



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 10215.720575/2013-11 |
| ACÓRDÃO | 1004-000.387 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 30 de março de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | JATAI HORTIFRUTIGRANJEIROS EIRELI |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A prescrição intercorrente não se aplica no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme orientação consolidada na Súmula CARF nº 11. A apresentação de impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, não havendo que se falar em desídia pelo transcurso temporal quando o direito não pode ser exercitado. O artigo 24 da Lei 11.457/2007 estabelece garantia processual relacionada à razoável duração do processo, sem produzir efeitos materiais quanto à exoneração do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. DIVERGÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE

Compete ao contribuinte a manutenção de escrituração contábil e fiscal adequada para permitir a apuração dos tributos devidos. A ausência de escrituração regular não pode beneficiar o contribuinte remisso. Havendo utilização de valores constantes de livro fiscal obrigatório mantido pelo próprio contribuinte, cabe a este demonstrar eventuais incorreções ou ajustes necessários, ônus do qual não se desincumbiu.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão de fls. 747/767, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade de fls. 722/732 para: a) afastar as preliminares de nulidade arguidas; e b) manter a exclusão do simples nacional; e parcialmente procedente a impugnação de fls. 699/709 para a)afastar as preliminares de nulidade arguidas; b) manter parcialmente o lançamento de IRPJ e CSLL, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora cabíveis; e c) manter parcialmente o lançamento.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se de procedimento fiscal levado a efeito contra o contribuinte JATAÍ HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA, doravante JATAÍ, que resultou na sua exclusão do SIMPLES NACIONAL e posterior apuração do IRPJ e tributos reflexos relativos ao anocalendarário 2009, que foram lançados nos seguintes montantes, totalizando R\$ 906.639,84:

| IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA | |
|---|------------|
| Imposto | 281.467,80 |
| Juros | 100.732,82 |
| Multa | 211.100,85 |
| Valor do Crédito Apurado | 593.301,47 |
| CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | |
| Contribuição | 112.122,07 |
| Juros | 40.104,44 |
| Multa | 84.091,58 |
| Valor do Crédito Apurado | 236.318,09 |

| CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL | |
|--|-----------|
| Contribuição | 29.912,09 |
| Juros | 10.956,18 |
| Multa | 22.434,07 |
| Valor do Crédito Apurado | 63.304,34 |
| CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP | |
| Contribuição | 6.480,95 |
| Juros | 2.374,27 |
| Multa | 4.660,72 |
| Valor do Crédito Apurado | 13.715,94 |

Toda a motivação de fato e de direito em que se fundamenta a autuação fiscal está consubstanciada no Termo de Verificação Fiscal – TVF, acostado às folhas 665 a 679.

Intimado e reintimado a apresentar o Livro Diário, Razão e Caixa, o contribuinte respondeu não possuir os dois primeiros por ser optante pelo Simples Nacional; quanto ao terceiro (Caixa) alegou possuir mas não o apresentou, dizendo que somente seria apresentado por ocasião da Impugnação ao lançamento (fl. 668, TVF).

A partir de circularizações junto a fornecedores, o contribuinte foi intimado a esclarecer as divergências entre os valores de receita bruta declarada no an^o calendário 2009 (R\$ 997.069,76) e os pagamentos efetuados a fornecedores (R\$ 2.929.773,70):

| FORNECEDOR | VALORES PAGOS PELO SUJEITO PASSIVO |
|---|------------------------------------|
| DANONE LTDA CNPJ 23.643.315/0117-82 | R\$ 1.809.786,45 |
| 1. DANONE LTDA CNPJ 23.643.315/0049-05 | R\$ 1.078.210,32 |
| TODA HORA INDUSTRIA E COMERCIO DE BEBIDAS LTDA, 2. CNPJ 04.847.494/0001-03 | R\$ 41.276,62 |
| PERCEPTEC SOLUÇÕES E TECNOLOGIA LTDA, 3. CNPJ 07.371.403/0001-96 | R\$ 500,31 |

Em resposta às intimações alegou que parte das mercadorias foi vendida em 2010, que o pagamento das compras foi efetuado pelas vendas realizadas, empréstimos bancários e de terceiros, e que houve retenção de documentação feita por fiscal da receita estadual. Nenhuma das alegações foi comprovada. Em virtude da incompatibilidade dos pagamentos nas compras de mercadorias e da receita declarada, o sujeito passivo foi excluído do Simples Nacional.

Cientificado da exclusão pelo Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional e Termo de Intimação Fiscal nº 176/2013 em 03/07/2013, onde requisitada a apresentação de escrita contábil (livros diário e razão), a fiscalizada não os apresentou.

Da exclusão do Simples nacional e seus efeitos

Não esclarecida a divergência entre as compras efetuadas dos fornecedores e a receita bruta declarada, foi aplicada a hipótese de exclusão constante do artigo 29 da Lei complementar 123/2006, com efeitos a partir de janeiro de 2009, mês onde já incorrida a hipótese legal prevista, consoante Resolução CGSN nº 94, art. 76, inciso IV (pagamentos em janeiro, R\$ 244.292,27; receita declarada em janeiro, R\$ 98.496,24):

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

...

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

A exclusão foi efetivada pela lavratura do Ato Declaratório Executivo nº 03, de 01 de julho de 2013 (fl. 297) cientificada ao contribuinte em 03/07/2013 (fl. 300). A Representação para Exclusão com toda sua fundamentação está acostada às folhas 298 e 299.

Do arbitramento do Lucro.

Após ter tomado ciência de sua exclusão do Simples Nacional, o contribuinte foi intimado a apresentar a escrita comercial (livros diário e razão), pois a partir da exclusão do Simples Nacional o contribuinte ficou sujeito à apuração através do lucro real, por não ter feito a opção pelo Lucro Presumido.

Por não apresentar a escrituração fiscal solicitada (livros diário e razão), tampouco qualquer tipo de escrituração ao longo da fiscalização, mesmo após 05 intimações, o contribuinte foi submetido ao arbitramento do lucro.

Uma vez que não foi possível conhecer parte da receita bruta do sujeito passivo, o lucro arbitrado (nesta parte) foi determinado segundo o rito da Lei 8981, artigo 51, inciso V, mediante procedimento de ofício, pela alternativa de cálculo que considera o lucro arbitrado como 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês.

Uma vez que não houve apresentação de livros-diário e razão (impedindo a determinação do lucro real), a parte conhecida da receita bruta (declarada no Simples Nacional), foi arbitrada em 9,6% (8% +1,6% [acréscimo de 20% sobre os 8% relativos a sua atividade]), segundo artigo 16 da Lei 9249/95.

Da apuração dos tributos devidos

Apuradas as Bases de Cálculo tributárias com base na Receita Bruta Conhecida (Declarada na DASN) e a Receita Bruta Desconhecida (com base em 0,4 das compras de mercadorias), foram lançados o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS correspondentes.

Alerta ainda a fiscalização que ao contribuinte ficou facultado solicitar a restituição dos valores eventualmente pagos a título de Simples Nacional.

Cientificado da **Exclusão do Simples Nacional** pelo Ato Declaratório Executivo nº 03, de 01 de julho de 2013 (fl. 606), em 03/07/2013 (fl. 605), o contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade em 09/07/2013 (fls. 722/732), onde contesta:

a) Todo ato administrativo deve ser bem fundamentado, sob pena de nulidade; nenhuma prova foi apresentada; o auditor apenas mencionou o motivo, porém não demonstrou com documento hábil e idôneo se realmente a impugnante extrapolou os 80% das compras e por onde conseguiu tais elementos; o Ato declaratório deve vir acompanhado do Auto de Infração, visto que não foi excluída de ofício;

b) Citando o artigo 15 da Lei 9.317/96, entende que a Resolução que trata da exclusão retroativa não pode contrapor a Lei e Decreto, devendo a administração aguardar a decisão final do processo principal e a decisão final deste processo para decretar definitivamente a exclusão da impugnante do Simples; a exclusão com efeito retroativo fere o direito adquirido uma vez que a impetrante operou todo o ano de 2009 sem receber qualquer notificação da Receita Federal; a exclusão retroativa desestrutura a contabilidade da impugnante e fere mais uma garantia constitucional, a vedação ao confisco;

c) Cita ainda que referido artigo 15 ofende também o Código Tributário Nacional, artigos 100 e 103; alega que o Ato Declaratório Executivo é ato normativo expedido pela Delegada da Receita Federal cuja vigência ocorre na data de sua publicação, conforme artigo 103; do contrário o ADE encarta-se como decisão de órgão singular e como tal tem sua vigência prevista para 30 dias após a data de sua publicação.

d) A Lei só retroage para beneficiar, conforme hipóteses previstas no artigo 106 do CTN; a exclusão surte efeito a partir da data em que foi notificado o contribuinte ou 30 dias após a notificação;

e) Como o ADE foi expedido com base nas compras de mercadorias para comercialização em valor superior a 80% dos ingressos de recursos no período, deve aguardar a decisão do processo principal, visto que o ato foi uma extensão do procedimento de fiscalização que deu causa ao auto de infração; deve ser respeitado o princípio do contraditório e ampla defesa; requer a suspensão dos efeitos do ADE até decisão final do processo principal; requer o arquivamento do processo administrativo por depender do processo principal.

Cientificado dos **Autos de Infração** em 26/07/2013 (AR à folha 680), o contribuinte apresenta Impugnação em 16/08/2013 (fls. 699/709) onde alega:

a) O auditor fiscal afirma que foi em diligência a empresa e convidou outro AFRFB, porém não apresentou o MPF-D, ficando caracterizado que a visita não foi oficial, não atendendo as normas legais; não podem ser acolhidos lançamentos efetuados em decorrência de procedimentos fiscais contaminados por vício de origem; para que se possa fiscalizar/diligenciar é imprescindível que seja emitido MPF-Diligência;

b) O auditor fiscal tinha outros elementos para analisar, **os Livros de Registros de Entradas, Saídas de Mercadorias e Inventário**, para saber se as Notas Fiscais foram escrituradas, porém, não solicitou, mesmo tomando conhecimento que esses Livros são **obrigatórios**, exigiu apenas o **Livro Caixa**, que não expressa todas as operações, uma vez que a Impugnante só registra no Caixa **recebimento** do que efetivamente recebe dos clientes e não o **FATURAMENTO**, uma vez que **FATURAMENTO** não significa que as vendas foram à vista; quanto às despesas e pagamentos aos fornecedores são escrituradas aquelas efetivamente pagas dentro do mês;

c) O auditor fiscal alega que os fornecedores informaram que a impugnante comprou o valor de R\$ 2.929.773,70 e declarou R\$ 997.069,76. É importante ressaltar que os prazos para pagamento vão de 30 a 90 dias e no caso o auditor considerou que as compras foram todas pagas dentro do ano, não existindo essa possibilidade; As empresas Aderson Pereira da Costa Sobrinho, CNPJ 83.918.458/0001-51 e T A F DA COSTA ROMA CNPJ 09.196.638/0001-14, cujos sócios pertencem à família dos sócios da impugnante, transferiram diversos valores devidamente identificados no Livro Caixa para pagamento dos produtos que a Impugnante compra em sua razão social, já que a empresa Aderson, comprando em sua razão social a empresa não vai se beneficiar da redução no custo do produto e a impugnante comprando consegue o benefício e como a empresa é do sócio da impugnante o montante das compras e pagamentos aparecem em valores acima das vendas da impugnante; O sócio Aderson Sobrinho possuía uma empresa em Itaituba e quando a Impugnante comprava os produtos, a empresa do sócio Aderson depositava os valores na conta corrente da Impugnante, servindo apenas como intermediária para pagar a empresa fornecedora do produto.

d) O Estoque de mercadorias é obtido pela diferença entre o valor das Vendas efetuadas num determinado período e o valor do Custo das Mercadorias vendidas. O auditor fiscal não solicitou o Livro de Inventário, livro obrigatório, logo ficaria sabendo que as mercadorias **compradas no período não foram todas vendidas e nem pagas, restando o estoque final no valor de R\$ 106.797,56**; O Livro Registro de Entradas de Mercadorias é obrigatório para todas as empresas comerciais, porém, o auditor fiscal não solicitou, resumindo seu pedido apenas ao Livro Caixa, onde não constam os registros das entradas de mercadorias, ponto central da indagação do auditor na fase de fiscalização; O Auditor Fiscal, não requisitou o Livro Registro de Entradas de Mercadorias para confrontar com as Notas Fiscais, considerou como se as Notas Fiscais tivessem sido pagas dentro do ano de 2009, enquanto o documento legal considerado pelas normas legais **são as Duplicatas** e não a nota fiscal, que serve como identidade do produto para acompanhar a mercadoria e não como comprovante de pagamento; Errou o auditor fiscal ao solicitar apenas o **Livro Caixa**, uma vez que esse livro serve apenas para escriturar as receitas e os pagamentos efetivados. No livro não existe o pagamento pela Nota Fiscal e sim, pela duplicata, no qual a impugnante adquiriu mercadoria com prazo de 30 a 90 dias; A legislação do Imposto de Renda não faz nenhuma determinação quanto à forma de escrituração do livro Caixa,

mencionando apenas o seu conteúdo e a sua periodicidade. Não determina que as Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias devem ser escrituradas no Livro Caixa;

e) A atividade da fiscalização encontra uma série de limitações de ordem comportamental, constantes na Constituição Federal, nos artigos 52, 34 e 180, mas o fisco incorreu em condutas irregulares; O auditor fiscal compareceu no estabelecimento da impugnante acompanhado de uma terceira pessoa, não identificada, sendo que essa pessoa questionava com o gerente da impugnante a situação de ordem técnica de responsabilidade do auditor fiscal Guilherme Roxo. Interpelado pelo procurador da impugnante a declarar a identificação desta pessoa e porque essa pessoa oculta estava o acompanhando, uma vez que não constava no Termo de Início de Fiscalização e nos termos de intimação, o auditor fiscal Guilherme Roxo se omitiu, não declarou; Lá o auditor fiscal Guilherme Roxo e a pessoa não identificada, foram apanhar o Livro Caixa, sem apresentar o termo de intimação e o **MPF-D**, já que o auditor fiscal afirma no Termo de Verificação que foi em **DILIGENCIA** e o procurador da impugnação aconselhou ao gerente não apresentar e pediu para conversar com o auditor Guilherme Roxo ao telefone solicitando os termos. O auditor fiscal disse que naquele momento não estava de posse e se retirou do local. Após dois dias o auditor fiscal apresentou o termo de constatação de sua visita, porém, não apresentou **MPF-D**, já que estava em **diligência** e deveria ter apresentado no momento; Estranho o procedimento do auditor fiscal em esconder a identidade da terceira pessoa, visto que a fiscalização, presumo, estava correndo de forma transparente, porém, o auditor fiscal escondeu a identidade da terceira pessoa, não procedeu de forma transparente e legal; diante da situação a impugnante aconselhada pelo seu procurador, não entregou o Livro Caixa e sugeriu ao auditor fiscal o encerramento da fiscalização e aplicação do auto de infração com base no que tinha conhecimento, uma vez que deixou a impugnante em dúvida e com receio, visto que o procedimento não estava sendo transparente.

f) O arbitramento tem caráter excepcional; o auditor solicitou apenas o Livro Caixa, enquanto deveria ter solicitado os Livros de Registro de Entradas de Mercadorias e Inventário; a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser prevista na regra matriz de incidência tributária e por guardar relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas; O arbitramento só tem cabimento quando impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte. Em se tornando esta imprestável é lícita a aplicação do arbitramento. Apenas o Livro Caixa não autoriza o arbitramento, sem antes o auditor fiscal examinar o Livro de Entradas Registro de Mercadorias, Inventario e Livro Registro de Saídas de Mercadorias. Esses livros não foram solicitados pelo auditor fiscal.; Assim, havendo elementos suficientes para apuração da verdade material, não cabe o arbitramento, devendo ser julgado improcedente o auto de infração;

g) O auditor não deduziu os impostos recolhidos através do Simples Nacional – DAS no valor de R\$ 60.021,88, calculado com base na receita que serviu para o arbitramento;

h) Apresenta o Livro Caixa escriturado com todas as operações de recebimentos e pagamentos realizados (fls. 710/721);

3.A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. MOTIVAÇÃO.

Constatado que o Ato Declaratório de exclusão do Simples Nacional não apresenta qualquer vício de motivação que ensejasse o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, não há que se falar em vício material e conseqüente nulidade do Ato.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF-F. MPF-D. DILIGÊNCIAS FISCAIS. PROCEDIMENTOS INERENTES A AUDITORIA FISCAL.

O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, sem força para afastar as competências legais atribuídas às autoridades fiscais, não implicando nulidade do procedimento fiscal mesmo que haja eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. As diligências fiscais são procedimentos típicos das auditorias e inerentes às competências dos Auditores Fiscais da Receita Federal, estando abarcadas pela emissão do competente MPF-F, sendo prescindíveis emissões de novos MPF-D para diligências quando estas estejam amparadas em procedimentos fiscais devidamente amparados em MPF-F, não comportando qualquer vício de origem ou cerceamento de defesa do contribuinte a não emissão daqueles.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE CONTRA O ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. EFEITOS.

Nos termos do § 3º do art. 75 da Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional (RCGSN) nº 94, de 29 de novembro de 2011, a impugnação do ato de exclusão do Simples Nacional tem efeito suspensivo, razão pela qual o lançamento de ofício que teve tal ato de exclusão como premissa necessária terá caráter preventivo.

A suspensão da exigibilidade não é óbice à constituição de ofício do crédito tributário, mediante o competente lançamento, para proteção do prazo decadencial que corre contra a Fazenda Pública.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa:

ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. IMPERATIVO PARA EFETUAR LANÇAMENTOS EM SISTEMÁTICA DIVERSA.

As empresas excluídas do Simples Nacional sujeitam-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Não tendo optado pelo Lucro Presumido, o contribuinte excluído do Simples Nacional sujeita-se às regras de apuração do Lucro Real.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LEGALIDADE

O imposto será apurado com base no Lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese de o contribuinte ter optado pela tributação pelo Lucro Presumido.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA. HIPÓTESE LEGAL. PERCENTUAL DAS COMPRAS EFETUADAS.

No arbitramento do lucro, adota-se o regime de competência. A identificação das receitas conhecidas deve ser feita a partir dos valores omitidos e das receitas declaradas.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante alternativas de cálculo previstas em lei, sendo uma delas a utilização de 0,4(quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês.

APROVEITAMENTO PAGAMENTOS EFETUADOS NO AMBITO DO SIMPLES NACIONAL. “DAS” PAGOS.

Para fins de determinação dos valores a serem lançados de ofício de pessoa jurídica excluída do Simples Nacional, a Autoridade Fiscal deve subtrair eventuais pagamentos efetuados pelo contribuinte respeitando a distribuição tributária daquela forma de recolhimento para cada um dos tributos lançados e respectivos períodos de apuração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário apoiado nos argumentos assim resumidos:

- Questiona a solicitação dos Livros Diário e Razão, considerando que empresas enquadradas no Simples Nacional são dispensadas de escrituração contábil completa. Quanto ao Livro Caixa, embora apresentado, foi recusado pelo auditor fiscal por não estar encadernado.
- Insurge-se contra a circularização de fornecedores, que identificou compras de R\$ 2.929.773,70 contra R\$ 997.069,76 declarados. Sustenta que a fiscalização não apresentou comprovantes de pagamento que vinculassem as compras aos pagamentos, tratando-se de dívidas acumuladas dos anos de 2008 e 2009, quando venceram valores de cartão de crédito e vendas a prazo.
- Argumenta que houve aplicação incorreta do regime de tributação. Optou pelo Regime de Caixa, enquanto o auditor fiscal considerou todas as compras no Regime de Competência, como se fossem pagamentos à vista. O julgamento de primeira instância não teria apreciado adequadamente esta questão.
- Aponta a violação do prazo legal para julgamento, pois o artigo 24 da Lei 11.457, de 2007, estabelece que decisões administrativas devem ser proferidas em no máximo 360 dias. O Ato Declaratório foi emitido em 01.07.2013 com vigência retroativa a 2009, mas o julgamento ocorreu apenas em março de 2020, transcorridos 7 anos. Durante este período, a empresa acumulou juros e encargos indevidamente, quando a responsabilidade pela demora seria das autoridades julgadoras.
- Aduz que o prazo extrapolado constitui violação aos princípios constitucionais da razoável duração do procedimento administrativo e da eficiência na administração pública.
- Invoca a ocorrência de prescrição. Considerando que a vigência retroativa alcança o ano de 2009 e já transcorreram 11 anos até a data do recurso, a cobrança e o procedimento da retroatividade estariam prescritos, com acúmulo indevido de juros e encargos.

5. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

PRELIMINAR - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

7.A Recorrente alega que teria ocorrido violação do prazo legal para julgamento, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, bem como prescrição.

8.Pois bem, na esfera judicial, a prescrição constitui um mecanismo jurídico que elimina a possibilidade de cobrança do crédito tributário quando transcorrido determinado lapso temporal, conforme disposto no artigo 174 do CTN¹. Este instituto fundamenta-se na necessidade de proporcionar estabilidade nas relações jurídicas, evitando que o contribuinte fique indefinidamente sujeito à cobrança estatal, além de estimular a administração tributária a atuar com maior eficiência.

9.A modalidade ordinária manifesta-se anteriormente à instauração do processo, extinguindo o direito de cobrar o tributo quando a Fazenda Pública não ingressa com a execução fiscal dentro do prazo quinquenal estabelecido pela legislação. Por outro lado, a modalidade intercorrente verifica-se após iniciado o procedimento, caracterizando-se pela inatividade do credor que impossibilita o prosseguimento processual. Enquanto a primeira encontra amplo reconhecimento doutrinário e jurisprudencial, a segunda enfrenta obstáculos para sua aplicação na esfera administrativa, dada a inexistência de previsão normativa específica.

10.Nessa toada, mister anotar que a apresentação de impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Segundo ensina Nelson Neri Junior², *“a prescrição é causa extintiva do direito ou da pretensão de direito material pela desídia de seu titular, que deixou transcorrer o tempo sem exercitar seu direito”*. Por via de consequência, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado.

11.Outrossim, lê-se no artigo 24 da Lei 11.457, de 2007:

L. 11.457/2007:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

12.Em verdade, como se observa, referido dispositivo cuida de garantia de natureza processual, relacionada ao direito a razoável duração do processo e aos meios que garantam a

¹ CTN: *“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (...)”*

² NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado. 4ª edição. Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 190

celeridade de sua tramitação, consagrado no inciso LXXVIII do artigo 5º do texto constitucional, mas que não produz efeitos materiais, especialmente no que tange à exoneração do crédito tributário.

13.O tema, aliás, não comporta mais discussão, *ex vi* da Súmula CARF nº 11, *in verbis*:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

MÉRITO

14.Trata-se de exclusão do Simples Nacional e posterior lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2009. De acordo com o TVF de fls. 665/679, durante o procedimento fiscalizatório, a fiscalização realizou circularizações junto aos principais fornecedores da contribuinte, tendo identificado que os pagamentos efetuados pela empresa no ano-calendário de 2009 totalizaram R\$ 2.929.773,70, enquanto a receita bruta declarada na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) alcançou apenas R\$ 997.069,76. Constatou-se pagamentos a quatro fornecedores específicos: Danone Ltda em dois estabelecimentos distintos, Toda Hora Indústria e Comércio de Bebidas Ltda e Perceptec Soluções e Tecnologia Ltda.

15.A contribuinte foi intimada para esclarecer esta incompatibilidade entre as compras de mercadorias e a receita declarada. Em resposta, alegou que os pagamentos foram efetuados mediante vendas realizadas pela matriz e filial, empréstimos bancários e de terceiros, afirmando ainda que parte das mercadorias teria sido vendida em janeiro de 2010. Contudo, não apresentou qualquer documentação comprobatória destas alegações, não demonstrando a tomada de empréstimos ou qualquer outro elemento que justificasse a discrepância identificada.

16.A exclusão do Simples Nacional foi promovida mediante Ato Declaratório Executivo nº 03, de 2013, com fundamento no artigo 29, inciso X, da Lei Complementar 123, de 2006, que determina a exclusão de ofício quando constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização for superior a 80% dos ingressos de recursos no mesmo período. A situação excludente já havia sido configurada desde janeiro de 2009, quando os pagamentos somaram R\$ 244.292,27 contra receita declarada de R\$ 98.496,24. Com base na Resolução CGSN nº 94, artigo 76, inciso IV, a exclusão produziu efeitos retroativos a partir do próprio mês em que incorrida a irregularidade, ou seja, janeiro de 2009.

17.Cientificada da exclusão, a contribuinte foi intimada e reintimada a apresentar a escrita comercial consistente nos livros diário e razão, pois a partir da exclusão do Simples Nacional ficou sujeita à apuração através do lucro real por não ter efetuado opção pelo lucro presumido. Ao longo de todo o procedimento fiscal, a empresa foi intimada cinco vezes consecutivas a apresentar escrituração contábil sem qualquer atendimento efetivo, ainda que em

determinada ocasião tenha alegado possuir livro-caixa devidamente escriturado e manifestado a intenção de apresentá-lo apenas na fase de impugnação ao lançamento.

18.Foi realizado o arbitramento do lucro como base no artigo 530, inciso III, do RIR/99. A apuração foi segregada em duas parcelas distintas. Para a receita conhecida, consistente nos valores declarados na Declaração Anual do Simples Nacional, aplicou-se o percentual de 9,6% para cálculo do IRPJ e 12% para cálculo da CSLL, com fundamento no artigo 16 da Lei 9.249, de 1995. Para a receita desconhecida, aplicou-se o percentual de 40% sobre o valor das compras de mercadorias, conforme previsto no artigo 51, inciso V, da Lei 8.981, de 1995.

19.A fiscalização consignou expressamente que ficava facultado à contribuinte solicitar a restituição dos valores eventualmente pagos no Simples Nacional, não tendo procedido à dedução destes valores dos lançamentos efetuados, o que posteriormente seria reconhecido como equívoco pela decisão de primeira instância administrativa.

20.A DRJ acolheu parcialmente a impugnação apresentada pela contribuinte exclusivamente para determinar a dedução dos valores efetivamente pagos a título de Simples Nacional durante o ano-calendário de 2009.

21.Inconformada, a Recorrente questiona, no mérito, a metodologia de apuração dos tributos mediante arbitramento do lucro, desenvolvendo argumentação sobre a solicitação indevida dos Livros Diário e Razão por ser optante do Simples Nacional, a circularização de fornecedores sem adequada comprovação dos valores, e a aplicação incorreta do regime de competência quando teria optado pelo regime de caixa.

22.Pois bem, a Lei Complementar 123, de 2006, estabelece em seu artigo 32 que “As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas”. Trata-se de comando normativo claro que determina a aplicação imediata do regime geral de tributação, sem qualquer período de transição ou tratamento diferenciado.

23.No regime geral de tributação do IRPJ e da CSLL, coexistem duas modalidades principais de apuração: o lucro presumido e o lucro real. A primeira constitui forma simplificada de tributação que dispensa a escrituração contábil completa, enquanto a segunda exige a manutenção de escrituração regular que evidencie a composição da base de cálculo tributária mediante demonstração analítica do resultado contábil apurado.

24.A legislação tributária estabelece que a tributação pelo lucro presumido depende de opção expressa do contribuinte, manifestada mediante o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Esta regra encontra-se positivada no artigo 26, §1º, da Lei 9.430, de 1996, que vincula a opção ao ato inequívoco do recolhimento tempestivo do tributo no código específico do lucro presumido. No caso de exclusão do Simples Nacional, há ainda a possibilidade da opção de que trata o §2º do indigitado art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que dispõe que “Para

efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual”.

25.A *ratio legis* desta exigência reside na necessidade de conferir segurança jurídica tanto ao contribuinte quanto à administração tributária quanto ao regime de tributação aplicável. O ordenamento jurídico não admite incerteza sobre qual sistemática de apuração deve ser observada, estabelecendo que a ausência de manifestação expressa mediante pagamento implica submissão automática ao regime geral do lucro real, que constitui a regra matriz da tributação das pessoas jurídicas.

26.Esta conclusão não se altera pelo fato de a exclusão do Simples Nacional ter produzido efeitos retroativos a janeiro de 2009, com ciência formal ocorrida apenas em julho de 2013. A retroatividade dos efeitos da exclusão determina que se considere que a empresa nunca esteve enquadrada no Simples Nacional durante aquele ano-calendário, devendo ter cumprido desde o primeiro mês todas as obrigações principais e acessórias inerentes ao regime geral de tributação. Incluem-se nestas obrigações tanto o recolhimento dos tributos devidos pelas regras gerais quanto a manifestação tempestiva de eventual opção pelo lucro presumido mediante pagamento da primeira quota dentro do prazo legal ou o exercício da opção de que trata o §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que não foi realizada no caso concreto.

27.A impossibilidade prática de exercer validamente a opção pelo lucro presumido após transcorridos mais de quatro anos desde o ano-calendário de apuração não constitui responsabilidade da administração tributária, mas decorre da própria conduta da Recorrente que deu causa à exclusão ao manter desproporcionalidade entre aquisições de mercadorias e ingressos de recursos muito superior ao limite legal. A legislação do Simples Nacional estabelece claramente as hipóteses de exclusão de ofício, cabendo ao contribuinte zelar pela observância das condições de permanência no regime especial sob pena de submeter-se retroativamente às regras gerais de tributação.

28.Estabelecido que a Recorrente se submeteu ao regime de tributação pelo lucro real no ano-calendário de 2009, impõe-se examinar qual escrituração deve ser mantida e apresentada à fiscalização para fins de apuração da base de cálculo tributária.

29.O RIR/99 estabelece em seu artigo 251 que “A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”. O preceito normativo não se limita a exigir escrituração genérica, mas especifica que devem ser observadas as leis comerciais, ou seja, as normas de direito empresarial que regulam a contabilidade mercantil, e as leis fiscais, que estabelecem obrigações acessórias específicas para fins tributários.

30.A legislação comercial, consubstanciada no Código Civil de 2002 e na Lei das Sociedades por Ações, determina que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir sistema de contabilidade baseado em escrituração uniforme de seus livros. O artigo 1.179

do Código Civil estabelece que “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”.

31.A escrituração contábil completa pressupõe a manutenção de Livro Diário, no qual são lançadas em ordem cronológica todas as operações relativas ao exercício da empresa, e de Livro Razão, que registra analiticamente o movimento de cada conta contábil. Estes livros constituem instrumentos fundamentais para a demonstração da situação patrimonial e do resultado econômico da pessoa jurídica, permitindo aferir com precisão a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

32.O Livro Caixa, por sua vez, constitui instrumento simplificado de escrituração que registra apenas os ingressos e desembolsos financeiros, sem demonstrar a integralidade das operações que afetam o patrimônio e o resultado da pessoa jurídica. A legislação tributária admite a utilização do Livro Caixa como escrituração suficiente apenas para contribuintes submetidos ao regime de tributação pelo lucro presumido, conforme previsto no parágrafo único do artigo 527 do RIR/99, jamais para aqueles tributados pelo lucro real.

33.De fato, o lucro presumido constitui forma simplificada de apuração que dispensa a demonstração efetiva do resultado contábil, aplicando percentuais prefixados sobre a receita bruta para determinação de base de cálculo presumida. Neste regime, o Livro Caixa mostra-se suficiente porque a tributação não depende da demonstração analítica das receitas, custos e despesas, limitando-se a incidir sobre receita bruta apurada mediante confronto entre ingressos e desembolsos financeiros.

34.O lucro real, diversamente, exige a demonstração efetiva do resultado contábil mediante escrituração que evidencie todas as operações que afetam o patrimônio e o resultado da pessoa jurídica, independentemente de sua repercussão financeira imediata. O resultado contábil não se confunde com o resultado financeiro, porque incorpora receitas ainda não recebidas e despesas ainda não pagas segundo o regime de competência, além de contemplar ajustes patrimoniais que não transitam pelo caixa como depreciações, amortizações e provisões. A apuração do lucro real pressupõe escrituração contábil completa que permita identificar não apenas os fluxos financeiros, mas a integralidade das mutações patrimoniais.

35.No caso dos autos, a fiscalização solicitou corretamente a apresentação dos Livros Diário e Razão, porque a Recorrente submetia-se ao regime de tributação pelo lucro real. A alegação de que seria optante do Simples Nacional e por isso dispensada de escrituração contábil completa não procede, porque a exclusão retroativa determinou que se considerasse que a empresa nunca esteve naquele regime durante o ano-calendário de 2009, devendo ter mantido desde o primeiro dia do exercício a escrituração completa exigível das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

36.A solicitação dos livros contábeis obrigatórios não configura constrangimento ilegal ou exigência descabida, mas constitui exercício regular do poder-dever de fiscalização atribuído à administração tributária. O Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 195 que para fins de fiscalização, os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. A norma pressupõe que tais livros existam e estejam regularmente escriturados, facultando à fiscalização exigir sua apresentação para verificação do cumprimento das obrigações tributárias.

37.A não apresentação da escrituração contábil obrigatória enseja a aplicação do arbitramento do lucro, instituto previsto no ordenamento jurídico tributário como instrumento subsidiário de apuração da base de cálculo quando se torna impossível sua determinação pelos meios ordinários em razão da conduta omissiva do contribuinte.

38.O RIR/99 estabelece em seu artigo 530, inciso III, que o imposto devido trimestralmente no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. A norma não estabelece qualquer condição adicional ou requisito de demonstração de má-fé, bastando a constatação objetiva da não apresentação dos livros obrigatórios para legitimar o arbitramento.

39.O arbitramento tem seu fundamento de validade na impossibilidade de a administração tributária apurar o lucro real quando o contribuinte deixa de cumprir sua obrigação de manter e apresentar escrituração regular. O sistema tributário não pode ficar refém da omissão do contribuinte, sob pena de inviabilizar completamente a fiscalização e permitir que a sonegação se consuma mediante simples recusa de apresentar documentação. O arbitramento constitui, portanto, instrumento de preservação da capacidade arrecadatória do Estado diante da conduta omissiva que inviabiliza a apuração pelos meios ordinários.

40.Ademais, sequer se admite a apresentação da escrituração contábil após a lavratura do auto de infração, nos termos da Súmula CARF nº 59, assim enunciada:

Súmula CARF nº 59

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (**Vinculante**, conforme **Portaria MF nº 277**, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

41.Como visto, no caso concreto, a Recorrente foi intimada cinco vezes consecutivas para apresentar escrituração contábil durante o procedimento fiscal. As intimações ocorreram mediante Termos de Intimação Fiscal devidamente cientificados, concedendo prazos razoáveis para atendimento. Em resposta a uma das intimações, a própria Recorrente manifestou expressamente que possuía Livro Caixa devidamente escriturado, porém optou por não apresentá-

lo durante a fiscalização, sugerindo que a autoridade fiscal concluísse o procedimento com base nos elementos já reunidos para então apresentar o livro apenas na fase de impugnação ao lançamento.

42. Esta postura revela inequívoca opção estratégica da Recorrente de não colaborar com o procedimento fiscal durante sua fase de instrução, reservando-se para apresentar documentação apenas na fase contenciosa. O ordenamento jurídico não pode chancelar tal conduta, sob pena de esvaziar completamente a finalidade do procedimento fiscal e transformar a fase de fiscalização em mera formalidade desprovida de efetividade. A intimação para apresentação de livros contábeis não constitui mera sugestão ou convite, mas exigência legal amparada no poder de fiscalização atribuído à administração tributária, cujo descumprimento acarreta consequências jurídicas predefinidas em lei.

43. A apresentação do Livro Caixa juntamente com a impugnação ao lançamento não invalida o arbitramento porque ocorreu após transcorrido todo o prazo do procedimento fiscal sem atendimento às intimações regulares. Ademais, ainda que se considerasse tempestiva tal apresentação, o Livro Caixa não constitui escrituração suficiente para apuração do lucro real, conforme já demonstrado. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real deve manter escrituração contábil completa consistente em Livros Diário e Razão, não se admitindo a substituição por escrituração simplificada em Livro Caixa que é cabível apenas no regime do lucro presumido.

44. Estabelecida a legitimidade do arbitramento diante da não apresentação da escrituração obrigatória, impõe-se examinar a metodologia empregada pela fiscalização para determinação da base de cálculo dos tributos devidos.

45. A legislação tributária estabelece duas hipóteses básicas para arbitramento do lucro, conforme seja ou não conhecida a receita bruta do contribuinte. Quando conhecida a receita bruta, aplica-se sobre ela percentual correspondente ao previsto para o lucro presumido acrescido de 20%, conforme determina o artigo 16 da Lei 9.249, de 1995. Quando não conhecida a receita bruta, o arbitramento pode ser efetuado mediante uma das alternativas de cálculo previstas no artigo 51 da Lei 8.981, de 1995, entre as quais se inclui a aplicação de 40% sobre o valor das compras de mercadorias efetuadas no período.

46. *In casu*, a fiscalização segregou a apuração em duas parcelas distintas. Para a receita conhecida, consistente nos valores declarados pela própria Recorrente na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), aplicou-se o percentual de 9,6% para cálculo do IRPJ e 12% para cálculo da CSLL. O percentual de 9,6% para o IRPJ resulta da aplicação do acréscimo de 20% sobre os 8% ordinariamente aplicáveis à atividade de comércio, resultando em 8% mais 1,6% que perfazem os 9,6% utilizados.

47. Para a receita desconhecida, representada pela diferença entre os pagamentos identificados mediante circularização de fornecedores e as receitas declaradas, aplicou-se o critério previsto no referido artigo 51 da Lei 8.981, de 1995 (inciso V), consistente em considerar como base de cálculo 40% do valor das compras de mercadorias efetuadas mensalmente. Esta

metodologia parte da premissa de que o valor das compras guarda relação proporcional com o valor das vendas, sendo razoável presumir que a margem de comercialização permite estimar a receita bruta a partir do custo de aquisição das mercadorias.

48.A Recorrente questiona esta metodologia sustentando que parte dos pagamentos identificados se referia a dívidas de exercícios anteriores e que havia estoques não computados. Contudo, tais alegações não foram comprovadas mediante apresentação de documentação idônea. A mera assertiva desacompanhada de prova não possui aptidão para desconstituir o lançamento fiscal fundamentado em dados objetivos obtidos junto aos próprios fornecedores mediante procedimento regular de circularização.

49.A circularização de fornecedores constitui procedimento fiscal legítimo e amplamente utilizado pela administração tributária para verificação da correção das informações prestadas pelos contribuintes. Consiste em solicitar diretamente aos fornecedores que informem os valores efetivamente recebidos do contribuinte fiscalizado em determinado período, ou a clientes os pagamentos realizados. As informações assim obtidas gozam de presunção de veracidade porque provêm de terceiros sem interesse direto no resultado da fiscalização e podem ser confrontadas com a própria escrituração contábil e fiscal do fornecedor ou do cliente.

50.No presente caso, a fiscalização obteve informações de quatro fornecedores distintos, todos de grande porte e com escrituração regular, que informaram os valores recebidos da Recorrente mediante discriminação analítica dos pagamentos. Os montantes informados pelos fornecedores são compatíveis entre si e revelam padrão consistente de operações comerciais. Não há qualquer indício de inconsistência ou manipulação nas informações prestadas pelos fornecedores que pudesse comprometer sua credibilidade.

51.A Recorrente foi intimada especificamente para esclarecer a incompatibilidade entre os pagamentos identificados e as receitas declaradas, tendo sido concedido prazo para apresentar documentação comprobatória de suas alegações. Em resposta, limitou-se a afirmar genericamente que pagamentos foram efetuados mediante empréstimos bancários e de terceiros, que parte das mercadorias foi vendida apenas no exercício seguinte, e que documentos poderiam estar retidos por auditor fiscal da Secretaria de Fazenda Estadual. Todavia, não apresentou contratos de empréstimo, extratos bancários, relações discriminadas de estoques, ou qualquer outro documento que corroborasse as assertivas.

52.A ausência de comprovação documental das alegações impede seu acolhimento. O processo administrativo fiscal rege-se por regras probatórias que exigem demonstração objetiva dos fatos alegados, não se admitindo que o julgamento se fundamente em meras assertivas desacompanhadas de prova. O ônus de comprovar fatos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito da Fazenda Pública recai sobre o contribuinte, nos termos do artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

53.A alegação de existência de estoques significativos que justificariam a desproporcionalidade entre compras e receitas deveria ter sido demonstrada mediante

apresentação do Livro de Registro de Inventário devidamente escriturado, discriminando as mercadorias em estoque ao final do exercício com indicação de quantidades e valores. A mera menção a um valor global de estoque, sem qualquer documentação que o ampare, não possui força probatória suficiente para desconstituir o lançamento.

54. Similarmente, a alegação de que parte dos pagamentos referia-se a dívidas de exercícios anteriores deveria ter sido comprovada mediante apresentação de contratos, duplicatas, notas fiscais e demais documentos que evidenciassem a data de origem das obrigações e o cronograma de pagamento pactuado. A demonstração de que determinado pagamento efetuado em 2009 se referia a compra realizada em 2008 exige prova documental específica, não se admitindo presunção fundada apenas em alegação genérica.

55. A metodologia empregada pela fiscalização mostra-se, portanto, adequada e proporcional. Utilizou dados declarados pela própria contribuinte para a parcela conhecida da receita e aplicou critério legal de arbitramento expressamente previsto na legislação para a parcela desconhecida. A base de cálculo apurada mediante aplicação de 40% sobre as compras constitui presunção legal que somente pode ser afastada mediante prova robusta em sentido contrário, prova esta que não foi produzida pela Recorrente apesar das oportunidades processuais que lhe foram conferidas.

56. A Recorrente sustenta ainda que optou pelo regime de caixa para reconhecimento de receitas e despesas, enquanto a fiscalização teria aplicado incorretamente o regime de competência ao considerar os pagamentos a fornecedores como compras do exercício. O argumento não merece acolhida por várias razões.

57. Primeiramente, cumpre esclarecer que o regime de caixa constitui exceção ao regime geral de competência estabelecido pela legislação tributária e pela contabilidade empresarial. O artigo 177 da Lei das Sociedades por Ações determina que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Os princípios contábeis geralmente aceitos, consubstanciados nas normas brasileiras de contabilidade, consagram o regime de competência como método fundamental de reconhecimento de receitas e despesas.

58. O regime de competência determina que as receitas e despesas sejam reconhecidas no período em que ocorrem os respectivos fatos geradores, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento. Uma venda realizada em dezembro com recebimento previsto para janeiro do exercício seguinte deve ser reconhecida como receita de dezembro, porque neste mês ocorreu a transferência da propriedade da mercadoria e o surgimento do direito ao recebimento. De modo similar, uma compra realizada em dezembro com pagamento programado para o exercício seguinte deve ser reconhecida como custo de dezembro, porque neste mês ocorreu a aquisição da propriedade da mercadoria e o surgimento da obrigação de pagamento.

59.O regime de caixa, diversamente, reconhece receitas apenas no momento do efetivo recebimento e despesas apenas no momento do efetivo pagamento, independentemente do período de ocorrência do fato gerador. Constitui método simplificado admitido pela legislação tributária apenas para contribuintes submetidos ao regime de tributação pelo lucro presumido que mantenham escrituração simplificada mediante Livro Caixa. O artigo 527 do RIR estabelece que a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido poderá, alternativamente, manter Livro Caixa no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

60.A pessoa jurídica tributada pelo lucro real não possui faculdade de optar pelo regime de caixa, devendo obrigatoriamente observar o regime de competência em sua escrituração contábil. Esta exigência decorre da própria natureza do lucro real, que pressupõe a demonstração efetiva do resultado contábil mediante confronto entre todas as receitas e despesas incorridas no período, independentemente de sua realização financeira. A apuração do lucro contábil pelo regime de caixa produziria distorções graves que comprometeriam a adequada mensuração da capacidade contributiva.

61.A Recorrente, uma vez excluída do Simples, submetia-se ao regime de tributação pelo lucro real, conforme já abordado, não possuindo faculdade de optar pelo regime de caixa. A alegação de que teria exercido tal opção carece de fundamento legal, porque a legislação tributária não admite esta possibilidade para contribuintes tributados pelo lucro real. Ademais, a Recorrente não demonstrou mediante apresentação de qualquer documento que teria formalizado opção pelo regime de caixa junto à administração tributária ou que teria mantido escrituração segundo este critério.

62.Adicionalmente, importa esclarecer que a fiscalização não aplicou propriamente o regime de competência ao apurar a base de cálculo mediante arbitramento. O arbitramento fundou-se nos pagamentos efetivamente realizados a fornecedores conforme informações obtidas mediante circularização, não nos valores faturados independentemente de pagamento. Se a fiscalização tivesse aplicado rigorosamente o regime de competência, teria considerado como compras do exercício todos os valores faturados pelos fornecedores independentemente de terem sido pagos, o que poderia resultar em base de cálculo ainda superior.

63.A metodologia empregada pela fiscalização, consistente em considerar os pagamentos efetivamente realizados a fornecedores, aproxima-se mais do regime de caixa que do regime de competência. Ao fundamentar o arbitramento nos valores pagos e não nos valores faturados, a fiscalização adotou critério que potencialmente favorece o contribuinte ao desconsiderar compras que possam ter sido realizadas, mas não pagas dentro do exercício. A alegação de que teria havido aplicação incorreta do regime de competência não se sustenta diante da constatação de que a base de cálculo se fundou precisamente em pagamentos, que constituem manifestação financeira de caixa e não manifestação de competência.

64.A Recorrente aduz que parte dos pagamentos identificados referir-se-ia a dívidas de exercícios anteriores, o que implicaria que as respectivas compras deveriam ser atribuídas a períodos pretéritos. O argumento, ainda que procedente do ponto de vista conceitual, esbarra na ausência total de comprovação. A demonstração de que determinado pagamento efetuado em 2009 se referia a compra de 2008 exigiria prova documental específica discriminando a data da operação comercial, as condições de pagamento pactuadas e o cronograma de desembolso. Sem tal comprovação, a presunção de que pagamentos do exercício referem-se a compras do exercício mostra-se razoável e proporcional.

65.Outrossim, ainda que se comprovasse que parte dos pagamentos se referia a exercícios anteriores, tal circunstância não invalidaria necessariamente o lançamento, mas apenas determinaria eventual ajuste na distribuição temporal da base de cálculo entre os exercícios. Se pagamentos de 2009 referiam-se a compras de 2008, inversamente devem ter existido compras de 2008 cujos pagamentos ocorreram em 2009, compensando-se os efeitos. A Recorrente não demonstrou que o saldo líquido desta compensação seria materialmente relevante ou que alteraria substancialmente a base de cálculo apurada.

66.A Recorrente sugere que o lançamento careceria de adequada fundamentação porque a fiscalização não teria apresentado duplicatas ou comprovantes de pagamento que evidenciassem cabalmente que os valores informados pelos fornecedores correspondiam efetivamente a operações com a Recorrente. O argumento não procede.

67.Como visto anteriormente, o lançamento fundamentou-se em informações obtidas mediante procedimento regular de circularização junto aos fornecedores, que discriminaram os valores recebidos da Recorrente no período fiscalizado. As informações foram prestadas por empresas de grande porte com escrituração regular e sem interesse direto no resultado da fiscalização, gozando de presunção de veracidade. A fiscalização anexou ao procedimento cópias das respostas dos fornecedores discriminando os pagamentos, conferindo à Recorrente pleno acesso às informações que fundamentaram o lançamento.

68.A legislação tributária não exige que a administração fiscal obtenha e anexe ao procedimento duplicatas ou comprovantes individuais de cada operação comercial para legitimar o lançamento. A circularização constitui meio probatório legítimo e suficiente, especialmente quando complementado pela oportunidade conferida ao contribuinte de apresentar sua própria escrituração contábil e fiscal que poderia eventualmente demonstrar divergências em relação às informações prestadas pelos fornecedores.

69.O ônus de demonstrar inexatidão nas informações prestadas pelos fornecedores recaia sobre a Recorrente, que tinha pleno acesso aos seus próprios registros contábeis e financeiros e poderia discriminar quais valores efetivamente pagou a cada fornecedor, em que datas, mediante quais instrumentos de pagamento. A ausência de apresentação de qualquer escrituração que permitisse confrontar as informações dos fornecedores impossibilitou a verificação de eventuais inconsistências, não podendo a Recorrente posteriormente alegar

insuficiência probatória quando teve todas as oportunidades processuais para produzir prova em sentido contrário.

70.A fundamentação do lançamento mostra-se, portanto, suficiente e adequada. Explicitou os valores identificados mediante circularização de fornecedores, confrontou-os com as receitas declaradas pela Recorrente, intimou-a para esclarecer as divergências, e diante da ausência de esclarecimentos satisfatórios e de escrituração contábil que permitisse apuração pelo lucro real, procedeu ao arbitramento mediante aplicação de metodologia legalmente prevista. O contribuinte teve pleno acesso a todos os elementos que fundamentaram o lançamento e oportunidade processual adequada para contraditá-los, não se configurando cerceamento de defesa ou vício de fundamentação.

71.A Recorrente argumenta que apresentou livros fiscais obrigatórios como o Livro de Registro de Entradas e o Livro de Registro de Inventário, que comprovariam as operações realizadas e a existência de estoques. Sustenta que a recusa da fiscalização em considerá-los seria injustificada e comprometeria a regularidade do lançamento.

72.O argumento não merece acolhida porque confunde a natureza e finalidade dos diferentes livros mantidos pelas pessoas jurídicas. Os livros fiscais destinam-se primordialmente ao controle de operações específicas para fins de tributação indireta, como o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS. Registram operações de entrada e saída de mercadorias com suas respectivas incidências tributárias, mas não substituem a escrituração contábil completa exigível para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

73.O Livro de Registro de Entradas discrimina as notas fiscais de aquisição de mercadorias com os respectivos valores de ICMS destacados, permitindo o controle do crédito fiscal para fins de não cumulatividade daquele tributo estadual. Constitui livro fiscal obrigatório para contribuintes do ICMS, mas não substitui o Livro Diário para fins de escrituração contábil. O registro de entrada de mercadoria no livro fiscal não equivale ao registro contábil completo da operação, que deve contemplar não apenas o valor da mercadoria e o imposto destacado, mas também as condições de pagamento, a forma de financiamento, os encargos financeiros incidentes e todos os demais elementos necessários para demonstração do impacto patrimonial da operação.

74.Analogamente, o Livro de Registro de Inventário discrimina as mercadorias em estoque em determinada data com indicação de quantidades e valores, constituindo instrumento de controle patrimonial para fins fiscais. Contudo, não substitui a escrituração contábil que deve evidenciar não apenas o estoque final, mas toda a movimentação que resultou naquele saldo, discriminando compras, vendas, baixas, perdas e demais operações que afetaram o estoque ao longo do exercício.

75.A apresentação destes livros fiscais, ainda que obrigatórios e relevantes para fins específicos, não supre a ausência de escrituração contábil completa consistente em Livros Diário e Razão exigível da pessoa jurídica tributada pelo lucro real. A fiscalização agiu corretamente ao

reconhecer que tais livros eram insuficientes para permitir a apuração do lucro real, que exige demonstração analítica de todas as receitas, custos e despesas mediante escrituração contábil completa.

76. Ademais, a mera existência dos livros fiscais não garante sua suficiência ou correção para fins de afastar o arbitramento. A fiscalização deveria ter acesso à escrituração contábil completa que permitisse verificar a consistência entre os registros fiscais e os registros contábeis, confrontar os valores escriturados com a documentação comprobatória, e apurar o resultado contábil mediante aplicação das normas de direito tributário sobre o lucro contábil. A impossibilidade de realizar esta verificação em razão da não apresentação dos Livros Diário e Razão legitima o arbitramento independentemente da existência de livros fiscais que registram apenas parcela das operações realizadas.

CONCLUSÃO

77. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, nego provimento ao Recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca