



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.721556/2015-68
ACÓRDÃO	1002-003.812 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA NAZARE SERVICOS EDUCACIONAIS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Discussão relacionada à inconstitucionalidade de lei não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário.

Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. IMPUGNAÇÃO. LANÇAMENTO. NECESSIDADE DE SE AGUARDAR DECISÃO DEFINITIVA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples/Simples Nacional não impede, nem torna nulo, o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Aplicação da Súmula nº 77 do CARF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo, quando constatada a falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO DO PIS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo do PIS, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte que trata de arguição de inconstitucionalidade da multa aplicada por possível afronta ao princípio do não confisco, vencida a Conselheira Andrea Viana Arrais Egypto, que conheceu integralmente o recurso; no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (presidente), Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Inicialmente é importante frisar que a Autoridade Fiscal dividiu o lançamento em dois processos (após a exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL):

- a) Processo 10665.721556/2015-68 (o atual), que se refere somente sobre a parte declarada em DASN (2010 e 2011) e PGDAS-D (2012).
- b) Processo 10665.721557/2015-11, que se refere às receitas omitidas.

Por outro lado, a DRJ/BHE realizou o julgamento em conjunto, no mesmo Acórdão, de três processos:

- a) Processo 10665.720733/2015-99, que se refere a exclusão do SIMPLES NACIONAL.
- b) Processo 10665.721556/2015-68 (atual).
- c) Processo 10665.721557/2015-11.

A partir destas informações, se adota parcialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (DRJ/BHE), por bem representar até aquele momento processual. O relatório da DRJ/BHE será aqui adotado somente na parte que versa sobre o processo atual:

Trata o presente processo de ação fiscal iniciada em 31/03/2015 visando auditoria de SIMPLES NACIONAL relativa aos anos calendário 2010, 2011 e 2012, tendo como motivação a incompatibilidade entre a movimentação financeira e a receita declarada naqueles períodos de apuração.

O contribuinte foi intimado a apresentar dentre outros documentos, Livros Caixa, Diário e Razão, Notas Fiscais e extratos bancários, não apresentando somente o Diário e Razão.

A partir do exame do Livro Caixa e demais documentos apresentados pelo contribuinte, foram constatadas duas infrações que ensejaram a exclusão do Simples Nacional: **não escrituração da movimentação bancária no Livro Caixa e constatação que durante o ano-calendário o valor das despesas superou em 20% o valor de ingressos de recursos nº mesmo período.**

Com fundamento nas infrações acima apontadas, foi promovida representação fiscal para Exclusão do contribuinte do Simples Nacional, porquanto incorridas as hipóteses de exclusão daquele regime diferenciado. A exclusão foi levada a termo nº processo administrativo nº 10665.720733/2015-99, com efeitos a partir de 01/05/2010, conforme Ato Declaratório Executivo – ADE DRF/DIV nº 14 de 07/05/2015 (fl. 251 daquele Processo administrativo Tributário - PAT), e cientificado ao contribuinte em 20/05/2015 (fl.252 daquele PAT).

Após exclusão, o contribuinte foi Intimado e reintimado (...) a apresentar os Livros Contábeis para apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real, não os apresentando sob a alegação de que não estava obrigado a escriturar os Livros por ter apresentado inconformidade contra a Exclusão do Simples Nacional.

Nestes mesmos Termos de Intimação foram encaminhadas planilhas ao contribuinte com a relação de depósitos efetuados em conta bancária cuja origem deveria ser justificada com documentação hábil e idônea; intimado também o contribuinte a justificar as razões para os saldos credores identificados no Livro Caixa pela autoridade fiscal.

Em resposta àqueles Termos de Intimação, informa que os depósitos na conta bancária da empresa são efetuados em parte por ela própria, e em parte pelos alunos no pagamento de serviços ou material escolar, estando de posse de quem os efetuou; reconhece também que as razões para o saldo credor identificado no Livro Caixa decorre de receitas não escrituradas, porém teriam sido oferecidas a tributação, o que não foi confirmado pela fiscalização, considerando que as receitas declaradas eram coincidentes com as receitas já escrituradas.

Reintimado em 02/07/2015 e 06/08/2015, o contribuinte não apresentou os comprovantes de depósito efetuados pela própria empresa, alegando que os mesmos foram destruídos, não comprovando a origem dos depósitos efetuados em conta bancária. Os comprovantes de mensalidades pagas efetuados pelos alunos também não foram apresentados, sendo entregue apenas uma planilha com relação dos alunos e valor das mensalidades que conferem com a sua receita declarada.

Diante do exposto, as infrações apuradas pela auditoria fiscal que ensejaram os lançamentos tributários foram **Inclusão em hipótese legal de tributação com base no Lucro Arbitrado e Omissão de Receita por Presunção legal.** Tais infrações foram consideradas tanto em relação às receitas já declaradas inicialmente em DASN (2010 e 2011) e PGDAS-D (2012) quanto às receitas omitidas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorridas entre junho de 2010 e dezembro de 2012.

(...)

Foram também lavrados Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos mesmos períodos de apuração, porém tendo como base de cálculo as Receitas declaradas, constituídos no processo administrativo fiscal de nº 10665.721556/2015-68 (...) Neste lançamento foram considerados os pagamentos efetuados pelo contribuinte na condição de optante pelo Simples Nacional em seus respectivos percentuais de distribuição por tributos:

(...)

A descrição analítica de toda a matéria de fato e de direito que ensejou o lançamento está consubstanciada no Relatório Fiscal, acostado nas e-fls. 91 a 95.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 24/09/2015 (e-fls. 127 e 128). Irresignado, apresentou impugnação (e-fls. 131 a 151) onde arguiu, em suma:

- a) Que há inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS;
- b) Que a multa lavrada tem efeito de confisco;
- c) Que há inexistência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da pena;
- d) Que a exclusão do Simples Nacional estaria suspensa em decorrência da apresentação da Manifestação de Inconformidade da Exclusão do SIMPLES NACIONAL, o que importaria no cancelamento do Auto de Infração até o trânsito em Julgado da Manifestação de Inconformidade oportunamente impetrada;
- e) Que não houve ausência de entrega do Livro Caixa, tampouco seria relevante a ausência de assinatura do sócio administrador, considerando estar assinado pelo contador, responsável técnico pela escrituração fiscal e societária.

A DRJ/BHE exarou o Acórdão 02-67.796 - 10ª Turma da DRJ/BHE em 11/04/2016 (e-fls. 181 a 197), julgando improcedente a impugnação. Esta é a parte da ementa que envolve o atual processo:

Assunto: Normas Gerais de Direito

Anos-calendário: 2010, 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE

As arguições de inconstitucionalidade que visam afastar a aplicação de lei inserta no ordenamento jurídico, não são oponíveis na esfera administrativa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Anos-calendário: 2010, 2011, 2012

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INCONFORMIDADE. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS DECORRENTES.

A Manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão do Simples Nacional, a despeito de produzir efeito suspensivo, não obsta o lançamento dos tributos dele decorrentes, por consistir em aplicação literal de lei reguladora, por proteção a decadência futura e por refletir obediência a princípios da administração pública.

Assunto: Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - CSLL

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

Assunto: Contribuição para financiamento da Seguridade Social -COFINS

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da COFINS o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento do PIS o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

O contribuinte foi cientificado do julgado acima em 25/04/2016 (e-fls. 207). Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 208 a 239) em 23/05/2016. O recurso versa sobre os três processos que foram julgados pela instância *a quo* conjuntamente (1066.5720733/2015-99, 10665.721557/2015-11 e 10665.721556/2015-68 – o atual processo). Sobre este processo, o recorrente traz os seguintes argumentos:

- a) Que na esfera administrativa devem ser apreciados todos os argumentos trazidos em recurso, inclusive aqueles relativos à inconstitucionalidade de normas;
- b) Que a multa lavrada tem efeito de confisco;
- c) Que há inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS;
- d) Que há inexistência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da pena;
- e) Que a exclusão do Simples Nacional estaria suspensa em decorrência da apresentação da Manifestação de Inconformidade da Exclusão do SIMPLES NACIONAL, o que importaria no cancelamento do Auto de Infração até o trânsito em Julgado da Manifestação de Inconformidade oportunamente impetrada;

- f) Que não houve ausência de entrega do Livro Caixa, tampouco seria relevante a ausência de assinatura do sócio administrador, considerando estar assinado pelo contador, responsável técnico pela escrituração fiscal e societária.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

A ciência do Acórdão 02-67.796 - 10ª Turma da DRJ/BHE se deu em 25/04/2016 (e-fls. 207), sendo o recurso voluntário apresentado em 23/05/2016 (fl. 208). Logo, o recurso é tempestivo.

Quanto ao conhecimento, há ponto que não deve ser conhecido. O contribuinte traz no seu recurso questionamento quanto à multa aplicada pela suposta violação ao princípio da vedação ao confisco.

No que se refere à alegada violação de princípio constitucional do não-confisco, reforça-se que não compete às instâncias julgadoras administrativas apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal ou de outras leis. Desta sorte, não cabe no âmbito deste contencioso a declaração de nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Desta forma, não se conhece do recurso voluntário na matéria que trata de inconstitucionalidade de lei tributária, conhecendo os demais questionamentos.

Mérito

EXCLUSÃO DO ISS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DE PIS/COFINS

Em relação ao mérito do pleito, o contribuinte argui a exclusão da base de cálculo de PIS/COFINS dos valores referentes ao ISS, fazendo similaridade com a exclusão do ICMS da mesma base de cálculo reconhecida pelo STF.

Conforme determinam o caput do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), que instituíram a cobrança não-cumulativa, ambas as contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (redação do art. 1º antes da alteração promovida pela Lei nº 12.937/2014). Tais leis preveem, no §3º, do art. 1º, casos em que algumas receitas deixam de integrar a base de cálculo das contribuições, sem que o ISS apareça como uma dessas hipóteses.

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

Ressalte-se que, no julgamento do mérito da Repercussão Geral RE 574.706/PR, o STF fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”. Entretanto, o referido julgado não se aplica ao ISS. Não há como estender a interpretação do julgamento para além de seu objeto. Este Conselho está vinculado à legalidade estrita (art. 150, I, CF).

Há debate similar na Suprema Corte Brasileira sobre o ISS (Tema 118 - Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS). Contudo, até este momento este tema não foi julgado, não podendo qualquer tese ser acolhida por decisão judicial pendente.

Nesta mesma linha, recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscal deste Conselho assim se pronunciou:

ACÓRDÃO 9303-015.350 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 12 de junho de 2024

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2012

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

Desta sorte, não se acolhe a arguição do contribuinte de exclusão do ISS da base de cálculo de PIS/COFINS lançados.

INEXISTÊNCIA DE RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA COMINAÇÃO DA MULTA

O recorrente também alega a inexistência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa de ofício. Como argumento, o contribuinte aduz o Projeto de Lei Complementar nº 351/13, que estaria tramitando na Câmara de Deputados à época do recurso, o qual limitaria as multas às micro e pequenas empresas a 2%.

Ora, Projeto de Lei não é Lei aplicável. Enquanto estiver em tramitação, ele não existe para o mundo jurídico. Consulta realizada no sítio da Câmara de Deputados¹ evidencia que o Projeto de Lei Complementar nº 351/13 ainda tramita naquela casa legislativa. Logo, não cabe aventá-la para redução de multa de ofício aplicada.

A aplicação de multa de ofício está prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcrita:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

A legislação é clara quanto a aplicação da multa de ofício de 75% no caso em tela. Então, não há como, com mera aplicação de princípios (razoabilidade e proporcionalidade), este colegiado afastar aplicação de legislação plenamente válida.

Aliás, o próprio Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, no seu art. 98, veda afastar a aplicação de lei:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Desta sorte, não se vislumbra como acolher a alegação do recorrente.

CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO POIS A EXCLUSÃO DO SIMPLES AINDA NÃO ERA DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA

¹ Sítio <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=600622> consultado em 08/01/2025

O recorrente argui, ainda, que a exclusão do Simples Nacional estaria suspensa em decorrência da apresentação da Manifestação de Inconformidade da Exclusão do SIMPLES NACIONAL, o que importaria no cancelamento do Auto de Infração até o trânsito em julgado da Manifestação de Inconformidade oportunamente impetrada.

Pois bem. O processo em que se analisa a EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL do recorrente é o 10665.720733/2015-99. Ele foi julgado nesta mesma Turma do CARF, onde a exclusão foi mantida por este colegiado.

Independente deste resultado, não há que se confundir os efeitos dos recursos contra o ato de exclusão do SIMPLES NACIONAL com a constituição dos créditos tributários relativos aos períodos posteriores à referida exclusão. A exclusão da Recorrente do SIMPLES NACIONAL somente se tornará definitiva ao término do processo administrativo que negar provimento aos seus recursos cabíveis. Tal fato, contudo, não implica na impossibilidade de a autoridade tributária, inclusive para prevenir a decadência, constituir os créditos tributários relativos aos períodos posteriores à exclusão.

Tal fato se encontra consolidado na Súmula CARF nº 77, a qual, embora relacionada com o Regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, permite estender a sua conclusão ao Simples Nacional por similaridade:

SÚMULA CARF nº 77

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Inexiste, portanto, qualquer vício, quanto a tal ponto, no lançamento de ofício realizado.

LIVRO CAIXA – AUSÊNCIA DE ASSINATURA

Por fim, alega o recorrente que não houve ausência de entrega do Livro Caixa, tampouco seria relevante a ausência de assinatura do sócio administrador, considerando estar assinado pelo contador, responsável técnico pela escrituração fiscal e societária.

Da leitura do Relatório Fiscal (e-fls. 91 a 94), não se percebe nenhuma alegação, ou até mesmo menção, da Autoridade Fiscal sobre a não entrega de Livro Caixa ou a desqualificação deste em função de ausência de assinatura do responsável legal. O único momento em que a Autoridade Fiscal menciona o verbete “Livro Caixa” é quando relata a intimação à empresa para justificar divergências encontradas em seu Livro:

4. Nestes mesmos Termos de Intimação de 20/05/2015 e 10/06/2015, a empresa também foi intimada a:

(...)

-Apresentar as razões para o **Livro Caixa** apresentado ter saldo credor, conforme planilha anexa, tendo informado, em síntese, que a causa é única, que houve receitas, de igual valor, levada a tributação, mas não lançada na conta caixa. A empresa admite que houve receitas não escrituradas, porém elas não foram levadas à tributação, pois as receitas declaradas em DASN de 2010 e 2011 e PGDAS-D de 2012, conferem com as receitas escrituradas. *(grifamos)*

Logo, pela alegação do contribuinte não ter qualquer relação com a motivação das infrações apuradas no procedimento fiscal, não cabe acolhimento a seu argumento.

Dispositivo

Diante do exposto, conheço parcialmente o recurso, negando conhecimento à parte que trata de arguição de inconstitucionalidade da multa aplicada por afrontar o princípio do não confisco, e, na parte conhecida, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista