.204,91	546,12
1º Trim/2015	10.304,44	8.166,40	-	-
abr/14	3.159,34	2.306,09	2.571,29	438,15
mai/14	3.463,69	2.231,42	2.520,06	444,06
jun/14	1.239,28	904,58	1.008,60	171,87
2º Trim/2015	7.862,31	5.442,09	-	-
jul/14	0,00	0,00	0,00	0,00
ago/14	0,00	0,00	0,00	0,00
set/14	0,00	0,00	0,00	0,00
3º Trim/2015	0,00	0,00	-	-
out/14	0,00	0,00	0,00	0,00
nov/14	0,00	0,00	0,00	0,00
dez/14	0,00	0,00	0,00	0,00
4º Trim/2015	0,00	0,00	-	-

18. Os valores da Receita Bruta ora discriminados encontram-se contabilizados na conta de resultado nº 404 - "RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS" da ECD/2015 e registradas no Livro de Apuração de ISS do mesmo período.

19. No cálculo do débito dos tributos apurados acima foram aproveitados em favor do contribuinte o montante de débitos declarados em DCTF válidas, ou seja, àquelas transmitidas antes do início do procedimento fiscal, bem como o valor recolhido para cada tributo na sistemática do Simples Nacional conforme discriminado no quadro acima.

20. Cabe ressaltar que, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 8, o contribuinte foi intimado a retificar a DCTF relativa ao 4º trimestre de 2015, transmitida antes do início da ação fiscal, no sentido de incluir os débitos dos tributos federais em montante exato aos recolhimentos existentes em seu favor realizados por intermédio de Documentos de Arrecadação Federal (DAEF).

21. Quando intimado a apresentar os comprovantes de tributos retidos pelas fontes pagadoras o contribuinte informou o seguinte: **"deixa de apresentar cópia da DIRF em razão dos tomadores de serviços não disponibilizarem"**.

22. Analisando os registros contidos nos sistemas da Receita Federal do Brasil, relativos às Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), verifica-se que não existem informações prestadas por terceiros referentes à retenção dos tributos fiscalizados decorrentes de prestação de serviços.

23. Ademais, não há na contabilidade, do AC de 2015, qualquer registro de tributos federais a recuperar que pudesse sugerir a ocorrência de alguma retenção pelas fontes pagadoras, tomadoras dos serviços prestados pelo contribuinte.

24. Por todo exposto, e considerando que foi apurada a infração de insuficiência de declaração/recolhimento dos tributos federais objeto do procedimento fiscal instaurado pelo TDPF: 04.2.01.00-2017-01310-7, esta Fiscalização lavrou os respectivos Autos de Infração objeto do processo administrativo tributário nº 10469-726.755/2019-11. 25. Cabe ainda registrar que os fatos geradores, as bases de cálculo, alíquotas, multas aplicadas, enquadramento legal e demais elementos necessários ao lançamento de ofício encontram-se devidamente detalhados nos Demonstrativos anexos a cada Auto de Infração.

V - DA IMPUGNAÇÃO

O Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 14/10/2019(fl. 523/524) e apresentou a Impugnação em 12/11/2019(fl. 527), nos seguintes Termos:

1. - MÉRITO

1.1 - DO ELEMENTOS DE FATO

(.....)

Nos termos postos pelos agentes da delegacia de Natal, o lançamento foi elaborado com base no cotejo entre os lançamentos contábeis e fiscais registrados na ECD/ECFeos débitos declarados em DCTF válidas, ou seja, àquelas transmitidas antes do início do procedimento fiscal, verifica-se que a empresa, no ano calendário de 2015, cometeu a infração de insuficiência de declaração ou recolhimentos dos tributos federais fiscalizados incidentes sobre receitas da atividade escrituradas e não declaradas.

3- Ocorre que, a fiscalização apenas se ateve aos valores registrados na escrituração pela ótica das receitas lançadas em conformidade com o Livro de Apuração de ISS e transportados para a ECD (Escrituração Contábil Digital), sem demonstrar o efetivo ingresso dos valores nas contas de disponibilidades (caixa e bancos) da empresa.

Vale ressaltar que, conforme registrado pela própria fiscalização, a impugnante optou pela tributação de seus resultados para fins de **IRPJ e CSLL** pelo lucro presumido. Diante disso, optou pelo pagamento desses tributos **pelo regime de**

caixa. Assim, somente haveria de ser base de cálculo dos tributos os valores efetivamente ingressados nas contas de disponibilidades da impugnante. **(g.n)**

Pelo que exsurge do Relatório Fiscal, os íclitos auditores federais não demonstraram o efetivo recebimento das receitas escrituradas. Cabe registro verificar que enquanto se utilizaram de uma receita bruta anual (faturamento da prestação de serviços) no valor de R\$ 7.754.235,26 (somatório dos valores utilizados nos quadros do item 17 do Relatório Fiscal) como base cálculo para o lançamento dos tributos aqui exigidos, a impugnante somente recebeu dos clientes — receita bruta efetivamente recebida, registrada na escrituração contábil (fichas do Razão -Clientes - anexas) —, a importância de R\$ 6.554.599,99. Assim, verifica-se uma majoração da base de cálculo dos tributos em R\$ 1.199.635,27 (= R\$ 7.754.235,26 menos R\$ 6.554.599,99).

Esse fato já é suficiente para demonstrar o desacerto da fiscalização, agindo em completo descompasso com as regras determinantes do lucro presumido para fins de apuração do **IRPJ/CSLL**, além das bases de cálculo das Contribuições para o **PIS** e Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**.

Logo, haverão de ser revistos os valores lançados dos tributos constantes do presente processo, recompondo-se as bases de cálculo para o correto dimensionamento dos fatos geradores.

Ademais dessa situação, ao tempo em que desconsiderou as DCTFs transmitidas em 04/06/2018, utiliza os valores ali registrados para fins de exigência dos **tributos lançados pela** via do auto de infração. Nesse caso, revela-se verdadeira urdidura com o único escopo de autuação. Ora, se as **DCTFs** entregas não haveria de produzir efeitos, por que utilizar seus valores? E mais, abstraindo a forma correta de apuração dos tributos, inclusive a desoneração das bases de cálculo do **PIS e cofins pela parcela do ISS**, como se demonstrará a seguir.

Por todas as razões até aqui expostas, os lançamentos apresentam-se viciados e inaptos a produzir seus efeitos legais, razão porque devem ser cancelados.

1.2 Da não inclusão do ISS na Base de Cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS

A impugnante é sociedade empresária que atua na atividade de prestação de serviços diversos, estando sujeita ao pagamento de tributos e contribuições sociais de competência da União Federal, com destaque para as contribuições destinadas ao Financiamento da Seguridade Social - COFINS e ao Programa de Integração Social - PIS, sob o regime cumulativo e não cumulativo.

Diante da natureza de suas atividades operacionais, é responsável pelo recolhimento de Imposto sobre Serviços - ISS, que tem sido indevidamente incluído na base de cálculo das contribuições sociais supramencionadas, por força das disposições contidas no art. 3º da Lei nº 9.718/98; no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002; e no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, conforme a sistemática de apuração cumulativa ou não cumulativa.

*A aludida legislação determina a incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua classificação contábil, em ofensa ao art. 195, inc. I, "b", da Constituição Federal, à medida que o ISS não constitui faturamento, ou tampouco receita.***

Neste pórtico, deve-se excluir o valor cobrado a título de ISS da base de cálculo da COFINS e do PIS.

DA INDEVIDA CONTABILIZAÇÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

O art. 2º, da Lei nº 9.718/98, estabelece que o PIS e a COFINS terão como base de cálculo o faturamento, compreendido como receita bruta a que se refere o art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77.

Igualmente, também o art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002, e art. 1º, 1º, §§ 1º e 2º, 10.833/2003, que instituíram o regime não-cumulativo de incidência do PIS e da COFINS, contemplam a receita bruta como base de cálculo dessas contribuições, independentemente de sua rubrica contábil

(....)

Como se pode observar, a redação acima transcrita fora modificada pela EC nº 20/98, com o escopo de promover a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, que passou a incidir sobre a receita ou o faturamento da pessoa jurídica, fato que motivou a edição das Leis nos. 10.636/2002, 10.833/2003 e 12.973/2014, elegendo como base impositiva das referidas contribuições as receitas auferidas pelos contribuintes, em sua totalidade, independentemente de sua classificação contábil.

(.....)

*Acontece que o STF já **distinguiu os conceitos de faturamento e receita presentes na Constituição**, sendo aquele uma espécie desta. Enquanto o faturamento se restringe, especificamente, às receitas oriundas de vendas de bens e serviços na consecução do objeto social do contribuinte, as receitas (latu sensu) tem espectro mais amplo, alcançando inclusive os recursos oriundos de fatos alheios ao seu objeto social, como suas receitas financeiras.*

(.....)

*Desse modo, a teor do entendimento hoje reiterado do STF, o faturamento e a receita são compostos por vultos financeiros que necessariamente integram de modo definitivo o patrimônio do polo passivo na relação jurídica tributária. **Assim, mostra-se absolutamente indevida a inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições sociais ora em discussão, porque, em verdade, está-se diante de receita de titularidade do Ente Público Municipal, não do contribuinte.***

Na espécie, haja vista que o ISS constitui tributo indireto e, por conseguinte, integra o preço dos serviços prestados, certo é que seu valor respectivo representa mero ingresso momentâneo na esfera patrimonial da empresa, uma vez que logo

em seguida é transferido à **municipalidade** por ocasião da apuração normal desse imposto. **Dessarte, tem-se que o valor referente ao imposto em questão não se integra ao patrimônio da empresa de modo definitivo**, em virtude do que não pode compor o aspecto quantitativo do **PIS e da COFINS**.

Portanto, seja partindo da tributação do faturamento, seja à luz da tributação da receita, **impor a cobrança do PIS e da COFINS sobre a parcela de ISS extrapola os limites constitucionais firmados pelo art. 195, inciso I, alínea b, da CF/88**.

Seguindo essa linha de raciocínio, o STF, sob o regime de repercussão geral, em julgamento paradigmático, reconheceu a impossibilidade de o ICMS compor a base de cálculo do PIS e da COFINS:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. (...). 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 29, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. **O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.** 3. Se o art. 3e, § 2e, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. **Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.**

(RE 574706, Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

(....)

Nesse particular, é farta a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5a Região no sentido de aplicar ao ISS a tese lançada pelo STF. Para citar apenas um exemplo:

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ISS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO AO ICMS, EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. SENTENÇA MANTIDA.

1. (...).

2. O ponto controvertido consiste em analisar a legitimidade da inclusão do ISS na base de cálculo estabelecida para a incidência do PIS e da COFINS.

3. A questão submetida ao conhecimento desta Terceira Turma não exige digressões aprofundadas, mormente tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, deu provimento ao recurso e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

4. No julgamento em questão, prevaleceu o argumento de que a arrecadação do ICMS não se enquadra as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituições, pois não representa faturamento ou receita, razão pela qual não poderia ser incluída na base de cálculo das sobreditas contribuições. Salientou-se, ainda, que, como no processo submetido a julgamento, não constava nenhum pedido de modulação dos efeitos da decisão, tal matéria não foi submetida à votação, razão pela qual não há óbice à aplicabilidade do precedente em questão ao presente caso. Demais disso, desde a publicação do acórdão paradigma "os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior" (art. 1.040, III, CPC). Entendo, portanto, desnecessário esperar o desfecho do julgamento dos embargos de declaração interpostos contra a decisão prolatada no RE nº 574.706/PR, posto que a tese ali sufragada espelha entendimento já consolidado no STF, cujos termos não se afiguram passíveis de serem modificados em decorrência do deslinde do recurso de integração.

5. **Nada obstante a tese firmada se refira especificamente ao ICMS e às contribuições do PIS e da COFINS, tenho que a mesma razão fundante que ensejou a sua construção também se identifica no que concerne à inclusão do ISS na base de cálculo das referidas contribuições previdenciárias, considerando que tanto o ICMS quanto o ISS são tributos que incidem sobre a produção ou circulação, bem como que as contribuições sociais referidas possuem idêntica base de cálculo (receita bruta).**

6. Ademais, **a similaridade estrutural dos impostos aludidos (ICMS e ISS), ou seja, ambos incidem sobre operações econômico-empresariais e, também, são calculados "por dentro", isto é, considerando-se os seus valores embutidos no preço final, constitui reforço argumentativo relevante a ensejar a aplicação analógica daquilo que foi decidido pelo STF acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS à tese da exclusão do ISS da base de cálculo das mesmas contribuições.** 7. (...). 8. (...). 9. (...).

(PROCESSO: 08162746320174058300, APELREEX/PE, DESEMBARGADOR FEDERAL FERNANDO BRAGA, 3ª Turma, JULGAMENTO: **09/08/2018**, PUBLICAÇÃO:)

Resta, portanto, incontestável que a parcela do ISS incluída na base de cálculo da COFINS e do PIS, por força do art. 3º, da Lei nº 9.718/98; no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002; e no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, **os conceitos correntes de faturamento e receita e, conseqüentemente, viola o art. 195, inc. I, alínea "b", da Constituição.**

1.3 - Da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A incidência de juros de mora sobre os valores exigidos a título de multa de mora e/ou de ofício, além de afrontar as disposições contidas no art. 907, § 2º, do RIR/99, representa uma tributação apócrifa, pois é carente de subscrição legal, vez que inexistente no ordenamento jurídico qualquer dispositivo que venha a firmar de maneira clara e insofismável a incidência de juros de mora sobre as penalidades acrescidas ao tributo não recolhido.

A exigência de juros sobre a multa de ofício, quando da atualização do crédito tributário exigido, é inaplicável em razão da ausência de previsão legal, pois o art. 61, da Lei nº 9.430/96, bem como o artigo 161, do Código Tributário Nacional (CTN), prevêem a incidência dos juros SELIC apenas sobre o montante do tributo devido, mas não sobre a penalidade pecuniária.

(...)

Diante das considerações acima arguidas, deve esse ínclito julgador afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e de ofício em observância ao conteúdo do art. 907, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda e pela inexistência de lei que expressamente determine a cobrança dos juros de mora sobre o valor exigido a título de multa, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, segundo o qual a obrigação tributária decorre de disposição expressamente prevista na lei.

III - REQUERIMENTO

Diante do exposto, requer o julgamento procedente da presente impugnação, cancelando-se os débitos veiculado através do auto de infração objeto do processo em epígrafe, em função de todos os fundamentos fáticos e jurídicos aqui declinados.

Para consubstanciar as suas argumentações, os Impugnantes cita Jurisprudências Judiciais.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 465/519, e a Impugnação apresentada pela Recorrente, às fls. 530/542, a 1ª Turma da DRJ02 exarou o Acórdão nº 102-000.042, 102-000.042, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO E/OU CONTRIBUIÇÕES INFORMADOS NA ESCRITA CONTÁBIL E A DECLARADA AO FISCO FEDERAL ATRAVÉS DE DCTF.

Não logrando o contribuinte justificar a diferença dos valores do imposto de renda e contribuições consignadas, em relação a idêntico período, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF's versus escrituração contábil, procede o lançamento com base nos valores efetivamente levantados pela fiscalização.

REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá, como regra geral, utilizar o regime de competência no reconhecimento de suas receitas. No entanto, poderá fazer uso do regime de caixa, desde que observe as condições estabelecidas na IN SRF nº 1515, de 2014, e no RIR/99 e faça esta opção na ECF.

DCTF. APRESENTAÇÃO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. EFEITOS.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, o que torna sem efeito as DCTF apresentadas após iniciada a ação fiscal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015

BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ISS compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins por expressa previsão legal, não existindo decisão judicial com recurso repetitivo (STJ) ou repercussão geral (STF) que vincule a administração tributária em sentido contrário. O ISS integra a base de cálculo da contribuição, inexistindo previsão legal para sua exclusão, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015

BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O ISS compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins por expressa previsão legal, não existindo decisão judicial com recurso repetitivo (STJ) ou repercussão geral (STF) que vincule a administração tributária em sentido contrário. O ISS integra a base de cálculo da contribuição, inexistindo previsão legal para sua exclusão, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Não possuem eficácia normativa as decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros, vez que não integrantes da legislação tributária a que se referem os arts. 96 e 100 do CTN.

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, se estendem as mesmas conclusões à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, ao PIS e à COFINS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A PRATICA tomou ciência da sobredita decisão em **05/04/2021**, através de Aviso de Recebimento – AR, às fls. 682. Indignada, protocolou, em **28/04/2021**, Recurso Voluntário, às fls. 661/673. Nessa quadra, após sintetizar os fatos que envolveram a autuação e a decisão de primeira instância, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, repisou as argumentações carreadas na peça impugnatória e requereu a reforma do acórdão atacado com base nas seguintes razões de fato e de direito abaixo sintetizados:

a) Da Preliminar

- i. Decisão de Primeira Instância Genérica – Carência de Fundamentação.

b) Do Mérito

- i. Lucro Presumido – Regime de Caixa – Erro na Apuração das Bases de Cálculo dos Tributos Lançados de Ofício;
- ii. Da Não Inclusão do ISS nas Bases de Cálculo do PIS e da COFINS;
 - Da Inconstitucionalidade da Legislação do PIS e da COFINS.
- iii. Da Não Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DA PRELIMINAR

3.1 DA CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Ab initio, impende registrar que consideramos como pleito de natureza preambular, a alegação da Recorrente de que o Acórdão guerreado não analisou integralmente diversos argumentos apresentados na sua peça impugnatória, consistindo em mera reprodução das alegações da acusação. Em outras palavras, entendemos que a alegação calcada na acepção de que o órgão julgador de primeira instância decidiu o mérito apenas concordando com a Fiscalização, tratou-se de protesto alusivo à carência de fundamentação do ato administrativo.

² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nessa toada, antes de aprofundarmos a análise individualizada do apontado questionamento, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁴, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999).

A par disso, observa-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁵, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária. Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162⁶, estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da qual se denota que **só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa**.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁷, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Feita a introdução, **entendo que não assiste razão a Recorrente**. A saber.

⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁵ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁶ **Súmula CARF nº 162**: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁷ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que concerne a **ausência de fundamentação e motivação dos Atos Administrativos**, desrespeitando as garantias constitucionais do **contraditório e da ampla defesa**, inicialmente, peço *vênia* para transcrever excertos do voto prolatado pelo eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, parte integrante do Acórdão nº 3401-006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sessão de 17/06/2019:

*2.1.1.1. Doutrina e a Jurisprudência - seguindo em parte a **Supreme Court** - apontam como direitos iminentes ao devido processo legal e, naquilo que importa, ao contraditório e a ampla defesa, a **oportunidade de deduzir defesa perante o julgador, a oportunidade de apresentar provas ao órgão julgador e o direito de contrariar as provas e argumentos utilizados contra o litigante.***

*2.1.1.2. A Lei nº 9.784 de 1999, seguindo a **pari passu** o entendimento da Suprema Corte Americana, estabeleceu em seu artigo 2º Parágrafo Único inciso X como dever da Administração Pública observar no procedimento administrativo o contraditório e a ampla defesa e, nomeadamente, a garantia aos administrados aos direitos "à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio" **eivando de nulidade o procedimento administrativo (na esteira do que giza o artigo 59 inciso II do Decreto 70.235 de 1972) que viole o direito de defesa.(g.n.)***

Desse modo, é importante ressaltar que é possível o decreto de **NULIDADE POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTO**, contudo esta nulidade ocorre apenas nos casos em que inexiste no ato administrativo atacado **fundamentos de fato** - corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato -; ou **fundamentos de direito** - dispositivo legal em que se baseia o ato. Se assim ocorrer (ausência de um ou de outro fundamento) o ato administrativo torna-se nulo vez que impede o conhecimento da imputação e, consequentemente, a capacidade de refutá-la, *i.e.*, o exercício do contraditório e a da ampla defesa.

Nessa linha intelectual, é fato que **não pode prosperar a alegação de suposta ausência de fundamentação do Aresto combatido**, em razão de estar devidamente motivado e fundamentado, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa da Interessada como também o julgamento da presente lide.

Quer dizer, pode a Recorrente não concordar com as conclusões do colegiado *a quo*, contudo, isso não torna o Acórdão nulo, pois é indubitável que está motivado de forma explícita, clara e congruente e foi regularmente cientificado. Assim, contêm todos os requisitos legais, o que lhe confere existência, validade e eficácia.

Nessa trilha cognitiva, sinto que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade

pretendida. Ademais, conforme exaurido, o ato administrativo está motivado, com indicação dos fundamentos de fato e de direito possibilitando o julgamento nessa instância recursal.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Destarte, as Autoridades Julgadoras agiram em cumprimento do dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares, bem como obediência aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Ante o exposto, **entendo que é de rigor o afastamento dessa preliminar de nulidade.**

4 DO MÉRITO

4.1 DOS FATOS

Em breve síntese, a Autoridade Fiscal concluiu que a PRATICA, optante pelo Lucro Presumido, no ano-calendário de 2015, registrou Receitas Brutas em sua contabilidade (ECD/ECF), especialmente na conta de resultado “Receita Bruta de Vendas e Serviços” e no livro de ISS, e ao cotejar os valores de tributos correspondentes com os débitos declarados nas DCTF ativas, entregues antes do início do procedimento fiscal, constatou insuficiência de declaração ou recolhimentos dos tributos federais. Ademais, salientou que, quando da lavratura dos autos infração, considerou os montantes declarados constantes das apontadas DCTF e os pagamentos efetivados para o Simples Nacional, bem como não foram identificadas retenções na fonte (DIRF).

Indignada, a Recorrente impugnou protestando em favor do cancelamento da autuação, com base nas seguintes razões de fato e de direito consolidadas:

- a) Lucro Presumido – Regime de Caixa – Erro na Apuração das Bases de Cálculo dos Tributos Lançados de Ofício;
- b) Desconsideração indevida das DCTF retificadoras;
- c) Da Não Inclusão do ISS nas Bases de Cálculo do PIS e da COFINS - Da Inconstitucionalidade da Legislação do PIS e da COFINS; e
- a) Da Não Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

O Aresto combatido manteve integralmente autuação, abalizado nas seguintes motivações:

- a) Da divergência entre os valores informados na ECD/ECF e os Declarados em DCTF:
 - i. O lançamento em tela baseou-se em provas documentais irrefutáveis;
 - ii. A impugnante limitou-se a afirmar que adotou o Regime de Caixa, sem demonstrar o cumprimento de qualquer das condições estabelecidas pela IN SRF nº 1515, de 2014;
 - iii. No que toca às DCTF entregues extemporaneamente, não devem ser consideradas, pois foram protocoladas após o início do procedimento fiscal, em respeito as normas legais e infralegais vigentes, à época dos fatos, e racional da Súmula CARF nº 33.
- b) Não existe previsão legal para exclusão do ISS das bases de cálculo do PIS e da COFINS; e
- c) Nos termos dos arts. 43, § único, e 61, da Lei nº 9.430/96, c/c os arts. 113 e 161, do CTN incide juros de mora sobre a multa de ofício imputada.

A Recorrente atravessou peça recursal repisando os argumentos trazidos na fase impugnatória.

Feito o resumo dos fatos, no tópico seguinte, apreciaremos o acórdão recorrido calcados nos argumentos apresentados pelas partes e nos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais que ladeiam o tema.

4.2 DA DIVERGÊNCIA ENTRE ECD/ECF E DCTF / DA NÃO CONSIDERAÇÃO DAS DCTF RETIFICADORAS / DA NÃO EXCLUSÃO DO ISS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Na espécie, verifica-se que a Defesa, repetindo similares pedidos e causas de pedir conduzidos na fase impugnatória, se insurge contra autuação asseverando que a Autoridade Fazendária, quando da apuração das bases de cálculo dos tributos, não se ateve que, por ser optante pelo Lucro Presumido e os recolhimentos serem pelo regime de caixa, deveria ter demonstrado o efetivo ingresso dos valores nas contas de disponibilidade (caixa e bancos) da empresa. Nessa senda, utilizaram-se de uma receita bruta anual (faturamento da prestação de serviços) no valor de R\$ 7.754.235,26, como base cálculo para o lançamento dos tributos aqui exigidos, quando deveria ser a importância de R\$ 6.554.599,99. Assim, verifica-se uma majoração da base de cálculo dos tributos em R\$ 1.199.635, 27.

Além disso, entendeu contraditória a atuação do Fisco em desconsiderar as DCTFs retificadoras transmitidas após o início da Fiscalização, mas utilizar tais valores declarados para lançá-los de ofício, bem como se insurgiu contra a não exclusão das parcelas do ISS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, pois configura afronta ao disposto no art. 195, I, b, da CF88.

Em que pese os argumentos da Defesa, **entendo que não merecem prosperar**. A saber

Neste ponto importa reprisar que a peça recursal constituiu-se em autêntica reprodução das alegações carreadas em sede de impugnação, portanto, é mister ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023⁸, que possibilita ao Conselheiro, relator do voto condutor, no âmbito das decisões colegiadas, fundamentar a decisão através da declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

⁸ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa linha intelectual, da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do referido dispositivo regimental, posto que, por tudo exposto, restou claro que a Recorrente, por meio da peça recursal, repiso, não inovou nos pedidos ou causa de pedir, os quais já foram apresentadas em sede de impugnação e claramente analisados pela decisão atacada.

Assim, nos termos do art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999⁹, combinado com o preceituado no citado normativo regimental, adoto os fundamentos da decisão de instância anterior nessa matéria:

01 - Divergência entre os valores informados na ECD/ECF e os Declarados em DCTF

Em relação a matéria de fato, a Auditoria, com base no cotejo entre os lançamentos contábeis e fiscais registrados na ECD/ECF e os débitos declarados em DCTF válidas, ou seja, àquelas transmitidas antes do início do procedimento fiscal, apurou a infração de insuficiência de declaração/recolhimentos dos tributos, conforme abaixo descritos:

No início do procedimento fiscal (22/11/2017) a empresa encontrava-se omissa em relação ao cumprimento de suas obrigações acessórias de apurar e declarar os tributos federais por intermédio das Escriturações Contábeis Digitais (ECD); e havia transmitido a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com valores zerados para os AC 2014 e 2015.

8. Somente após ser intimado o contribuinte cumpriu com as obrigações acessórias de transmitir ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) as seguintes Declarações:

- *ECD 2014 e 2015 - Transmitidas em 01/06/2018;*
- *ECF 2014 Retificadora - Transmitida em 16/06/2018;*
- *ECF 2015 Retificadora - Transmitida em 22/06/2018;*

9. Com base nos registros contábeis e fiscais constantes das referidas escriturações digitais observa-se que o contribuinte apurou e registrou em sua contabilidade o IRPJ e CSLL segundo os critérios da sistemática do Lucro Presumido, bem como apurou o PIS e a COFINS com base na sistemática da cumulatividade.

⁹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

10. O contribuinte registrou na ECF a receita bruta de sua atividade como sendo sujeita ao percentual de 32% para fins de cálculo do Lucro Presumido em cada trimestre do período fiscalizado.

11. A empresa apresentou DCTF com débitos de IRPJ e CSLL - Lucro Presumido, COFINS e PIS, nos anos de 2014 e 2015 antes do início do procedimento fiscal, porém em montantes incompatíveis com as receitas auferidas no período.

12. Por fim, ainda que não tenha sido intimado para tanto, observa-se que no curso do procedimento fiscal o contribuinte transmitiu intempestivamente DCTF retificadora. Essas retificadoras não produzem efeitos tributários, pois foram transmitidas em 04/06/2018, portanto, fora do período da denúncia espontânea conforme dispõe o parágrafo único do Art. 138 do CTN, tendo em vista que a empresa se encontra sob fiscalização desde 22/11/2017.

(.....)

Por outra banda, a impugnante alega que a fiscalização apenas se ateve aos valores registrados na escrituração pela ótica das receitas lançadas em conformidade com o Livro de Apuração de ISS e transportados para a ECD (Escrituração Contábil Digital), sem demonstrar o efetivo ingresso dos valores nas contas de disponibilidades (caixa e bancos) da empresa, o que deixou de observar que:

- Optou pelo pagamento desses tributos pelo regime de caixa. Assim, somente haveria de ser base de cálculo dos tributos os valores efetivamente ingressados nas contas de disponibilidades da impugnante:

Pelo que exsurge do Relatório Fiscal, os íncritos auditores federais não demonstraram o efetivo recebimento das receitas escrituradas. Cabe registro verificar que enquanto se utilizaram de uma receita bruta anual (faturamento da prestação de serviços) no valor de R\$ 7.754.235,26 (somatório dos valores utilizados nos quadros do item 17 do Relatório Fiscal) como base cálculo para o lançamento dos tributos aqui exigidos, a impugnante somente recebeu dos clientes — receita bruta efetivamente recebida, registrada na escrituração contábil (fichas do Razão -Clientes - anexas) —, a importância de R\$ 6.554.599,99. Assim, verifica-se uma majoração da base de cálculo dos tributos em R\$ 1.199.635, 27 (= R\$ 7.754.235,26 menos R\$ 6.554.599,99). (g.n)

Esse fato já é suficiente para demonstrar o desacerto da fiscalização, agindo em completo descompasso com as regras determinantes do lucro presumido para fins de apuração do IRPJ/CSLL, além das bases de cálculo das Contribuições para o PIS e Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Logo, haverão de ser revistos os valores lançados dos tributos constantes do presente processo, recompondo-se as bases de cálculo para o correto dimensionamento dos fatos geradores.

- Que a Auditoria desconsiderou as DCTF transmitidas:

(.....)

Ademais dessa situação, ao tempo em que desconsiderou as **DCTFs** transmitidas em 04/06/2018, utiliza os valores ali registrados para fins de exigência dos tributos lançados pela via do auto de infração. Nesse caso, revela-se verdadeira urdidura com o único escopo de autuação. Ora, se as DCTFs entregas não haveria de

produzir efeitos, por que utilizar seus valores? E mais, abstraindo a forma correta de apuração dos tributos, inclusive a desoneração das bases de cálculo do PIS e cofins pela parcela do ISS, como se demonstrará a seguir.

(.....)

Da análise

Conforme lição de Luiz Henrique Barros de Arruda em Processo Administrativo Fiscal, a atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recuse-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

O lançamento em tela foi promovido mediante provas documentais incontestes, as quais autorizam a concluir pela ocorrência do pressuposto imputável, conforme amplamente demonstrado na descrição dos fatos às fls. 510/517, servindo as referidas provas para fins de determinação da “receita bruta conhecida”.

O agente fiscal adotou as disposições legais concernentes ao lançamento: o auto de infração preenche todos os requisitos prescritos no art. 10 do Processo Administrativo-Fiscal aprovado pelo Decreto nº 70.235/72 (PAF) e a constituição do crédito tributário efetivou-se segundo os pressupostos estabelecidos no artigo 142 do CTN, senão vejamos, in verbis:

(...)

Sobre o assunto convém lembrar que, ex vi do disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (grifei).

O § 2º do mesmo artigo acrescenta que, cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

Quanto ao regime de apuração do IRPJ, a Impugnante alega que não pode prosperar o procedimento fiscal por ter levado em conta o Regime de Competência, a despeito de sua opção ser pelo Regime de Caixa, segundo o qual são considerados os registros dos documentos nas datas em que foram pagos ou recebidos.

A situação apresentada suscita o tema do regime de reconhecimento da receita para o optante do lucro presumido. O art. 13 da Lei nº 9.718, de 1998, facultou ao contribuinte do lucro presumido a adoção do regime de caixa ou de competência. Entretanto, para apurar sua receita segundo o regime de caixa o contribuinte é obrigado a controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, no caso de manter escrituração contábil, ou escriturar o livro caixa. Nesse sentido o

art. 129 da Instrução Normativa SRF nº 1515, de 2014, vigente à época da fiscalização:

Seção VIII Do Lucro Presumido - Regime de Caixa

Art. 129. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente. (g.n)

Ainda, a opção pelo regime de caixa deve abranger todo o ano-calendário, não podendo dentro desse período haver mudança do regime de competência para o de caixa e vice-versa, consoante o art. 516 do RIR/99.

(...)

Em síntese, a pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, deverá, como regra geral, utilizar o regime de competência no reconhecimento de suas receitas. No entanto, poderá fazer uso do regime de caixa, desde que observe as condições estabelecidas na IN SRF nº 1515, de 2014, e no RIR/99.

*No caso em apreço, a impugnante limitou-se a afirmar que adotou o Regime de Caixa, sem demonstrar o cumprimento de qualquer das condições estabelecidas pela IN SRF nº 1515, de 2014, nesta primeira instância do contencioso administrativo. Portanto, o critério de reconhecimento da receita obtida deve ser o regime de competência, conforme considerado pela fiscalização, pois a **própria***

fiscalizada fez esta opção no preenchimento da ECF válida, conforme demonstrada abaixo:

DEMONSTRATIVOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECF VÁLIDA ENTREGUE PELA FISCALIZADA

P030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro presumido		
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração
01/01/2015	31/03/2015	T01 - Primeiro Trimestre
Registro P200 - Apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido		
Código	Descrição	Valor
1	DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA	
2	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%	0,00
4	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	0,00
6	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%	0,00
8	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%	1.808.947,70
10	RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADO	578.863,26
11	Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável	16.825,68
12	Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13	Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida	0,00
14	Recuperação de Custos e Despesas	0,00
15	Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	0,00

P030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro presumido		
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração
01/04/2015	30/06/2015	T02 - Segundo Trimestre
Registro P200 - Apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido		
Código	Descrição	Valor
2	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%	0,00
4	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	0,00
6	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%	0,00
8	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%	1.118.435,65
10	RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADO	357.899,41
11	Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável	7.722,09
12	Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13	Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida	0,00
14	Recuperação de Custos e Despesas	0,00
15	Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	0,00
16	Multas e Vantagens Decorrentes de Rescisão Contratual	0,00
17	Lucros Disponibilizados no Exterior	
18	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	
19	Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
20	Demais Receitas e Ganhos de Capital	0,00
20.01	Valor da Contraprestação de Arrendamento Mercantil (Art. 46, § 4º, da Lei nº 12.973/2014)	0,00
22	(-)Excedente de Variação Cambial (MP nº 1.858-10/1999, art. 31)	0,00
23	(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
24	(-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	0,00

Registro P200 - Apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido		
Código	Descrição	Valor
1	DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA	
2	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%	0,00
4	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	0,00
6	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%	0,00
8	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%	2.423.738,71
10	RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADO	775.596,39
11	Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável	16.480,33
12	Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13	Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida	0,00
14	Recuperação de Custos e Despesas	0,00

P-030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tribu		
Data Saldo Inicial	Data Saldo Final	Período de apuração
01/10/2015	31/12/2015	T04 - Quarto Trimestre
Registro P200 - Apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido		
Código	Descrição	Valor
1	DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA	
2	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%	0,00
4	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	0,00
6	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%	0,00
8	Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%	2.403.113,20
10	RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADO	768.996,22
11	Rendimentos e Ganhos Líquidos de Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável	18.487,06
12	Juros sobre o Capital Próprio	0,00
13	Realização de Valores cuja Tributação Tenha Sido Diferida	0,00
14	Recuperação de Custos e Despesas	0,00
15	Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências	0,00
16	Multas e Vantagens Decorrentes de Rescisão Contratual	0,00
17	Lucros Disponibilizados no Exterior	
18	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	
19	Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
20	Demaís Receitas e Ganhos de Capital	0,00
20.01	Valor da Contraprestação de Arrendamento Mercantil (Art. 46, § 4º, da Lei nº 12.973/2014)	0,00
22	(-)Excedente de Variação Cambial (MP nº 1.858-10/1999, art. 31)	0,00
23	(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00

DEMONSTRATIVO DA RECEITA TRIBUTADA PELA AUDITORIA

TRIBUTOS	Período de Apuração	Total Receita Bruta a 32%	Lucro Presumido	IRPJ	Adicional do IRPJ	Total do IRPJ Apurado	IRPJ Declarado DCTF	Valor Recolhido (DASN)	IRPJ Retido na Fonte	DÉBITO IRPJ APURADO
IRPJ	1º Trim/2015	1.808.947,70	578.863,26	86.829,49	51.886,33	138.715,82	4.188,96	10.304,44	0,00	124.222,42
IRPJ	2º Trim/2015	1.118.435,65	357.899,41	53.684,91	29.789,94	83.474,85	8.716,32	7.862,31	0,00	66.896,22
IRPJ	3º Trim/2015	2.423.738,71	775.596,39	116.339,46	71.559,64	187.899,10	29.659,66	0,00	0,00	158.239,44
IRPJ	4º Trim/2015	2.403.113,20	768.996,22	115.349,43	70.899,62	186.249,06	35.029,40	0,00	0,00	151.219,66

TRIBUTOS	Período de Apuração	Total Receita Bruta a 32%	Base de Cálculo da CSLL	-	-	CSLL Apurada	CSLL Declarada em DCTF	Valor Recolhido (DASN)	CSLL Retida na Fonte	DÉBITO CSLL APURADO
CSLL	1º Trim/2015	1.808.947,70	578.863,26	-	-	52.097,69	2.513,38	8.166,40	0,00	41.417,91
CSLL	2º Trim/2015	1.118.435,65	357.899,41	-	-	32.210,95	5.229,79	5.442,09	0,00	21.539,07
CSLL	3º Trim/2015	2.423.738,71	775.596,39	-	-	69.803,67	17.795,79	0,00	0,00	52.007,88
CSLL	4º Trim/2015	2.403.113,20	768.996,22	-	-	69.209,66	18.805,72	0,00	0,00	50.403,94

Logo, concordamos com a tributação nos moldes descritos pela Fiscalização.

E, em relação **as DCTF** entregues extemporâneas a Impugnante alega:

(.....)

*Ademais dessa situação, ao tempo em que desconsiderou as **DCTFs** transmitidas em 04/06/2018, utiliza os valores ali registrados para fins de exigência **dos tributos lançados pela** via do auto de infração. Nesse caso, revela-se verdadeira urdidura com o único escopo de autuação. Ora, se as **DCTFs** entregues não haveria de produzir efeitos, por que utilizar seus valores? E mais, abstraindo a forma correta de apuração dos tributos, inclusive a desoneração das bases de cálculo do **PIS** e **cofins** pela parcela do **ISS**, como se demonstrará a seguir.*

(.....)

As normas da Administração Tributária relativas à DCTF sempre excluíram os efeitos de declarações retificadoras cujo objeto fosse a alteração de débitos em relação aos quais o sujeito passivo já tivesse sido intimado do início do procedimento fiscal, a exemplo da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, vigente à época dos fatos, que assim dispõe a respeito da retificação da DCTF:

“Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada. §

1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I – redução dos débitos relativos a impostos e contribuições:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.”

Tal é o teor, inclusive, da Súmula CARF nº 33, vinculante (conforme Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018): A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Cite-se ainda que sobre denúncia espontânea, dispõe o art. 138, do Código Tributário Nacional, “in verbis”:

(...)

Por oportuno, é necessário consignar que não há controvérsia diante do fato de que as DCTF retificadoras foram apresentadas após a ciência do Termo de Início de Fiscalização. Então precisamos averiguar se houve ato processual suficiente do ponto de vista legal que possa afastar a espontaneidade do sujeito passivo no

presente caso. E como demonstrado acima, temos não somente um ato por escrito, mas dois atos escritos, cientificados ao contribuinte, que afastam de maneira incontestável a sua espontaneidade em relação à Cofins e PIS no período em análise.

A Câmara Superior de Recurso Fiscais em julgado similar (Acórdão 9303-004.365 - 3ª Turma, sessão de 08 de novembro de 2016) firmou tal entendimento de onde podemos extrair os seguintes fundamentos:

“A previsão legal a esse respeito é clara e perfeitamente justificável no sentido de que iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo não pode mais ajustar os fatos para fugir dos efeitos decorrentes da ação estatal. Caso contrário, seria muito fácil e conveniente o contribuinte declarar incorretamente os seus débitos e sempre que houver início da fiscalização, corrige suas declarações e se abstém da aplicação das multas decorrentes.

...

Certo é que no presente caso, não há dúvidas de que a autoridade outorgante, determinou a realização das verificações obrigatórias e que o contribuinte delas foi cientificado, por meio de dois atos de ofício, conforme já antes esclarecido no presente voto.

Não é possível que se possa interpretar tal determinação como um ato gratuito por parte da administração tributária. Ou seja, ela deverá movimentar o aparato estatal para que o Auditor-Fiscal faça uma conferência se os tributos declarados pelo contribuinte estão de acordo com os apurados em sua escrituração contábil e fiscal e avise a ele que pode efetuar a correção de suas declarações e o recolhimento de forma espontânea. Obvio que uma determinação dessa natureza iria de encontro ao disposto no § 1º do art. 7º do Decreto 70.235/72 e no parágrafo único do art. 138 do CTN. Seria como estabelecer uma espécie de auditoria estatal gratuita para os contribuintes.”

Sob esse aspecto, a DCTF retificadora transmitida à RFB após o início do procedimento fiscal deve ser desconsiderada, porquanto apresentada em desconformidade com a legislação de regência.

Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

02 - DA EXCLUSÃO DO ISS DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS”

Entende a Impugnante que o ISS não compõe a base de cálculo das contribuições por ser tributo indireto que não integra o faturamento ou a receita da empresa, sendo mera arrecadadora da receita pertencente ao município, estando essas razões em fina sintonia com os argumentos que levaram o STF a decidir pela não incidência do PIS e da Cofins sobre o valor do ICMS no julgamento do RE 574.706. Requer que seja aplicado ao caso o mesmo posicionamento do STF aplicado a este imposto cuja tese firmada está sendo reconhecida pelos tribunais pátrios.

Entretanto, de acordo a legislação aplicada ao PIS e à Cofins não-cumulativo a que se submete a Impugnante, conforme já posto acima na análise da Impugnação, a base de cálculo dessas contribuições encontra previsão nos arts. 1º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (reproduzido a seguir), que trazem idênticos teores.

(...)

Observe-se que a legislação referente ao PIS/Pasep e à Cofins, desde a sua instituição até a presente data, vem sofrendo inúmeras alterações, inclusive por intermédio de Medidas Provisórias. Não apresenta, contudo, dentre esses dispositivos modificados, suprimidos ou criados, qualquer embasamento legal permitindo a exclusão pretendida, porquanto o ISS, por guardar proporcionalidade com os serviços prestados, é imposto incidente sobre o preço da prestação, integrando a receita bruta ou faturamento da empresa. Quisesse o legislador contemplar os valores correspondentes ao ISS com o benefício da exclusão em apreço, esse o teria feito de forma expressa, determinando a incidência das contribuições sobre a receita líquida desse imposto.

Portanto, a exclusão do ISS da base de cálculo da Cofins e do PIS, cobrado na condição de contribuinte, depende de expressa previsão legal, que não existe, razão pela qual o imposto apurado não pode ser deduzido. Sendo o faturamento o produto das vendas e/ou da prestação de serviços e o ISS imposto calculado “por dentro”, ele obviamente compõe o preço e, conseqüentemente, o faturamento.

Destarte, resta evidente que a pretensão manifestada pela Impugnante de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins não possui respaldo nas normas legais.

Cumpra esclarecer que, em virtude do princípio da legalidade que norteia os atos da Administração Pública, a esta autoridade julgadora administrativa não é dado descumprir dispositivos legais vigentes, sob pena de responsabilidade funcional (art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011 e art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90).

(...)

Sendo assim, deve ser mantido o ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Adicionalmente, no que diz respeito ao pleito relacionado à exclusão do ISS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, **subsidiariamente**, a PRATICA suscita inconstitucionalidade da legislação desses tributos frente ao disposto no art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF88, à medida que o ISS não constitui faturamento, ou tampouco receita.

Registro que se trata de questionamento cujo mérito não pode ser analisado por este Colegiado, pois foge de sua alçada em razão de não dispor de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Isto porque no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo Agente do Fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Na espécie, as bases de cálculo do PIS e da COFINS cumulativo a que se submete a Recorrente, encontra previsão no art. 3º, da Lei nº 9.718/98, c/c os arts. 1º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, plenamente vigentes à época dos fatos geradores.

Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 98, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*”. Nessa toada, registro que o caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, a norma atacada é de aplicação cogente pelos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Face ao exposto, **irretocável o Aresto atacado.**

5 DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Os Recorrentes arguíram que é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

No que diz respeito à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, a matéria encontra-se absolutamente pacificada no âmbito do CARF, tendo sido alvo, inclusive de súmula, cujo enunciado número 108 recebeu a seguinte redação:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Desse modo, correta a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício imputada, por conseguinte, **oriento meu voto no sentido de rejeitar as alegações.**

6 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

7 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário para REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho