



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.720226/2008-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.761 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2021  
**Recorrente** CODIMAC COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003

OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Na espécie, os autos de infração descrevem de forma clara as razões de fato e de direito que levaram à imputação das infrações, bem como à determinação dos créditos tributários.

Ademais, constam nos autos todos os elementos probatórios que fundamentaram o ato administrativo de lançamento, de forma a possibilitar o exercício pleno do direito de defesa.

Assim, não se configura hipótese de nulidade.

**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)**

Ano-calendário: 2003

COMPRAS. PAGAMENTOS. DOCUMENTOS OBTIDOS JUNTO AOS FORNECEDORES. COMPROVAÇÃO.

No caso, os documentos obtidos junto aos fornecedores são suficientes para comprovar a ocorrência das compras de mercadorias e os respectivos pagamentos, especialmente porque a contribuinte foi intimada durante o procedimento fiscal a se manifestar acerca dos elementos de prova obtidos pela autoridade fiscal por meio de diligências junto a terceiros e ficou-se inerte.

SIMPLES FEDERAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE. EXCLUSÃO A PARTIR DO EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO.

No regime do Simples Federal, a simples falta de apresentação da escrituração contábil e do Livro Caixa, sem configuração de prática reiterada à legislação tributária, configura embaraço à fiscalização. Neste caso, a exclusão de ofício dá-se de forma prospectiva, ou seja, a partir do mês da ocorrência do embaraço.

No regime do Simples Nacional, a ausência de escrituração contábil e Livro Caixa passou a ser hipótese autônoma de exclusão do regime simplificado de forma retroativa, ou seja, desde a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

#### RECOMPOSIÇÃO DO CAIXA. REGIME DE CAIXA.

No caso vertente, a fiscalização utilizou as receitas declaradas pela contribuinte e os pagamentos efetuados a terceiros para recompor o caixa da contribuinte. Desta forma, cumpriu o regime de caixa e apurou os saldos credores mensais corretamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a arguição de nulidade dos autos de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –

COFINS e Contribuição para Seguridade Social – INSS relativos ao ano-calendário 2003 no âmbito do regime de tributação simplificado de que trata a Lei nº 9.317/1996 (**Simples Federal**).

O lançamento de ofício deveu-se à apuração de (i) omissão de receitas em decorrência de saldos credores de caixa; e (ii) insuficiência de recolhimento em razão do recálculo das alíquotas aplicáveis sobre as receitas brutas mensais, somando-se as parcelas declaradas mais as omitidas.

Trago à colação trecho do auto de infração que resume a infração de omissão de receitas:

Valor apurado pela recomposição de caixa que resultou em saldos credores constantes do Demonstrativo de Pagamento a Fornecedores - Ano-calendário 2003, conforme descrição dos fatos a seguir:

Em setembro de 2007 intimamos os fornecedores do contribuinte autuado a apresentar a relação das compras efetuadas pelo contribuinte fiscalizado; relação de pagamentos realizados pelo contribuinte fiscalizado junto à empresa intimada; e cópias das notas fiscais e outros documentos comprobatórios das operações de venda do produto ao contribuinte fiscalizado.

As respostas dos fornecedores intimados e respectivas intimações constam dos anexos de 01 a 04 do processo administrativo fiscal 10280.720.226/2008-41.

Em 22/11/2007, após consolidar os dados e documentos apresentados pelos fornecedores do contribuinte autuado, intimamos este a comprovar, mediante documentação idônea, a origem dos recursos utilizados no pagamento das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas abaixo especificadas conforme relação anexa ao termo de intimação, fls. 06 a 39:

[...]

O contribuinte autuado não apresentou resposta à intimação constante do parágrafo anterior e nem os livros do Termo de Início de Fiscalização, fls. 05. Desta forma fizemos a recomposição do caixa do contribuinte utilizando como receitas os valores constante da Declaração Anual Simplificada, ND 7623748, fls. 40 a 69, e como saídas de recursos os valores referente aos pagamentos do autuado aos fornecedores constantes do Demonstrativo Pagamento a Fornecedores, fls. 70 a 92, que tomou por base os documentos constatantes dos anexos 01 a 04 do processo administrativo fiscal nr. 10280.720.226/2008-41.

Assim os saldos credores mensais apurados no procedimento acima caracterizam omissão de receita, sob a qual são exigidos no presente Auto de Infração os tributos relativos ao regime de apuração SIMPLES.

Inconformada com o lançamento de ofício, a contribuinte apresentou impugnação aos autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de primeira instância na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

3. A interessada apresentou impugnação (fls. 154/184), de 01/07/2008, em que alega, em resumo:

a) Os Fiscais, em suas diligências para analisar a suposta omissão de receita constante da escrituração apresentada pela Impugnante consideraram, de maneira absolutamente equivocada (presunção), supostos pagamentos realizados a fornecedores;

b) A Impugnante não foi devidamente notificada acerca das notas fiscais obtidas junto às empresas vendedoras que, supostamente, foram remetidas a mesma. A autuada não sabe, até agora, que mercadorias são essas, quando foram vendidas, para quem e nem para onde foram entregues. A Fiscalização enviou apenas uma relação de notas, mas não tem maiores detalhes de tais operações, c) As infrações apuradas correspondentes aos períodos de janeiro a junho de 2003 foram fulminadas pela decadência;

d) Os Fiscais serviram-se do critério da presunção para efetuar o cálculo da exação.

Segundo o art. 924 do RIR/99, é da autoridade fiscal provar a inveracidade da escrituração feita Impugnante;

e) Os fornecedores arrolados alegam ter emitidos notas fiscais em nome da Impugnante. No entanto, nas informações prestadas, em nenhuma nota fiscal há a assinatura do representante legal da empresa, ou de qualquer preposto, atestando a efetiva entrega da mercadoria na sede da empresa;

f) Os supostos boletos bancários, referentes aos pagamentos, não foram anexados ao processo administrativo fiscal, sendo apresentada apenas unia relação das notas e dos pagamentos, sem nenhuma identificação de quem, de fato, efetuou o citado pagamento;

g) Há pagamentos identificados apenas como tipo DP, sem se saber se seriam duplicas ou depósitos;

h) As notas fiscais anexadas apresentam assinaturas que são totalmente desconhecidas pela Impugnante;

i) A ligação entre a falta de escrituração de compras com a omissão decorre somente de presunção;

j) A movimentação financeira do contribuinte é incompatível com o total de pagamentos que lhe imputam;

k) O art. 40 da Lei 9.430/96 diz que a caracterização da infração como omissão de receita se dá tão unicamente pela falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa Jurídica. Ou seja, deve haver a prova do efetivo pagamento;

l) A infração imputada condicionaria a autoridade fiscal a proceder à recomposição do Caixa da empresa;

m) Deveria haver a identificação do aspecto temporal do lançamento;

n) Se não há escrituração (ausência do livro caixa), ou livros e registros exigidos, especialmente no regime simplificado, não se pode cogitar da presunção. A ausência do livro caixa impede o lançamento dos tributos havidos pela omissão de receitas;

o) E aqui dizemos a empresa nem poderia ter sido autuada pelo SIMPLES, pelos mesmos motivos que levaram a fiscalização a promover à autuação, qual seja, a falta de escrituração do Livro Caixa. Quando a fiscalização aplicou o auto de infração, para simplificar, impôs de forma indireta a condição de que a empresa não dispunha de escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o Livro Caixa, no qual deveria estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (art. 45, parágrafo único, inciso 1, Lei nº 8.981/95). Não o disse claramente, mas é como se o tivesse dito com todas as letras, bastando dar urna olhada no Termo de Encerramento de Fiscalização e na 'descrição dos fatos e enquadramento legal'. Ou seja, o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal constatou, por via oblíqua, a falta ou atraso da escrituração necessária à permanência da autuada no regime SIMPLES. Deveria, portanto, de acordo com a legislação tributária de regência, proceder ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, desde que a empresa não regularizasse a sua situação mediante intimação específica, concedendo-lhe prazo para tanto, o que não foi feito até o momento.

p) Testar se a validade da alegação de omissão de receitas vai além do simples cotejo entre as informações dos livros fiscais (por exemplo) e da DIPJ requer uma profunda percepção. Quando se analisa superficialmente o Livro Registro de Saídas, suas páginas mostram que a empresa promoveu saídas de mercadorias, mas se não lhe forem dadas outras informações, não se saberá, por exemplo, que valores foram recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos, os quais seriam computados como receita do mês em que se desse o faturamento ou a entrega do bem. Outro exemplo é que não saberemos quais foram os gastos totais de despesas operacionais ou não, realizados pela empresa na consecução dos seus negócios. Felizmente, o livro Caixa ou a contabilidade da empresa podem fornecer essa informação.;

q) Não obstante a descrição dos fatos do auto de infração e o Termo de Encerramento serem suficientes para pôr a nu a impropriedade da caracterização da infração como omissão de receitas no SIMPLES em que se encastela o Agente Fiscal, manda a lei que haja intimação com o fim especial para que a empresa regularize a sua situação, ou seja, para que a mesma não tenha o seu lucro arbitrado enquanto não verificadas as condições de sua implementação. Igualmente ocorre em relação ao lucro presumido, razão pela qual se a empresa comprovadamente, na hipótese, não se encontra obrigada a enveredar por essa modalidade de apuração de lucro, após a referida regularização no prazo que o Agente houver por bem marcar, detém a prerrogativa de adotar urna das duas modalidades de determinação do lucro tributável disponíveis: presumido ou real.;

r) Tecnicamente, de acordo com o disposto no art. 195, II do RIR/99, deveria ter sido feita a exclusão de ofício do SIMPLES, passando a empresa a ser tributada com base no lucro real ou, caso esta não mantivesse escrituração na forma da legislação comercial e fiscal, promover de ofício o arbitramento do lucro (Art 197 RIR 99).;

s) Por outro lado, mesmo que, para argumentar, o critério adotado pelo Auditor Fiscal de reconhecimento da tributação pelo SIMPLES seja mantido no âmbito da DRJ, de acordo com a IN SRF n.º 104/98 passou a ser admitido o regime de caixa para fins de reconhecimento da receita bruta. Assim, a base de cálculo para o pagamento do SIMPLES somente seria apurada com a receita recebida no trimestre, se o regime adotado fosse o de caixa. Feita a mera transcrição dos valores de planilhas fornecidas por terceiros para os demonstrativos de base de cálculo do SIMPLES, a impugnante passou a adotar o regime de competência mesmo sem estar obrigada, reconhecendo as receitas auferidas e ainda não recebidas, como o Agente pretendeu.;

t) Comprovada a omissão de receitas deveria ser eleito o maior saldo do período como ponto de partida para aplicar a presunção legal e determinar a base de cálculo de tributo omitido;

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. O Acórdão n.º 01-19.055 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – DRJ/BEL, ora recorrido, recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E •  
CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO  
PORTE - SIMPLES**

Ano-calendário: 2003

EMENTA

DECADÊNCIA

Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado,

considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em apertada síntese, a DRJ/BEL reconheceu a ocorrência da decadência do direito do Fisco de proceder ao lançamento em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 31/05/2003 consoante disposição do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN. Cito suas palavras:

10. No caso do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES, a apuração do *quantum* devido é feita mensalmente, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador no último dia de cada mês. A tributação mensal é definitiva, não havendo espaço para ajustes.

11. Há que se considerar ainda o prazo para que o fisco possa efetuar, no caso em tela, o lançamento. Tratando-se do imposto sobre a renda, o prazo é de 5 (cinco) anos, nos termos do §4º do art.150 e inciso I do art. 173do CTN.

12. Consideradas as regras supracitadas, destacando-se a antecipação de tributos, que impõe a aplicação do § 4º do art.150, e o disposto na Súmula Vinculante STF n. 8 na determinação do prazo decadencial das contribuições, e observando ainda que o contribuinte tomou ciência em 02/06/2008 (fl. 111), temos que decaiu o direito do fisco lançar os tributos - SIMPLES em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a maio de 2003.

Inconformada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, em essência, a contribuinte reeditou as alegações da impugnação, com exceção da arguição de decadência.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

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

Trata-se de lançamento do Simples Federal relativo ao ano-calendário 2003 em razão da apuração de omissão de receitas fundada em saldo credor de Caixa.

No julgamento de primeira instância, a DRJ/BEL acatou a alegação de decadência do direito do Fisco de proceder ao lançamento de ofício dos créditos tributários correspondentes aos fatos jurídicos tributários ocorridos até 31/05/2003. Os lançamentos relativos aos períodos posteriores fora integralmente mantidos.

Passo à apreciação das alegações concernentes aos créditos tributários mantidos em primeira instância conforme apresentadas pela contribuinte na peça recursal.

### **Ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.**

Neste tópico, a contribuinte pugnou pela nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa em razão da falta de conhecimento das notas fiscais obtidas pela autoridade fiscal junto a terceiros e que foram utilizadas para a apuração das infrações que fundamentaram os autos de infração. Cito excerto que ilustra a argumentação da recorrente:

Ao final, ratifica-se que as prerrogativas constitucionais do devedor foram flagrantemente desrespeitadas, uma vez que a Recorrente não foi devidamente notificada acerca das notas fiscais obtidas junto às empresas vendedoras que, supostamente, foram remetidas à mesma. A autuada não sabia até o momento da autuação que mercadorias eram aquelas, quando foram vendidas, para quem e nem para onde foram entregues.

Durante a Fiscalização, foi enviada ao contribuinte apenas uma relação de notas, mas não tem maiores detalhes de tais operações. Não se tinha conhecimento das • datas de emissão dessas notas, das mercadorias nelas contidas, do endereço constante para entrega, quem as teria recebido, etc. Tratava apenas de montantes mensais, sem a menor condição de oferecer à acusada as condições necessárias a uma plena defesa.

ASSIM, PRELIMINARMENTE, É NULO O LEVANTAMENTO FISCAL QUE AMPARA OS AUTOS DE INFRAÇÃO, POR CERCEAMENTO DE DEFESA E POR TEREM SIDO AS PRETENSAS PROVAS DE SUAS ASSERÇÕES PRODUZIDAS ATRAVÉS DE DOCUMENTOS, DEMONSTRATIVOS ETC, AOS QUAIS O CONTRIBUINTE NÃO TEVE ACESSO QUANDO DA ELABORAÇÃO DE SUA DEFESA.

Tenho que a tese da contribuinte não deve prosperar.

À partida, impende registrar que a autoridade fiscal deu oportunidade à contribuinte, durante o procedimento de ofício, de tomar conhecimento das notas fiscais em questão e de produzir a prova da regularidade dos respectivos pagamentos. No Termo de Intimação Fiscal nº 002, a fiscalização intimou a contribuinte a:

1. Comprovar, mediante documentação hábil e idônea, o origem dos recursos utilizados pagamento das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas abaixo especificadas durante o ano de 2003, destinadas ao contribuinte ora intimado, conforme planilhas anexas ao presente Termo:

CNPJ FORNECEDOR

1. 04.898.42510002-00 CIMENTOS DO BRASIL S/A CIBRASA CAPANEMA

2. 04.898.425/0020-83 CIMENTOS DO BRASIL S/A CIBRASA ICOARACI
3. 04.898.425/0032-17 CIMENTOS DO BRASIL S/A CIBRASA ITORORÓ
4. 61.092.037/0029-82 ETERNIT S A
5. 09.934.407/0001-60 COMPANHIA DE CIMENTOS ATOL
6. 10.804.300/0001-87 COMPANHIA PARAIBA DE CIMENTOS PORTLAND
7. 10.919.934/0013-19 COMPANHIA DE CIMENTO DO BRASIL

Nas planilhas anexas ao termo de intimação mencionado, a autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB detalhou os dados relativos às notas fiscais obtidas junto a fornecedores. As planilhas foram organizadas por fornecedor e continham n.º das notas fiscais, valor, data de emissão, CFOP, data de pagamento. Vale dizer que a contribuinte não questionou as notas fiscais durante o procedimento e também não apresentou a escrituração contábil, o Livro Caixa ou qualquer elemento probatório que atendesse à intimação da autoridade fiscal.

É oportuno também salientar que a contribuinte tomou ciência do Termo de Intimação em 22/11/2007 e os autos de infração foram lavrados somente em 29/05/2008, ou seja, a contribuinte teve meses para se pronunciar sobre a matéria antes do encerramento do procedimento fiscal.

Quanto ao ato administrativo de lançamento, vale ressaltar que estes, além de descreverem de forma suficiente as razões de fato e de direito que deram azo à imputação das infrações e à determinação dos créditos tributários, foram devidamente instruídos pelos documentos obtidos em diligências junto a terceiros. Trago excerto do auto de infração que menciona a juntada dos documentos aos autos:

Em setembro de 2007 intimamos os fornecedores do contribuinte autuado a apresentar a relação das compras efetuadas pelo contribuinte fiscalizado; relação de pagamentos realizados pelo contribuinte fiscalizado junto à empresa intimada; e cópias das notas fiscais e outros documentos comprobatórios das operações de venda do produto ao contribuinte fiscalizado.

As respostas dos fornecedores intimados e respectivas intimações constam dos anexos de 01 a 04 do processo administrativo fiscal 10280.720.226/2008-41. (grifei)

Assim, os autos de infração não apenas descreveram os fatos com acuidade, como trouxeram todos os elementos de prova e de direito necessários para que a contribuinte exercesse plenamente seu direito de defesa na fase contenciosa do processo administrativo fiscal, que foi inaugurada com a apresentação da impugnação.

Destarte, não vislumbro mácula no procedimento fiscal e, neste ponto, voto por afastar a arguição de nulidade dos autos de infração.

**Da impossibilidade de utilização do critério da presunção no presente auto de infração – Da não comprovação dos fatos pela autoridade fiscalizadora. Da análise pormenorizada do procedimento adotado pelos fiscais tributários perante as informações**

**“genéricas” dos fornecedores – Da omissão de receita com base em suporte saldo credor de caixa.**

Neste ponto, inicialmente, a contribuinte alegou que a autoridade fiscal

não logrou comprovar (1) que a recorrente tenha efetivamente feito as compras listadas pela fiscalização e (2) que tenha sido juntada prova inequívoca de que esta promoveu os pagamentos ao fornecedor.

Tenho que a argumentação da recorrente não pode ser acolhida, visto que feita de forma genérica, como se pode observar no seguinte excerto:

Ora, conforme dissemos ao sul, se a impugnante afirmou NÃO SER ELA A COMPRADORA, a DRJ/ BEL acabou por concordar com os seus argumentos ao afirmar *não ser crível que terceiros, e não o comprador, tenham efetuado tais pagamentos*, observando que a recorrente coloca-se numa posição de TERCEIROS em relação a essas compras e desafia a DRJ/BEL a provar que tais compras tenham sido feitas pela recorrente.

Não existe, reafirmamos, prova de que a autuada, ora recorrente, tenha, de fato, efetuado as compras que lhe estão sendo imputadas. Bem assim, não existem provas de que os pagamentos de tais notas foram pela mesma suportados.

Assim, não se pode afirmar que houve omissão de receitas. Falta o elemento inicial na presunção que seria o fato provado, provado de forma inconteste, fato esse que serviria de base para a ilação seguinte, qual seja, a omissão de receita.

Ressalte-se, de pronto, que **NENHUM DOS CITADOS PAGAMENTOS aludidos no relato fiscal FORAM APRESENTADOS À AUTUADA.**

E nem acreditamos que os tais provas de pagamento foram adunadas ao processo, tomando-se, dessa forma incongruente, inconsistente e, acima de tudo, inverídica, a infração tributária apontada nos autos.

Pelo visto, a fiscalização tomou como prova de pagamento uma lista de títulos recebidos pelos fornecedores durante o ano de 2003, onde consta o nome da recorrente como recebedor de mercadorias e responsável pelo pagamento das respectivas notas fiscais.

Isto porque no próprio voto da DRJ/BEL, item 19, está escrito que *"Segundo os demonstrativos de fls. 07139, as omissões foram quantificadas, por fornecedor, através dos valores dos pagamentos (referentes às compras) e não pelos valores das compras. Ou seja, não se afastou a fiscalização do prescrito pela lei, que prescreve que presume-se como receitas os pagamentos não escriturados."*

Vimos então que a DRJ/BEL considera *"suficiente como prova dos pagamentos as cópias das notas fiscais acompanhadas da relação de pagamentos.*

A recorrente refuta esta mera listagem como prova bastante de pagamento.

Não existindo este fato provado não se pode falar em presunção legal, em inversão de ônus de prova, mas tão-somente em ilação, em suposição.

[...]

Acontece que as informações prestadas pelos Fornecedores em nada corroboram com os argumentos sustentados pela Fiscalização no momento da lavratura do AINF.

Os fornecedores arrolados alegam ter emitido Notas Fiscais em nome da recorrente. No entanto, nas informações prestadas, como pode ser percebido, em nenhuma Nota Fiscal

apresentada há a assinatura do representante legal da empresa, ou qualquer preposto, atestando a efetiva entrega da mercadoria na sede da empresa.

Outro elemento importante que causa estranheza no caso é o fato de que a suposta cobrança para com a Recorrente ocorreu, em alguns casos, através de boletos bancários. No entanto, tais boletos não foram anexados ao Processo Administrativo, sendo apresentada apenas uma relação das notas e dos pagamentos, sem nenhuma identificação de quem, de fato, efetuou o citado pagamento.

~ Mais grave ainda é o caso dos pagamentos identificados apenas como tipo DP. Ficamos sem saber ao certo se seriam DUPLICATAS ou DEPOSITOS. Como podemos identificar que os pagamentos apresentados através de RELAÇÃO possam ser utilizados como elemento hábil para sustentar o AINF sob análise?

Ora, a contribuinte não apresentou à fiscalização ou trouxe aos autos a sua contabilidade. Não indicou de quais fornecedores adquiriu as mercadorias necessárias à sua atividade operacional, não apresentou notas fiscais de compras, não apresentou comprovantes de pagamentos. Apenas alegou – novamente, de forma, genérica – que a fiscalização não teria produzido a prova necessária.

Ao contrário, penso que a fiscalização comprovou de forma adequada as compras de mercadorias e os respectivos pagamentos por meio dos elementos de prova juntados aos autos nos anexos acima mencionados.

Ademais, a fiscalização deu oportunidade à contribuinte de se manifestar sobre a matéria intimando-a e discriminando de forma precisa as compras e pagamentos identificados nas diligências junto a terceiros.

Assim, concluo que não havia qualquer necessidade de aprofundamento do procedimento fiscal visto que está comprovado além de qualquer dúvida razoável que a contribuinte efetivamente realizou as ditas compras de mercadorias e os correspondentes pagamentos.

E, como dito pela autoridade julgadora de piso, os pagamentos efetuados à margem da contabilidade configuram hipótese de presunção legal de omissão de receitas.

Contudo, a contribuinte também alegou que, mesmo que se considerem comprovadas as compras e os pagamentos, ainda assim a autoridade fiscal não poderia ter procedido ao lançamento dos tributos no regime do Simples Federal. Cito suas palavras:

Dissemos, ao sul, que mesmo que a fiscalização houvesse comprovado (1) a ocorrência de compras não registradas feitas pela autuada e (2) que houvesse prova inequívoca de que esta promoveu os pagamentos ao fornecedor, ainda assim não poderia, ante à ausência do Livro Caixa, promover o lançamento dos tributos devidos, havidos pela presumida omissão de receita.

E aqui dizemos a empresa nem poderia ter sido autuada pelo SIMPLES, pelos mesmos motivos que levaram a fiscalização a promover a autuação, qual seja, a falta de escrituração do Livro Caixa. Quando a fiscalização aplicou o auto de infração, para simplificar, impôs de forma indireta a condição de que a empresa não dispunha de escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o Livro Caixa, no qual deveria estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (art. 45, parágrafo único, inciso I, Lei nº 8.981/95). Não o disse claramente, mas é como se o tivesse dito com todas as letras, bastando dar uma olhada no Termo de Encerramento de

Fiscalização e na `descrição dos fatos e enquadramento legal'. Ou seja, o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal constatou, por via oblíqua, a falta ou atraso da escrituração necessária à permanência da atuada no regime SIMPLES. Deveria, portanto, de acordo com a legislação tributária de regência, proceder ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, desde que a empresa não regularizasse a sua situação mediante intimação específica, concedendo-lhe prazo para tanto, o que não foi feito até o momento.

Penso que neste ponto, a alegação da contribuinte também não deve ser acolhida, conforme passo a expor.

O artigo 7º da Lei nº 9.317/1996 determinava que as empresas do Simples Federal deveriam manter escrituração contábil ou Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária:

Art. 7º A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que tratam os arts. 3º e 4º .

§ 1º A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

a) Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;

b) Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;

c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.

§ 2º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento, por parte da microempresa e empresa de pequeno porte, das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista. (grifei)

Entretanto, a simples falta de apresentação da escrituração fiscal, no regime do Simples Federal, sem que se configurasse a prática de infração reiterada na época dos fatos jurídicos tributários, implicaria tão somente na exclusão de ofício de forma prospectiva em razão do embaraço à fiscalização. Esta conclusão é possível a partir da interpretação sistemática dos seguintes dispositivos da Lei nº 9.317/1996:

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

[..]

II - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional);

[...]

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

[...]

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

[...]

V - a partir, inclusive, do mês de ocorrência de qualquer dos fatos mencionados nos incisos II a VII do artigo anterior. (grifei)

Portanto, ao contrário do alegado pela recorrente, as disposições dos artigos 195, II, e 197 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99), cuja base legal é o artigo 14 da Lei n.º 9.317/1996, implicariam a exclusão de ofício do Simples Federal a partir da ocorrência do embarço à fiscalização e não a partir dos fatos jurídicos tributários.

Vale destacar que a autoridade da RFB verificou os fatos jurídicos tributários relativos apenas ao ano-calendário 2003 e não configurou a conduta da contribuinte como prática reiterada de infração à legislação tributária. Nesta esteira, não imputou a prática de conduta dolosa e não impôs a qualificação da multa de ofício. Por esta razão, a autoridade julgadora de piso aplicou o prazo decadencial conforme a previsão do artigo 150, § 4º do CTN.

Assim, a partir da configuração jurídica feita pela autoridade fiscal, não vejo que a exclusão da contribuinte do Simples Federal na época dos fatos jurídicos tributários fosse obrigatória. Nesta esteira, não seria o caso de apurar os tributos conforme as normas atinentes às demais pessoas jurídicas não inscritas no regime simplificado.

É oportuno salientar que o legislador promoveu substancial mudança ao implementar o regime do Simples Nacional, visto que a ausência de contabilidade e Livro Caixa na época dos fatos jurídicos tributários passou a ser razão autônoma suficiente para a exclusão de ofício do regime simplificado. É o que se verifica no artigo 29, VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006:

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

[...]

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

Ainda em relação à argumentação da contribuinte, também é oportuno mencionar que o citado artigo 45, parágrafo único, da Lei n.º 8.981/1995 diz respeito à apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Presumido e não ao Simples Federal.

Prosseguindo nas alegações, a contribuinte aduziu que a fiscalização teria utilizado o regime de competência e não o de caixa, que seria o regime típico do Simples Federal. Cito suas palavras:

Por outro lado, mesmo que, para argumentar, o critério adotado pelo Auditor Fiscal de reconhecimento da tributação pelo SIMPLES seja mantido no âmbito da DRJ, de acordo com a IN SRF n.º 104/98 passou a ser admitido o regime de caixa para fins de reconhecimento da receita bruta. Assim, a base de cálculo para o pagamento do SIMPLES somente seria apurada com a receita recebida no trimestre, se o regime adotado fosse o de caixa.

Feita a mera transcrição dos valores de planilhas fornecidas por terceiros para os demonstrativos de base de cálculo do SIMPLES, a Recorrente passou a adotar o regime de competência mesmo sem estar obrigada, reconhecendo as receitas auferidas e ainda não recebidas, como o Agente pretendeu.

Nessas condições, não deve prosperar o critério adotado pelo Sr. Auditor Fiscal de reconhecimento das receitas auferidas pelo contribuinte pelo regime de competência sem que haja intimação específica no sentido de que tal regime seja de fato adotado pelo mesmo.

A tese da contribuinte não deve prosperar.

Veja que a fiscalização utilizou como critério para a recomposição do Caixa da empresa, de um lado, as receitas declaradas pela própria contribuinte na Declaração Anual Simplificada e, de outro, os pagamentos efetuados conforme documentos obtidos junto aos fornecedores. Cito suas palavras:

O contribuinte autuado não apresentou resposta à intimação constante do parágrafo anterior e nem os livros do Termo de Início de Fiscalização, fls. 05. Desta forma fizemos a recomposição do caixa do contribuinte utilizando como receitas os valores constante da Declaração Anual Simplificada, ND 7623748, fls. 40 a 69, e como saídas de recursos os valores referente aos pagamentos do autuado aos fornecedores constantes do Demonstrativo Pagamento a Fornecedores, fls. 70 a 92, que tomou por base os documentos constantes dos anexos 01 a 04 do processo administrativo fiscal nr. 10280.720.226/2008-41.

Assim os saldos credores mensais apurados no procedimento acima caracterizam omissão de receita, sob a qual são exigidos no presente Auto de Infração os tributos relativos ao regime de apuração SIMPLES. (grifei)

A fiscalização adotou, portanto, o regime de caixa, levando em conta as receitas conforme declaradas pela contribuinte – segundo ela, pelo regime de caixa – e as saídas de caixa conforme comprovantes de pagamentos e não simplesmente as notas fiscais emitidas pelos fornecedores.

Novamente, a recorrente limitou-se a fazer uma alegação genérica, sem buscar demonstrar de forma específica que haja um erro na apuração feita pela fiscalização.

Por fim, a contribuinte alegou que a fiscalização equivocou-se na apuração das bases de cálculo uma vez que deveria ter apurado a omissão com base no maior saldo credor do mês. Cito suas palavras:

É notório que, o procedimento corrente da fiscalização seria, mediante adoção de critério técnico consistente, observados os princípios contábeis geralmente aceitos, promover o refazimento da conta caixa, considerados todos os assentamentos, nas respectivas datas das operações, e, caso resultasse saída de recursos em volume superior ao saldo apontado em determinada data, poderia apontá-lo como receita omitida, à luz da presunção legal. Para isto, deveria ser eleito o maior saldo do período como ponto de partida para aplicar a presunção legal e determinar a base de cálculo do tributo omitido. O que pode ser verificado pelo N. Julgador, é que a fiscalização tomou um atalho, em afronta à boa técnica contábil, ao simplesmente somar e diminuir os valores mensais, sem apontar em qual data teria ocorrido o maior saldo credor do período.

Ora, o “atalho” que teria sido tomado pela fiscalização, segundo a dicção da recorrente, nada mais foi que a adoção do único critério razoável de apuração possível uma vez

que a contribuinte, durante o procedimento fiscal, simplesmente não apresentou a escrituração fiscal ou qualquer elemento de prova demandado pela fiscalização, cujo dever de manutenção e apresentação está estabelecido legalmente conforme legislação do Simples Federal anteriormente citada.

Neste contexto, a recomposição diária do saldo de caixa somente seria possível com a apresentação do Livro Caixa ou da escrituração contábil. Desta forma, o critério adotado pela fiscalização representa a apuração correta do saldo credor em cada mês de apuração, a partir das receitas declaradas e dos pagamentos efetuados.

Ademais, esta Turma tem posição sólida no sentido de rechaçar condutas em que o sujeito passivo deixe de apresentar ou apresente de forma parcial à fiscalização os livros, documentos e esclarecimentos necessários à apuração dos tributos para, no processo administrativo fiscal, insurgir-se contra o critério adotado pela autoridade fiscal justamente em razão da ausência de elementos probatórios de responsabilidade do fiscalizado. Tal conduta viola a boa-fé objetiva assim como o dever instrumental de colaborar com Administração Tributária. Neste sentido, trago à colação precedentes:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Exercício: 2004

*VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIO*. NULIDADE INEXISTENTE.

Um dos princípios fundamentais do direito privado é o da boa - fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. No entanto, a boa - fé não se esgota nesse campo do direito, ecoando por todo o ordenamento jurídico. Não pode a contribuinte alegar nulidade a qual deu causa, sob pena de se ferir a boa - fé objetiva que deve nortear qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial. (Acórdão CARF nº 1401-004.841, de 15/10/2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano - calendário: 2013

*VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*.

A pretensão da recorrente de anular o lançamento de glosa de despesas, quando ela própria conduziu a fiscalização a esta conclusão ao informar que se tratavam de despesas definitivas e não apresentar o trânsito em julgado das ações em ano - calendário posterior, mesmo tendo sido regularmente intimada para tanto, caracteriza *venire contra factum proprium*, que não encontra acolhimento no direito pátrio. (Acórdão nº 1401-004.201, de 11/02/2020)

Não há, portanto, reparos à fazer no procedimento fiscal quanto à apuração dos saldos credores de caixa.

Assim, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Conclusão.**

Voto por afastar a arguição de nulidade dos autos de infração e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira