



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.721959/2019-71
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-000.968 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de março de 2021
Assunto LIVRO CAIXA E DEMAIS DOCUMENTOS. ANÁLISE.
Recorrente AGRO SANTANA COMÉRCIO DE HORTIGRANJEIROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado (a)), Barbara Santos Guedes (suplente convocado(a)), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 11-64.070, proferido pela 9ª Turma da DRJ/REC, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário constituído.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Trata o presente contencioso, originado pela cobrança de tributos no período de janeiro a maio de 2016, pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, contra a empresa AGRO SANTANA COMÉRCIO DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA, CNPJ 10.897.848/0001-19, no valor de R\$ 820.909,48.

A partir da verificação dos documentos fiscais em posse do Fisco, as notas fiscais eletrônicas (NF-e) obtidas do ambiente SPED, bem como o relatório das notas emitidas no sistema da SEFAZ/BA e apresentado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal e Termo de Intimação subsequente, foram apurados e

Fl. 2 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

consolidados mensalmente os valores de receitas brutas mensais, conforme demonstrativo denominado “Modelo Analítico”.

Também procedeu a fiscalização relativo ao levantamento das Notas Fiscais arroladas, onde foram excluídas da Receita as vendas canceladas bem como as devoluções de venda.

Do levantamento apurou-se que, enquanto a Receita Bruta anual declarada pelo contribuinte em suas Declarações do Simples Nacional (PGDAS-D), referentes ao ano-calendário 2016, foi de R\$ 138.390,87 (Cento e Trinta e Oito mil e Trezentos e Noventa Reais e Oitenta e Sete Centavos), seus registros fiscais (somatório das notas fiscais emitidas) revelaram que o valor total de Receita de vendas de mercadorias, no referido ano-calendário, importava no valor de R\$ 8.535.036,73 (Oito milhões, Quinhentos e Trinta e Cinco Mil, Trinta e Seis Reais e Setenta e Três Centavos).

E foi lavrado o Auto de Infração do Simples Nacional a partir da constatação de receitas escrituradas e não declaradas pelo contribuinte, as quais foram confrontadas com os valores de receitas declaradas mensalmente através do PGDAS-D, culminando com o lançamento de ofício dos tributos devidos, dos períodos de apuração 01/2016, 02/2016, 03/2016, 04/2016 e 05/2016, uma vez que, no PA 05/2016, o contribuinte excedeu em mais de 20% ao limite legal para permanência no regime especial, qual seja R\$ 3.600.000,00 (Três milhões e seiscentos mil reais), conforme disposto no Art. 3º, II, da Lei Complementar nº 123/2006 e Art. 2º, §1º da Resolução CGSN nº 94/2011, vigente à época dos fatos tributários objeto da auditoria fiscal.

E, pela ausência de comunicação e diante dos fatos apurados foi solicitado a exclusão de ofício do regime tributário, com efeitos a partir de 01/06/2016, com fundamento no Art. 29, I, combinado com o Art. 30, inciso IV e §1º, inciso IV, alínea a, e com o Art. 31, inciso V, alínea a, da Lei Complementar nº 123/2006.

DA IMPUGNAÇÃO

Apresentou a Impugnação ao auto de infração (fls. 477/529) informando que está tempestiva, e, que por esse motivo estariam suspensos os efeitos do presente contencioso.

DOS FATOS - Que a Receita Federal apurou supostas diferenças de base de cálculo por vendas de janeiro a maio de 2016, que ultrapassou o limite estabelecido por lei e assim foi excluído do regime tributário do Simples Nacional, mas, não concorda com o apurado, embora tenha os números tenham uma certa coerência, mas alguns aspectos tem que ser observados.

DO LIVRO CAIXA - Que a requerente apresentou o Livro Caixa e que os seus lançamentos não foram observados pela Fiscalização, e que pretende requerer prova adiante.

ATIVIDADE DA REQUERENTE - Que haveria a necessidade de em observar o Livro Caixa pois nele estariam lançados a grife Venda Para Entrega Futura, portanto teria a Fiscalização inobservado as diferenças ou não de recolhimentos par ao Simples Nacional.

Destacando que a sua atividade é comércio atacadista de frutas, legumes e outros que são mercadorias perecíveis, que duram no máximo quatro dias.

Que a aplicação do auto de infração, teve como aspecto principal a suposta emissão de notas fiscais pela requerente. E, que empresa adquiriu entre janeiro e maio de 2016 mercadorias no valor de R\$ 750.000,00 e como poderia ter vendido R\$ 4.500.000,00? E que a empresa, pela atividade comercial que pratica não possui estoque de mercadorias.

Que anexou algumas notas fiscais de entrada de produtos e de devolução e o relatório de todas as entradas do período, onde constam notas de devolução só do cliente Bompreço Supermercados Ltda e que reduziria a base de cálculo apresentada pela Fiscalização.

DA VENDA FUTURA - Que a Fiscalização utilizou a base de cálculo como se todas as notas fiscais emitidas fosse m de vendas, o que não seria a verdade.

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

Que a requerente vendia e recebia valores dos seus clientes para entrega futura e que para não restar dúvida apresenta todas as notas fiscais de entrada do período destacado no auto de infração, que comprovam o seguinte: que comercializa exclusivamente produtos perecíveis, que os produtos não podem ser estocados, sob pena de perda total, que pratica a venda casada, ou seja, só comprava o que iria vender, que pela notas fiscais de entrada de mercadorias, portanto, o montante levantado pela Fiscalização não foi o efetivamente de vendas tributáveis. que fica demonstrado que a requerente não poderia vender aquilo que não comprou.

DA VENDA FUTURA/TRIBUTAÇÃO - Que não possuía estoque das mercadorias das vendas levantadas pela Fiscalização, e, m que segundo a legislação assim determina sobre a venda para recebimento futuro ou receita antecipada e cita a Solução de Consulta Cosit nº 12 - Cosit.

Assim, em relação ao levantamento das diferenças apuradas que sejam deduzidas as mercadorias devolvidas, por constarem dos registros do livro caixa, por entender ser o mais justo.

DA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - Que a Fiscalização desconsiderou no levantamento as devoluções ocorridas. Ao analisar o auto de infração a requerente notou que os valores de devolução foram sim deduzidos, não sendo abatido os valores das notas fiscais de entrada, que em tese teria promovido o equívoco no lançamento fiscal, uma vez que a emissão das notas fiscais de devoluções de mercadorias se faz pelo cliente e não pela requerente e cita a Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, artigos 16 a 20.

DOS CÁLCULOS - Que supondo que o auto de infração seja considerado totalmente procedente e que sejam desprezados, mesmo assim a fiscalização apresenta cálculos com os seguintes equívocos: os valores levantados não correspondem aos números apurados; na mudança de alíquota a proporcionalidade não foi observada de forma criteriosa e no mês de maio de 2016, quando do excedente de 20% que a lei permite utilizar, foi apurado percentual superior ao estabelecido, deve-se manter o auto de infração como está e apurar o excedente dentro do mês parte como Simples e o que ultrapassou o limite com base no lucro presumido.

Por fim, requer a revisão e nulidade do auto de infração por entender justo e de direito, ao tempo que requer a aplicação de diligências e perícias, na forma da lei.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/05/2016

IMPORTÂNCIAS NÃO OFERECIDAS A TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGATORIEDADE. As contribuições decorrentes de importâncias não oferecidas a tributação, que deixarem de ser declaradas no PGDAS-D, parcial ou integralmente, devem ser lançadas de ofício, conforme prescreve o artigo 2º, inciso I, §6º e o artigo 33, §4º da Lei Complementar nº 123/1996 c/c art. 142 e o 149 da Lei nº 5.172/66 - CTN, originando o PAF, do rito previsto no Decreto nº 70.235/72.

REGIME DE COMPETÊNCIA. A apuração da receita bruta pelos optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional segue a opção efetuada pelo contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de perícia técnica.

PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. INADMISSIBILIDADE.

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

O protesto genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos não produz efeitos no processo administrativo fiscal. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresenta recurso voluntário, sem juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento. Porém, do exame dos autos, considero que o processo não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor.

Da Necessidade de Diligência

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir tributos no período de janeiro a maio de 2016, pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, no valor de R\$ 820.909,48.

A partir de documentos fiscais em posse do Fisco, notas fiscais eletrônicas (NF-e) obtidas do ambiente SPED, bem como o relatório das notas emitidas no sistema da SEFAZ/BA, foram apurados e consolidados mensalmente os valores de receitas brutas mensais. Também procedeu a fiscalização relativa ao levantamento das Notas Fiscais arroladas, onde foram excluídas da receita as vendas canceladas, bem como as devoluções de venda.

Apurou-se que, enquanto a Receita Bruta anual declarada no ano-calendário de 2006 foi de R\$ 138.390,87, seus registros fiscais (somatório das notas fiscais emitidas) revelaram que o valor total da Receita Bruta de vendas de mercadorias, no mesmo período, seria no importe de R\$ 8.535.036,73. No entanto, o lançamento de ofício corresponde ao período de apuração 01/2016, 02/2016, 03/2016, 04/2016 e 05/2016, uma vez que, no PA 05/2016, o Contribuinte excedeu em mais de 20% (vinte por cento) ao limite legal para permanência no regime especial, qual seja, R\$ 3.600.000,00, conforme dispõe o art. 3º, II, da Lei Complementar nº 123/06, vigente à época dos fatos tributários objeto da auditoria fiscal.

E, pela ausência de comunicação e diante dos fatos apurados foi solicitada a exclusão de ofício do regime tributário favorecido, com efeitos a partir de 01/06/2016, com fundamento no art. 29, I, combinado com o art. 30, inciso IV e §1, inciso IV, alínea a, e com o art 31, inciso V, alínea a, da Lei Complementar nº 123/06.

Intimado, o contribuinte apresentou suas alegações de defesa e, entre os argumentos aduzidos, sinteticamente, disse que apresentou durante a fiscalização o Livro Caixa e que os seus lançamentos não foram observados, vez que neste Livro estariam lançados a grife *venda para entrega futura*; e que não poderia a fiscalização utilizar a base de cálculo a receita correspondente à emissão das notas fiscais de venda, pois não possui estoque de mercadorias por

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

comercializar produtos perecíveis que duram no máximo quatro dias, e nesta hipótese, deveria ser levado em consideração o momento da aquisição de mercadorias para revenda.

Ao analisar este argumento, a decisão recorrida transcreveu a Solução de Consulta nº 12, de 16 de janeiro de 2017, que trata da entrega futura e reconhecimento da receita, no regime de competência, para fins de apuração do Simples Nacional, e consignou que a Recorrente fez opção pelo regime de competência, e em seguida disse que não prosperam seus argumentos, veja-se:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 12, DE 16 DE JANEIRO DE 2017
(Publicado(a) no DOU de 19/01/2017, seção 1, página 22)
ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

EMENTA: ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque, mas entregar esse bem em período de apuração posterior àquele em que foi celebrado o contrato, a receita, **pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato.**

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que não possui em seu estoque, a receita, **pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que o bem for produzido ou for adquirido, no caso de revenda.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º. Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº94, de 2011, art. 16. (negritos nossos)

Além de que a empresa optou pela tributação no regime de competência, conforme PGDAS-D de janeiro de 2016, que é irretroatável para todo o ano-calendário, vide fls. 316, copiado a seguir:

[...]

O que se concluí que o lançamento fiscal assim foi efetuado e não prosperam as afirmações da impugnante.

Observe-se que a referida SC trata de duas situações relativas à entrega futura de produtos e mercadorias, de acordo com as regras do regime de competência, e diz que a aplicação de tal regime às duas situações acarreta distintas consequências quanto ao momento de reconhecimento de receita.

Na primeira situação, o vendedor celebra com seu cliente contrato de compra e venda de mercadorias ou produtos, sem que existam tais mercadorias no estoque do vendedor no instante de celebração do contrato. Nessa situação, a receita será reconhecida quando os bens forem adquiridos para revenda. Por outro lado, na segunda situação, tratando-se de mercadorias que já existam em estoque do vendedor quando o contrato é celebrado, a receita será reconhecida no momento de celebração do contrato.

Logo, há dois consensos dignos de registro: primeiro, que o regime é de competência e, segundo, que o Contribuinte comercializa produtos perecíveis, o que indica, salvo contratos supersônicos, que as mercadorias não existem em estoque no momento da celebração do contrato.

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

Na sequência, a decisão recorrida diz que as mercadorias foram vendidas e classificadas por código CFOP não indicativo de que se trata de mercadorias para *venda entrega futura*, mas afirma expressamente que a fiscalização não teve acesso ao Livro Caixa da Interessada:

DO LIVRO-CAIXA DA REQUERENTE

Desde o início do procedimento fiscal foi solicitado a apresentar o Livro Caixa (fls. 125), e, posteriormente, no Termo de Intimação Fiscal (fls. 129), e não sendo atendida a autoridade fiscal conforme relata no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 23 a 28.

Quanto a impugnação apresentada, não constam entre os documentos apensados cópia do livro caixa, e nem dos comprovantes que assim confirmassem as afirmações da requerente. Portanto, não pode o julgador diante de prova não apresentada aos, no caso o livro-caixa, considerá-la para efeito probatório.

Compulsando os autos, verifico que esta afirmação não é verdade, pois a fiscalização teve sim acesso ao Livro Caixa, sendo este fato, a meu, inequívoco. A própria fiscalização fez o registro no Termo de Verificação Fiscal que recebeu tal Livro (fl. 24), existindo nos autos ainda comprovante de entrega de vários documentos, entre eles, o Livro Caixa:

Termo de Verificação:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Por ocasião da lavratura do referido Termo, o contribuinte foi intimado a apresentar, relativamente ao ano-calendário 2016: Livro Caixa; cópia das notas fiscais de saída emitidas; demonstrativo mensal detalhado das notas fiscais de venda, contendo os campos “data de emissão”, “código CFOP”, “número da nota fiscal” e “valor da nota fiscal”; relação de todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte; e contrato social e alterações contratuais posteriores.

Vencido o prazo concedido e diante da falta de apresentação dos documentos requisitados, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 1, em 17/01/2019, cuja ciência postal ocorreu em 23/01/2019, reiterando o conteúdo do Termo de Início e concedendo novo prazo de 20 (vinte) dias para atendimento.

Novamente o prazo para apresentação dos documentos expirou e o contribuinte fiscalizado absteve-se de atender aos termos da Intimação lavrada.

Em contato via e-mail no dia 15/02/2019, o representante do contribuinte informou que a documentação requerida por meio dos Termos lavrados seria entregue até o dia 28/02/2019. O referido prazo estabelecido pelo contribuinte foi acatado informalmente pela Autoridade Fiscal, em resposta (e-mail) no mesmo dia.

Em 28/02/2019, o contribuinte apresentou parcialmente os documentos requisitados por meio dos Termos lavrados, restando pendentes cópias das notas fiscais de saída emitidas no AC 2016, bem como o demonstrativo mensal detalhado das notas fiscais de venda.

Comprovante de entrega:

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

A SALVADOR DRF

Fl. 132



Receita Federal

PROTOCOLO DE ENTREGA DE DOCUMENTOS

Setor : SEFIS - Serviço de Fiscalização
Contribuinte : AGRO SANTANA DE MONTGANSSEIRO LTDA
Auditor Fiscal : RAFAEL TADEU

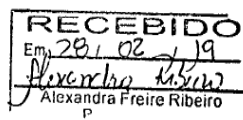
TIPO DE DOCUMENTO

1º TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL
2º PROCURAÇÃO
3º PROMISSÃO DE CONTAS EXISTENTE 2016
4º COPIA RG E CPF DO SOLICITANTE
5º COPIA DAS ALTERAÇÕES CONTRATUAIS
6º LIVRO EADIA DE AÑO 2016
7º PENALIDADE

Nome: MARCOS DA SILVA GUERREIRO
Data: 28/02/2019 Contatos: 988006794

Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador
Serviço de Fiscalização - Rua Alceu Amoroso Lima, nº 862, 8º andar
Caminho das Árvores - Salvador/Ba - Tel: (71) 3416-1438
CEP 41.820-770

Recebido nesta data para posterior
análise do Auditor Fiscal.



icada administrativamente

Pois bem. Independentemente de como a Interessada utiliza a terminologia e códigos CFOP para descrever e classificar suas operações, a controvérsia diz respeito ao momento do reconhecimento da receita: se como quer a fiscalização, quando da emissão na nota

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-000.968 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.721959/2019-71

fiscal de venda; ou, como defende o Contribuinte, no momento da aquisição dos produtos para revenda.

O raciocínio utilizado pelo Contribuinte é o seguinte: tratando-se de mercadorias perecíveis, que impedem que sejam estocadas, a receita deve ser reconhecida quando tais mercadorias forem adquiridas para revenda. O fundamento para tal procedimento é que, no momento da celebração do contrato, o vendedor não incorreu em custo na aquisição dos produtos para posterior revenda. Logo, apenas a partir do momento em que o produto passar a fazer parte de seu estoque, será possível confrontar simultaneamente receitas e custos correlatos quanto ao produto vendido, consoante estabelece o princípio da competência.

Nestes termos, é imprescindível olhar para a contabilidade, em especial para o momento em que tais mercadorias são adquiridas, vez que será neste momento, de acordo com as razões sustentadas pelo Contribuinte, que a receita deverá ser reconhecida. Neste cenário ganha especial importância o Livro Caixa, pois lá deve constar lançamentos das entradas dos produtos adquiridos para revenda.

Inexistindo nos autos o Livro Caixa, e verificando que ele permaneceu em poder do Auditor Fiscal quando da lavratura do auto de infração em testilha, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adote as seguintes providências:

a) Intimar o Contribuinte a trazer cópia do Livro Caixa do período de janeiro a maio de 2016, bem como das Notas Fiscais de entradas dos produtos revendidos e eventuais Notas de devolução, ou ainda outros documentos, a critério da autoridade fiscal;

b) A autoridade fiscal designada para o cumprimento das diligências solicitadas deverá apresentar relatório conclusivo acerca das alegações e documentos apresentados pelo contribuinte, se manifestando ao final sobre a alegação de necessidade de tributação com base nas mercadorias efetivamente adquiridas (e não com fulcro nas notas fiscais de venda emitidas) pela Recorrente e sobre o não cômputo das mercadorias devolvidas, trazendo, a seu juízo, outras considerações que entender relevantes para o deslinde da questão. Solicita-se confeccionar uma planilha destacando a tributação com base nas mercadorias adquiridas, independente do CFOP registrado quando das NFs emitidas, noticiando ao final, se haverá crédito tributário a exigir, e em qual valor.

c) Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza