



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.721420/2014-74
ACÓRDÃO	1401-007.552 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VC CONSTRUÇÕES LTDA. EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo um pronunciamento definitivo do Poder Judiciário, acerca de eventual inconstitucionalidade na inclusão dos valores pagos a título de ISSQN da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, não pode esta exclusão ser deferida no âmbito administrativo, sob pena de se declarar a inconstitucionalidade de lei válida e vigente no ordenamento jurídico, o que é vedado pelo excerto da súmula CARF número 02.

ICMS. REVENDA DE MERCADORIA. TRIBUTAÇÃO. Realizando a contribuinte operações de revenda de mercadorias, cabível a tributação a título de ICMS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no tocante à arguição de nulidade; vencida a Conselheira Andressa Paula Senna Lisias, que reconhecia a preliminar e propugnava pela nulidade do lançamento. No mérito, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte em que conhecido, por maioria de votos, negar provimento ao mesmo; vencidas as Conselheiras Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe davam parcial provimento tão somente para

excluir as exigências relativas à revenda de mercadorias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza, Daniel Ribeiro Silva, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a]integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de **IRPJ**, e reflexos de **CSLL, PIS, COFINS, contribuição previdenciária, bem como ICMS, ISS** contra o contribuinte enquadrado no Regime Simples Nacional, relativamente ao ano-calendário de 2010, com imposição de multa e juros de mora, por entender a D. Fiscalização que teria havido omissão de receita operacional caracterizada pela identificação de revenda de mercadorias omitidas, prestação de serviços omitidas, bem como incorreta segregação de receitas, gerando insuficiência de recolhimento dos tributos.

O Relatório Fiscal, colacionado às e-fls. 171/185 delineou todas as operações que teriam sido omitidas, bem como, em relação às segregações de receitas que a D. Fiscalização considerou incorretas, especificou que algumas vendas foram registradas como vendas ao exterior, porém a empresa só praticava revenda no mercado interno.

No Relatório Fiscal, a D. Fiscalização também informou que, em paralelo, estaria adotando providências de exclusão do contribuinte do Regime Simplificado:

3 – OUTRAS IMPLICAÇÕES E PROVIDÊNCIAS

Em face das verificações empreendidas restou evidenciado que no ano auditado (2010) o contribuinte excedeu a receita bruta estabelecida como limite para o enquadramento no Simples Nacional. Diante deste quadro providenciamos a formalização de Representação Fiscal Para Exclusão do Simples Nacional, com o fito de excluí-lo de ofício do regime simplificado, com efeitos a partir de 01/01/2011, procedimento que culminou no processo administrativo digital protocolizado sob o nº 11516.723210/2014-90.

O sujeito passivo, ora Recorrente, apresentou impugnação (e-fls. 372/416) em face dos lançamentos, em que alegou fundamentalmente que:

- o lançamento é nulo, porque a fiscalização não discrimina os índices e fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa e juros moratórios;
- quanto ao ISS questionado, alega que caberia tal imposto ao tomador dos serviços em algumas situações, e em outras, cujo pagamento cabia à autuada, o pagamento foi realizado, conforme guias de recolhimento quitadas apresentadas;
- quanto ao ICMS, a empresa informa que não revende mercadorias, e que os materiais fornecidos para a realização de obras de construção não representam hipótese de incidência do ICMS;
- No que tange a inclusão dos valores correspondentes ao ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, esta incidência representa verdadeira bitributação, tendo em vista que faz tributar as contribuições sociais sobre o tributo devido ao município;
- a multa de 75% é exorbitante e confiscatória;
- a multa também não poderá incidir sobre os juros moratórios, pois tanto a multa como os juros moratórios são uma segunda modalidade de sanção de conteúdo indenizatório.

Ato seguinte, houve determinação de diligência e o caso foi encaminhado pela Delegacia de Julgamento (DRJ) à Fiscalização da DRF Florianópolis/SC (fls. 577/584), para que a D. Fiscalização se manifestasse acerca das alegações do sujeito passivo e, em especial, para:

Informar a contribuinte qual a legislação aplicável e os índices utilizados para o cálculo da multa de ofício e dos juros de mora;

- Verificar (intimando a contribuinte, se necessário), em relação a todas as receitas de prestação de serviços objeto de autuação (Item 2 – omissão de receita da atividade de prestação de serviços; e item 3 – receitas segregadas incorretamente) se houve retenção na fonte do ISS (e em que montante);
- Refazer, se for o caso, o cálculo dos tributos devidos.

A D. Fiscalização, em cumprimento ao Despacho de Diligência, apresentou Relatório às fls. 882/895, que assim foi sintetizado pela DRJ:

Em atendimento ao solicitado por esta DRJ, o Auditor Fiscal autuante elaborou o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 882/895, expondo, em síntese, o seguinte:

- Informar a contribuinte qual a legislação aplicável e os índices utilizados para o cálculo da multa de ofício e dos juros de mora

A legislação aplicável à matéria em pauta está expressamente indicada em demonstrativo que integra o Auto de Infração, intitulado "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA E SEU ENQUADRAMENTO LEGAL" (fls. 307/340), sintetizado a seguir (fl. 340):

Multas Passíveis de Redução	
75%	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a Redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 c/c com o art. 35 da Lei Complementar nº 123/2006 e o art. 15 e art. 16, inciso I da Resolução CGSN nº 30/2008.
Juros de Mora	
SELIC	Percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente. Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 c/c com o art. 35 da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Juros de Mora Calculados até 11/2014

- Verificar (intimando a contribuinte, se necessário), em relação a todas as receitas de prestação de serviços objeto de autuação (Item 2 – omissão de receita da atividade de prestação de serviços; e item 3 – receitas segregadas incorretamente) se houve retenção na fonte do ISS (e em que montante)

A contribuinte foi intimada a apresentar os documentos e/ou informações pertinentes à matéria em tela que comprovassem suas alegações (fls. 587/589).

A contribuinte enviou, então, a resposta de fls. 591/592, acompanhada dos documentos de fls. 594/879.

À luz da resposta apresentada depreende-se, facilmente, que o cumprimento não se deu na forma demandada. O demonstrativo circunstanciado não logrou ser apresentado e, no que concerne aos documentos de lastro das retenções de ISS, cingiu-se a reapresentar, basicamente, os assentos/informações outrora acostados à impugnação.

Sob este delineamento, objetivando atender adequadamente à solicitação formalizada pela instância de julgamento, a despeito da falta de colaboração da interessada, resta empreender à manifestação a partir do que consta nos autos, centrado inclusive na instrução que antecede à determinação da diligência.

Nesse compasso, releva destacar as operações com retenção de ISS comprovadas, assim consideradas todas aquelas que tenham qualquer referência neste sentido nos autos, por mais precário que seja o elemento de prova. Os eventos nesta situação seguem demonstrados às fls. 884/889, com o respectivo ISS retido.

Já em relação às operações sintetizadas às fls. 889/890, à luz dos elementos carreados aos autos, não há evidência da efetivação de retenção de ISS.

Sob esse delineamento, compulsando os dados acima destacados com os da autuação realizada, infere-se que, em relação às operações atribuídas na autuação aos Municípios de Morro da Fumaça e Nova Veneza, não há comprovação da retenção de ISS, circunstância em que o crédito tributário lançado de ofício no âmbito do Simples Nacional denota-se devido.

No que concerne aos demais entes municipais, com atribuição de crédito tributário na autuação (Siderópolis, Criciúma e Treviso), consta, via de regra, comprovação da efetivação de retenção, ressalvadas algumas notas especificadas dentre às destacadas no quadro relacionado às operações sem retenção de ISS. Neste compasso, admitindo como não exaustiva à comprovação da retenção, infere-se, com relativa segurança, que as operações submetidas ao gravame do ISS na autuação, e com o imposto atribuído aos Municípios de Siderópolis, Criciúma e Treviso, foram oneradas com a retenção de ISS.

Neste contexto, manifesto-me pela exclusão do crédito tributário constituído, a título de ISS, em favor dos aludidos municípios. Os valores consolidados passíveis de exclusão consistem nos retratados no quadro que segue (valores em reais).

Tipo	Ente Federativo	Tributo	Multa	Juros	Total
ISS	Criciúma	16.535,92	12.401,96	6.578,60	35.516,48
ISS	Treviso	19.047,47	14.285,62	7.494,43	40.827,52
ISS	Siderópolis	63.554,78	47.666,11	25.345,39	136.566,28

Obs: correspondem, exatamente, à totalidade dos valores da autuação de ISS relativos a esses municípios.

• Refazer, se for o caso, o cálculo dos tributos devidos

Em decorrência do acima exposto, o cálculo dos tributos devidos resta afetado, ensejando reprocessamento, especificadamente para excluir o crédito tributário de ISS lançado e atribuído aos Municípios de Siderópolis, Criciúma e Treviso, nos montantes retratados no quadro supra.

Sob este delineamento, o crédito tributário remanescente, nos moldes do "Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo", resta assim configurado (valores em reais):

Tipo	Ente Federativo	Tributo	Multa	Juros	Total
IRPJ	União	107.295,62	80.471,85	40.935,81	228.703,28
CSLL	União	55.692,51	41.769,49	21.849,26	119.311,26
COFINS	União	74.294,95	55.721,31	29.131,80	159.148,06
PIS	União	15.354,68	11.516,06	5.944,91	32.815,65
CPP	União	64.996,93	48.747,72	25.268,26	139.012,91
ICMS	SC	55.847,42	41.885,58	21.709,21	119.442,21
ISS	Nova Veneza	9.609,46	7.207,11	3.605,84	20.422,41
ISS	Morro da Fumaça	6.639,15	4.979,37	2.446,48	14.065,00
Total		389.730,72	292.298,49	150.891,57	832.920,78

Obs: Juros de mora calculados até 11/2014.

A composição deste crédito tributário, em compasso com as infrações descritas no Auto de Infração, pelos respectivos períodos de apuração, segue demonstrado às fls.891/895.

O cálculo do crédito tributário em questão, de forma circunstanciada, abrangendo o imposto/contribuição, a multa e os juros, está evidenciado nos demonstrativos constantes às fls. 194/367 do processo administrativo, produzidos na autuação outrora realizada, desconsiderados os valores correspondentes às exações ora excluídas.”

Por sua vez, o ora Recorrente apresentou manifestação acerca do resultado da diligência (e-fls. 897/ 898), anexando as notas fiscais de fls. 899/922.

Em primeira instância, foi proferido o Acórdão 16-79.834 pela 5ª Turma da DRJ/SPO, julgando **parcialmente procedente** a impugnação apresentada:

“ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

ISS.RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Comprova a retenção na fonte de parte do ISS lançado, exonera-se parcialmente a exigência.

ICMS. REVENDA DE MERCADORIA. TRIBUTAÇÃO.

Realizando a contribuinte operações de revenda de mercadorias, cabível a tributação a título de ICMS.

PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Contrapondo os dados declarados na DASN com os consignados nas NFs de serviço (nas quais não estava incluído o ISS), a fiscalização apurou as diferenças não tributadas, que serviram de base de cálculo para a apuração do ISS, do PIS e

da COFINS (além do IRPJ e da CSLL), sem que tenha havido qualquer influência de um tributo em relação a outro.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A DRJ, em síntese:

- entendeu que inexistiria nulidade do lançamento, porque tudo o que havia sido questionado pelo contribuinte, na verdade, estava discriminado no auto de infração;

- entendeu que parte das exigências de ISS eram devidas, em face das conclusões fiscais na Diligência realizada que foi acolhida pela DRJ, tendo-se acrescentado que as notas fiscais apresentadas posteriormente pelo contribuinte também não infirmam essas conclusões;

- as exigências de ICMS também estariam corretas porque conforme DASN da contribuinte, a empresa também realiza operações de revenda de mercadoria, na contramão do que foi alegado;

- sobre a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, analisando as notas fiscais, na verdade observou-se que não houve essa inclusão;

-a aplicação da multa de ofício de 75% tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas, competência exclusiva do Poder Judiciário;

- sobre a aplicação de multa sobre juros moratórios, basta analisar o Auto de Infração para se concluir que, ao contrário do que entende a impugnante, a multa de ofício (de 75%) foi calculada apenas sobre os tributos.

Não houve a interposição de recurso de ofício, tendo a parte exonerada do crédito tributário se tornado definitiva. Essa parte excluída diz respeito às notas fiscais de ISS em que se entendeu que teria havido retenção desse imposto:

EXIGIDO E EXONERADO			
Tributo	Ente Federativo	Tributo	Multa
ISS	Criciúma	16.535,92	12.401,96
ISS	Treviso	19.047,47	14.285,62
ISS	Siderópolis	63.554,78	47.666,11
Total		99.138,17	74.353,69

Ato seguinte, foi interposto Recurso Voluntário pelo Recorrente reiterando os argumentos da defesa, os quais serão analisados a seguir.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PFN.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

Entendo que esta C. Turma é competente para julgar o presente recurso, com base no seguinte dispositivo regimental:

“Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

[...]

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido”

Primeiramente, quanto à nulidade do auto de infração, em que pese o Recorrente tenha tentado demonstrar falhas na capitulação legal e nas motivações das penalidades impostas, a DRJ entendeu que esses defeitos seriam inexistentes, tendo a Diligência apontado a identificação no lançamento de todos os dispositivos violados.

No entanto, nesse ponto, entendo que o contribuinte tem razão.

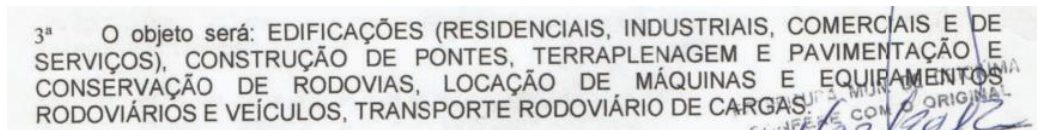
Aparentemente, o Relatório Fiscal/TVF individualiza e descreve as condutas do contribuinte que entende que teriam configurado as infrações à legislação tributária. Em um primeiro momento, portanto, seria possível entender que o TVF que integra o lançamento supriria as lacunas deixadas pelo próprio auto de infração (e-fls. 186/367) quanto à parca motivação e demonstração de subsunção dos fatos à norma de incidência tributária. No entanto, seguindo a análise do caso, notamos que diversas informações fundamentais não foram mesmo abordadas pela Fiscalização.

Assim, ultrapassada uma primeira análise, vê-se que a matéria tributável e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária não foram suficientemente descritas nem mesmo no TVF que integra o lançamento, padecendo o trabalho fiscal de vícios constitutivos e essenciais que ferem o art. 142 do CTN.

Para a melhor visualização da questão, tomo como exemplo a acusação de omissão de receitas decorrente de revendas de materiais.

O lançamento exige tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS, ISS) por entender que a empresa realizaria revenda de mercadorias, mas as teria omitido da RFB. O Recorrente alega que não realiza revenda de materiais e que apenas fornece insumos para as obras de construção civil que realiza na maioria dos contratos que celebra.

Segundo o contrato social anexado aos autos, de fato o contribuinte realiza obras de construção:



3ª O objeto será: EDIFICAÇÕES (RESIDENCIAIS, INDUSTRIAIS, COMERCIAIS E DE SERVIÇOS), CONSTRUÇÃO DE PONTES, TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS, LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS E VEÍCULOS, TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. CONFERE COM O ORIGINAL.

É normal e verossímil a situação em que o empreiteiro adquire o material de construção (insumos como concreto, blocos, etc) e o utiliza em sua atividade que é a execução de um serviço sujeito ao ISS.

O fato de o fornecimento de materiais ter constado na Declaração Anual do Simples Nacional – DASN – como revenda não torna a empresa de construção civil uma empresa comercial e revendedora de materiais; não desnatura nem distorce sua vocação empresarial.

E foi apenas essa – o registro na DASN - a premissa do lançamento para entender a D. Autoridade que teria havido omissão de receitas por suposta revenda de mercadorias. A meu ver, a premissa é frágil e insuficiente.

O Fisco precisaria ter demonstrado a circulação da mercadoria apta a ensejar o fato gerador do ICMS. Houve comercialização de materiais adquiridos pela empresa naquelas NF's que elenca? As obras analisadas eram subcontratadas ou todas sempre totalmente realizadas pelo autuado? Há fornecimento de materiais com faturamento separado da mão de obra? Não sabemos, o auto de infração não diz nada a respeito disso.

Lendo o TVF, também não há detalhamento sobre as operações analisadas e as atividades do contribuinte.

E outrossim não identifico nenhuma passagem demonstrando, por exemplo, fraude ou simulação (por exemplo, de que a empresa simulava ser construtora e prestadora de serviços, mas revendia insumos de construção a clientes). Se intuiu ter sido algo nesse sentido, a D. Fiscalização precisaria ter ido adiante nas investigações e ter trazido algum elemento concreto sobre eventual desvio/abuso, o que tampouco houve.

Assim, não é que apenas o auto de infração é sumaríssimo quanto à motivação; é que o TVF também não o complementa de forma satisfatória, tendo deixado de individualizar e descrever as condutas do contribuinte o bastante para que se chegue com clareza e certeza à matéria tributável e à verificação da ocorrência do fato gerador.

Em face dessas fragilidades constatadas, acato a preliminar de nulidade arguida pelo Recorrente para decretar nulo o auto de infração, cancelando-se as exigências subjacentes.

Mérito do recurso:

Como restei vencida quanto argumento acima, tendo em vista que o Colegiado, durante a sessão de julgamento, não meu voto no sentido de acatar a preliminar de nulidade, passo a analisar os demais aspectos do recurso.

Não podem ser conhecidos os argumentos quanto à violação dos princípios constitucionais de proibição do confisco.

É o que consta da vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72: “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)”

E também pelo enunciado da **Súmula nº 2, CARF**: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

No mais, conheço o Recurso Voluntário e passo ao exame de seus fundamentos.

Primeiro, há que se reconhecer que a matéria relativa à segregação de receitas (revendas para o exterior / revendas para o mercado interno) não foi impugnada pelo contribuinte.

Assim, em relação às acusações do auto de infração não impugnadas pelo contribuinte desde o início e que não foram objeto de recurso, as exigências ficam mantidas nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72: Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Aliás, é isso que dispõe a Súmula CARF n. 162 de observância obrigatória por este Conselho:

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Considerando que não foram impugnadas, sendo, portanto, incontroversas, o crédito tributário correspondente fica mantido em definitivo.

Passo a analisar as outras razões recursais.

O Recorrente alega que o ISS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, em face do decidido no RE 574.706/RG pelo STF.

No entanto, primeiramente, trata-se de distintas questões jurídicas. No que diz respeito a questões semelhantes e não-isomórficas, entendo¹ não existir eficácia vinculante do precedente, tal como ocorreria entre o precedente RE 574.706/RG e um processo administrativo envolvendo justamente a mesma questão jurídico-tributária (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS). E por isso, inclusive, o STF reconheceu a existência de repercussão geral no Tema 118/STF (Recurso Extraordinário nº 592.616), e em outro *leading case* fará a análise em apartado da questão referente à exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS.

O precedente RE 574.706/RG pode até produzir um efeito persuasivo sobre a questão jurídica relativa à exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS - já que ambas as discussões seguem um mesmo racional - mas não o efeito vinculante previsto pelo art. 927 do CPC/15, e art. 98, II, “b” do RICARF.

Assim, para a questão trazida pelo Recorrente, inexistente qualquer vinculação ao Tema 69/STF, que diz respeito ao ICMS, não ao ISS.

Ademais disso, nem se pensando no efeito persuasivo que citei, o CARF poderia avançar nessa análise para afastar a inclusão do ISS da base das contribuições em comento. Isso porque tal apreciação envolveria necessariamente a apreciação de inconstitucionalidades da legislação tributária, o que é vedado pela Súmula nº 2, CARF (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”).

Assim, enquanto o Tema 118/STF (Recurso Extraordinário nº 592.616), que analisa, em sede de repercussão geral, especificamente a controvérsia tributária ora em discussão, não poderá esta C. Corte Administrativa proceder à exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Em *obiter dictum*, registro minha convicção pessoal de que, seguindo o mesmo racional jurídico-tributário e por coerência argumentativa, o STF deveria dar o mesmo desfecho aos Temas 69 e 118. Nada obstante, estando ainda pendente de solução o Tema 118 perante a Suprema Corte, estou impossibilitada de acatar o argumento do contribuinte.

É assim também que tem entendido a jurisprudência deste E. CARF:

¹ SENNA LÍSIAS, Andressa Paula. **Repercussões gerais e recursos repetitivos em matéria tributária: incertezas, indeterminações e desigualdades que podem derivar da aplicação do precedente a caso semelhante.** Revista de Processo, v. 357, p. 343-362, São Paulo: RT, nov., 2024.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2006

EXCLUSÃO DO ISSQN DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo um pronunciamento definitivo do Poder Judiciário, acerca de eventual inconstitucionalidade na inclusão dos valores pagos a título de ISSQN da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, não pode esta exclusão ser deferida no âmbito administrativo, sob pena de se declarar a inconstitucionalidade de lei válida e vigente no ordenamento jurídico, o que é vedado pelo excerto da súmula CARF número 02.” (Acórdão nº 3302-014.107 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de fevereiro 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.”

(ACÓRDÃO 9303-015.350 – CSRF/3ª TURMA, SESSÃO DE 12 de junho de 2024)

Prosseguindo na análise, o lançamento exige tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS, ISS) por entender que a empresa realizaria revenda de mercadorias, mas as teria omitido. O Recorrente alega que não realiza revenda de materiais e que apenas fornece materiais para as obras de construção civil que realiza na maioria dos contratos que firma com seus clientes.

Neste ponto, entendo que assiste razão ao Recorrente.

As razões aqui na verdade são iguais às que já apresentei anteriormente.

A atividade do contribuinte, segundo o contrato social anexado aos autos, é a seguinte:

3ª O objeto será: EDIFICAÇÕES (RESIDENCIAIS, INDUSTRIAIS, COMERCIAIS E DE SERVIÇOS), CONSTRUÇÃO DE PONTES, TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS, LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS E VEÍCULOS, TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

É verossímil a situação em que o empreiteiro adquire o material de construção (insumos como concreto, blocos, etc) e usa na sua atividade que é a execução de um serviço, sujeito ao ISS. O fato de o fornecimento de materiais ter constado na Declaração Anual do Simples Nacional – DASN – como revenda não torna a empresa de construção civil uma empresa comercial e revendedora de materiais.

E foi apenas essa – o registro na DASN - a premissa do lançamento para entender que teria havido omissão de receitas por suposta revenda de mercadorias; por sua vez, também a mesma premissa do acórdão recorrido. A meu ver, a premissa é frágil e insuficiente.

O Fisco precisaria ter demonstrado a circulação da mercadoria apta a ensejar o fato gerador do ICMS. Houve comercialização de materiais adquiridos pela empresa? As obras analisadas eram subcontratadas ou todas sempre totalmente realizadas pelo atuado? Há fornecimento de materiais com faturamento separado da mão de obra?

Lendo o TVF, não há detalhamento sobre as operações analisadas e as atividades do contribuinte.

E outrossim não identifico nenhuma passagem demonstrando, por exemplo, fraude ou simulação (por exemplo, de que a empresa simulava ser construtora e prestadora de serviços, mas revendia insumos de construção a clientes). Se intuiu ter sido algo nesse sentido, a D. Fiscalização precisaria ter ido adiante nas investigações e ter trazido algum elemento concreto sobre eventual desvio/abuso, o que não houve.

Assim, entendo que tais exigências relacionadas com a revenda de mercadorias merecem ser excluídas.

Em relação aos demais argumentos, observo que o recurso interposto se cinge a reproduzir e repisar literalmente o que já havia sido aduzido na defesa, sem nada acrescentar.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

“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.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)

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

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

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.”

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de Impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos em relação às demais matérias ora controversas, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

“DA INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Alega a impugnante que não pode haver a inclusão dos valores correspondentes ao ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Analisando-se a tributação decorrente da prestação de serviços (única na qual foi apurado ISS), observa-se que isso não ocorreu.

Contrapondo os dados declarados na DASN com os consignados nas NFs de serviço (relacionadas às fls. 176/181), a fiscalização apurou as seguintes diferenças (total e por município da prestação) não tributadas (valores em reais):

Mês	Receita NFs	Receita DASN	Diferença
Jan	233.779,11	28.002,07	205.777,04
Fev	142.020,42	32.157,18	109.863,24
Mar	173.032,20	21.398,36	151.633,84
Abr	150.688,14	26.161,15	124.526,99
Mai	120.591,56	35.591,56	85.000,00
Jun	170.304,46	36.765,39	133.539,07
Jul	175.208,86	35.234,23	139.974,63
Ago	203.612,53	39.612,45	164.000,08
Set	163.547,90	38.632,96	124.914,94
Out	233.408,83	36.848,35	196.560,48
Nov	161.738,61	41.784,44	119.954,17
Dez	397.140,57	42.149,85	354.990,72

Mês	Criciúma	Siderópolis	Treviso	Morro da Fumaça	Nova Veneza	Total
Jan	26.608,11	163.430,93	15.738,00			205.777,04
Fev	18.457,71	62.725,53	28.680,00			109.863,24
Mar	31.911,71	88.012,13	31.710,00			151.633,84
Abr	14.615,24	85.166,75	24.745,00			124.526,99
Mai	1.711,33	48.951,17	34.337,50			85.000,00
Jun	44.391,81	60.132,67	24.372,09	4.642,50		133.539,07
Jul	14.308,33	50.231,08	40.180,00		35.255,22	139.974,63
Ago	79.224,14	42.964,60	17.580,00	24.231,34		164.000,08
Set	45.924,10	44.239,66	9.450,00		25.301,18	124.914,94
Out	1.251,19	94.604,11	47.545,00	9.553,10	43.607,08	196.560,48
Nov	37.187,11	42.531,46	37.294,00	2.941,60		119.954,17
Dez	19.509,72	135.048,10	62.896,50	74.096,68	63.439,72	354.990,72

Conforme se observa no Auto de Infração, esses valores serviram de base de cálculo para a apuração do ISS, do PIS e da COFINS (além do IRPJ e da CSLL), sem que tenha havido qualquer influência de um tributo em relação a outro.

Isso porque, conforme documentos juntados aos autos pela própria contribuinte (fls. 425/543), é possível concluir que nos valores das NFs de serviço relacionadas às fls.

176/181 (que serviram de base para a apuração da receita omitida) não estava incluído o ISS.

Improcede, assim, a alegação da impugnante.

DA MULTA APLICADA PELA INFRAÇÃO

O artigo 35 da LC nº 123/2006 dispõe que:

"Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS" (grifei).

Ou seja, há que se aplicar, no presente caso, a multa de ofício (no caso, de 75%)

prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), in verbis: (Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 11.488/2007)

"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; (...)"

Ou seja, a aplicação da multa de ofício de 75% tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas, competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assim, correta a cobrança de multa de ofício, nos exatos termos da autuação.

DA APLICAÇÃO DA MULTA SOBRE OS JUROS MORATÓRIOS

Alega a impugnante que:

(1) A multa deve incidir apenas sobre o tributo, sem o acréscimo da correção monetária e dos juros ; e

(2) A multa não pode ser exigida juntamente com os juros moratórios, pois restaria caracterizado um "bis in idem", vedado legalmente.

Quanto à primeira alegação, basta analisar o Auto de Infração para se concluir que, ao contrário do que entende a impugnante, a multa de ofício (de 75%) foi calculada apenas sobre os tributos, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Tipo	Ente Federativo	Tributo	Multa	Juros	Total
IRPJ	União	107.295,62	80.471,85	40.935,81	228.703,28
CSLL	União	55.692,51	41.769,49	21.849,26	119.311,26
COFINS	União	74.294,95	55.721,31	29.131,80	159.148,06
PIS	União	15.354,68	11.516,06	5.944,91	32.815,65
CPP	União	64.996,93	48.747,72	25.268,26	139.012,91
ICMS	SC	55.847,42	41.885,58	21.709,21	119.442,21
ISS	Criciúma	16.535,92	12.401,96	6.578,60	35.516,48
ISS	Treviso	19.047,47	14.285,62	7.494,43	40.827,52
ISS	Siderópolis	63.554,78	47.666,11	25.345,39	136.566,28
ISS	Nova Veneza	9.609,46	7.207,11	3.605,84	20.422,41
ISS	Morro da Fumaça	6.639,15	4.979,37	2.446,48	14.065,00
Total		488.868,89	366.652,18	190.309,99	1.045.831,06

Quanto à segunda alegação, há que se observar que, conforme já mencionado, a aplicação da multa de ofício de 75% tem previsão legal (artigo 35 da LC nº 123/2006 c/c artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, já transcritos), não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou constitucionalidade de normas jurídicas, competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assim, como os juros de mora pela taxa SELIC, conforme artigo 35 da LC nº 123/2006, já transcrito c/c artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007), in verbis: (Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 11.488/2007)

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

Improcedem, assim, as alegações da impugnante. “

Assim, conheço em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir as exigências relativas à revenda de mercadorias.

É como voto.

Conclusão:

Ante o exposto, voto por conhecer parte do recurso e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir as exigências relativas à revenda de mercadorias.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, redator designado

Em que pese o sempre bem elaborado e fundamentado voto da Relatora, logo no início das discussões no curso do julgamento, o colegiado, debruçou-se sobre uma possível arguição de nulidade alegada pela Recorrente em função de suposta afronta ao art. 142 do CTN.

Para acolher a arguição de nulidade a Relatora entendeu que a atividade de construção civil desenvolvida pela Recorrente, nos contratos onde há previsão de fornecimento dos materiais necessários para execução da obra, não ocorreria a revenda do material, conforme pode se extrair do trecho abaixo do voto.

É normal e verossímil a situação em que o empreiteiro adquire o material de construção (insumos como concreto, blocos, etc) e o utiliza em sua atividade que é a execução de um serviço sujeito ao ISS.

Além disso, para Relatora, a fiscalização não conseguiu comprovar o fato gerador do ICMS, não respondendo questões essenciais que justificaria a autuação:

Houve comercialização de materiais adquiridos pela empresa naquelas NF's que elenca? As obras analisadas eram subcontratadas ou todas sempre totalmente realizadas pelo autuado? Há fornecimento de materiais com faturamento separado da mão de obra?

Ocorre que, analisando os documentos acostados aos autos, observa-se que a Recorrente efetivamente emitiu notas fiscais com indicativo de revenda de mercadorias, oferecendo a tributação, conforme se extrai dos trechos abaixo de sua DASN colacionados abaixo (fls. 157 e 160):

SC FLORIANOPOLIS DRF
Fl. 157

SIMPLES NACIONAL
Declaração Anual do Simples Nacional

Declaração Original Exercício 2011 Ano-Calendarário 2010
Período abrangido pela Declaração: 01/01/2010 a 31/12/2010

1. Identificação do Contribuinte
CNPJ Matriz: 10.663.352/0001-80
Nome empresarial: VS CONSTRUCOES LTDA, EPP
Data de abertura ao CNPJ: 18/02/2009
Regime de apuração: competência
Data de opção: 18/02/2009

1.1 CNPJ das Filiais Presentes nesta declaração:
Nenhuma.

CNPJ Estabelecimento: 10.663.352/0001-80 UF: SC
Município: SIDEROPOLIS
Índice de majoração: 0,00% Possui sublimite estadual: não

Atividade: Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação

Receita Bruta Informada R\$ 4.872,44

Valor devido por tributo								
IRPJ	CSLL	COPFINS	PIS/Pasep	INSS/CPF	ICMS	IPÍ	ISS	Total
0,00	0,00	41,90	0,00	134,00	90,62	0,00	0,00	266,52

SC FLORIANOPOLIS DRF
Fl. 160

Período de Apuração - 01/2010 Apuração - 10663352201001001

Receita Bruta Auferida (regime competência)	Valor Devido do Principal	Total de DAS Pagos
R\$ 32.874,51	R\$ 1.316,60	R\$ 1.316,60

Valores Fixos	ICMS: 0,00	ISS: 0,00	Total: 0,00

Atividade: Prestação de serviços sujeitos ao Anexo IV com retenção/substituição tributária de ISS.

Receita Bruta Informada R\$ 28.052,07

Valor devido por tributo								
IRPJ	CSLL	COPFINS	PIS/Pasep	INSS/CPF	ICMS	IPÍ	ISS	Total
0,00	515,23	534,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.050,08

Esse fato foi determinante para derrubar a tese defensiva da Recorrente, de modo que a nulidade foi rejeitada.

Restando vencida em relação à nulidade, a Relatora passou a análise do mérito da autuação e com base no contrato social da Recorrente, votou pela exclusão das exigências relacionadas com a revenda de mercadorias, isso porque, mantendo a coerência exposta no voto, no seu entendimento, *“O fato de o fornecimento de materiais ter constado na Declaração Anual do Simples Nacional – DASN – como revenda não torna a empresa de construção civil uma empresa comercial e revendedora de materiais”*.

Mais uma vez, o colegiado, em sua maioria, entendeu que as notas fiscais emitidas pela própria Recorrente, com objeto de revenda de mercadorias são determinantes para sua tributação, não devendo ser excluídas da autuação, ressaltando que seria desnecessário que a fiscalização envidasse esforços em maiores investigações para demonstração da circulação das mercadorias.

É como voto,

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza