



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11234.720174/2020-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-003.077 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente C&C COMUNICAÇÃO VISUAL EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. MANIFESTAÇÃO DE CONTRARIEDADE A ASPECTOS ATINENTES AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COROLÁRIO.

Tratando-se de autos de processo administrativo atinente à exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional, descabe a análise de argumentos contrários a aspectos peculiares ao lançamento do crédito tributário corolário à exclusão, havendo que serem tratados estes em autos de processo administrativo distinto.

EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL.

Configuram causas de exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional ter este oferecido embaraço à fiscalização, pela não apresentação de documentos a ele exigíveis; ter apresentado o Livro Caixa com diversas irregularidades; e, terem as suas despesas excedido em mais de 20% os ingressos financeiros no período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-003.077 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11234.720174/2020-17

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão de n.º 108-026.878 - 32ª Turma da DRJ08, data da sessão 18 de agosto de 2022, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Trata-se de processo administrativo abrangendo Representação Fiscal com a finalidade de exclusão do contribuinte junto ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional de que trata a Lei Complementar n.º 123/2006, relativamente ao ano-calendário de 2016.

Conforme Contrato Social e registro no CNPJ a empresa C&C Comunicação Visual Eireli é empresa individual de responsabilidade limitada com atividade econômica voltada basicamente à prestação de serviços de impressão de material para uso publicitário, com CNAE principal "18.13-0-01 - Impressão de material para uso publicitário". O sujeito passivo foi optante do regime tributário diferenciado do Simples Nacional de 01/07/2007 até 31/12/2019 quando foi excluído por ato administrativo praticado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Durante a auditoria, foram analisados os seguintes documentos apresentados pelo sujeito passivo: Livro Caixa e balancetes 2016, 2017 e 2018 (meio digital - formato pdf e formato Excel, SVA: Í0acllfa-269a3776-ef753822-f5784d06); Folhas de Pagamento (meio digital - leiaute MANAD, SVA:2d024941-baf0226a-39c292e8-88bbf706); Arquivos NFe (meio digital - formato pdf., SVA: d71d21d8-db4ff4cl-62c2ec7a-0a9c0356); Arquivos NFe (meio digital - formato Excel, SVA:9511dae8-94c41887-635c9c32-bf5cc2eb); Documentação Salário-Família (meio digital - formato pdf., SVA:79494dlb-9e69288b-dfl17ff3-618aac8f); e, Folhas de Pagamento e RAIS (meio digital - formato pdf., SVA: ce4b9e0f-f8f7ee9e-f9e3d34e-2bl895da).

Após análise dos Livros Caixa e balancetes de 2016, 2017 e 2018 e demais documentos apresentados, a auditoria constatou que o valor das despesas pagas registradas no ano-calendário de 2016 foi 223,03% superior ao de ingressos de recursos do mesmo período.

Conforme verificado, o total de recursos no ano é originário do faturamento, encontrando-se registrado no Livro Caixa e balancete (conta "41 - Receita Bruta Operacional") e declarado em PGDAS-D.

INGRESSO DE RECURSOS – 2016		
COMP	RECEITA BRUTA (PGDAS)	FATURAMENTO (LIVRO CAIXA)
012016	51.181,23	51.181,23
022016	28.379,00	28.379,00
032016	54.841,49	54.841,49
042016	33.084,00	33.084,00
052016	56.763,90	56.763,90
062016	27.444,00	27.444,00
072016	11.180,00	11.180,00
082016	46.596,27	46.596,27
092016	109.158,10	109.158,10
102016	100.870	100.870,00
112016	129.028,21	129.028,21
122016	41.578,02	41.578,02
TOTAL	690.104,22	690.104,22

As despesas foram identificadas com base nos lançamentos do Livro Caixa e balancete (conta "34 - Despesas Operacionais"). Foi elaborada planilha onde constam discriminadas as divergências mensais entre os INGRESSOS DE RECURSOS e as DESPESAS PAGAS no ano de 2016. Consta-se que, em todas as competências do período, o valor das despesas pagas é bastante superior a 20% (vinte por cento) do valor de ingressos de recursos.

DIVERGÊNCIAS DESPESAS PAGAS X INGRESSOS DE RECURSOS 2016				
COMP	INGRESSOS DE RECURSOS	DESPESAS (*)	DIFERENÇA (INGRESSOS DE RECURSOS – DESPESAS)	DIVERGÊNCIA (%)
012016	51.181,23	210.086,82	-158.905,59	310,48
022016	28.379,00	138.896,31	-110.517,31	389,43
032016	54.841,49	131.695,31	-76.853,82	140,14
042016	33.084,00	168.804,83	-135.720,83	410,23
052016	56.763,90	189.662,86	-132.898,96	234,13
062016	27.444,00	221.408,93	-193.964,93	706,77
072016	11.180,00	177.201,58	-166.021,58	1.484,99
082016	46.596,27	171.508,70	-124.912,43	268,07
092016	109.158,10	161.086,61	-51.928,51	47,57
102016	100.870,00	161.210,23	-60.340,23	59,82
112016	129.028,21	211.496,59	-82.468,38	63,91
122016	41.578,02	286.167,59	-244.589,57	588,27
TOTAL 2016	690.104,22	2.229.226,36	-1.539.122,14	223,03

(*) LIVRO CAIXA 2016

Constatou-se que o total de recursos obtidos em 2016 não eram suficientes para cobrir sequer as despesas operacionais relacionadas às folhas de pagamento declaradas em GFIP e FGTS (livro Caixa), conforme se demonstra em planilha.

MASSA SALARIAL E FGTS X RECEITA BRUTA					
MASSA SALARIAL DA FOLHA DE PAGAMENTO E FGTS					RECEITA BRUTA (PGDAS)
COMP	REM SEG EMP (GFIP)	FGTS (LIVRO CAIXA)	REM CONT IND (GFIP)	TOTAL FOPAG	
012016	109.089,83	14.173,33	880,00	124.143,16	51.181,23
022016	110.767,71	9.621,84	880,00	121.269,55	28.379,00
032016	120.648,74	8.851,10	880,00	130.379,84	54.841,49
042016	113.546,20	16.184,38	880,00	130.610,58	33.084,00
052016	128.060,21	14.789,97	880,00	143.730,18	56.763,90
062016	120.453,27	11.392,91	880,00	132.726,18	27.444,00
072016	116.764,05	10.964,34	880,00	128.608,39	11.180,00
082016	115.342,60	31.063,36	880,00	147.285,96	46.596,27
092016	119.144,44	19.637,83	880,00	139.662,27	109.158,10
102016	118.880,81	9.718,73	880,00	129.479,54	100.870,00
112016	124.576,51	683,05	880,00	126.139,56	129.028,21
122016	127.340,68	42.672,09	880,00	170.892,77	41.578,02
132016	92.984,90			92.984,90	
TOTAL	1.517.599,95	189.752,93	10.560,00	1.717.912,88	690.104,22

Tal fato enquadra o contribuinte na previsão de exclusão do Simples Nacional do inciso IX, art. 29, da Lei Complementar n.º 123/2006.

O sujeito passivo foi cientificado sobre a constatação através do TIF n.º 05, onde também foi informada a possibilidade do contraditório, caso em que deveriam ser apresentados os devidos esclarecimentos no prazo legal, juntamente com os documentos legais que os fundamentassem. Conforme os esclarecimentos, o resultado do faturamento de 2016 decorreu de dificuldades operacionais na transferência da sede da empresa para outro município. A auditoria constatou, no entanto, que todas as notas fiscais de 2016 e parte de 2017 são da Secretaria Municipal de Finanças do Município de Fortaleza e foram emitidas com o domicílio tributário da empresa em Fortaleza, qual seja, Rua José Avelino, 800, Galpão 1, Bairro: Praia de Iracema, CEP: 60.060-360, Fortaleza, CE. Apenas em 02/2017 constam notas fiscais emitidas no município de Maracanaú, o que demonstra que a empresa, apesar de estar em processo de mudança de sede, permaneceu operando em seu domicílio tributário localizado em Fortaleza durante o ano de 2016 e início de 2017.

Quanto a manutenção do funcionamento da empresa durante o ano de 2016, o contribuinte atribuiu à utilização de saldo inicial de 2016, registrado no valor de R\$ 1.603.809,44 no Livro Caixa e balancete, o qual teria origem no acúmulo de caixa de anos anteriores. À resposta, foram anexados documentos relacionados à transferência da sede do sujeito passivo. Não foram incluídos, contudo, documentos relacionados ao "saldo inicial". Os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo sugerem que a auditoria deveria ter incluído o valor do saldo inicial registrado em 2016 como ingresso de recursos no cálculo do percentual de divergência descrito na planilha apresentada. Contudo, apesar de exaustivamente intimado a fazê-lo, o sujeito passivo não apresentou documentação hábil e idônea comprovando a fidedignidade do saldo inicial registrado no Livro Caixa e balancete de 2016.

Outrossim, caso houvesse sido comprovado o valor do saldo inicial de 2016, a sua inclusão como ingresso de recursos no cálculo do percentual de divergência não encontraria respaldo na legislação, haja vista que:

a) Conforme determina o inciso IX do art. 29 da Lei Complementar n.º 123/2006, a exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.

b) É princípio basilar de hermenêutica jurídica aquele segundo o qual a lei não contém palavras inúteis. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis.

c) A norma em comento é clara quando elege o valor dos ingressos de recursos no mesmo período das despesas pagas como referência para o cálculo do percentual de divergência, razão da exclusão. Portanto, deve-se observar que os recursos a serem considerados serão aqueles ingressos na empresa no mesmo período das despesas analisadas, e não os que, porventura, ingressaram em períodos anteriores ou posteriores a estas.

d) Deve-se, portanto, analisar se o saldo inicial contábil é ou não ingresso de recurso no mesmo período das despesas pagas para efeito da aplicação da norma em comento. Transcreve entendimento do Conselho Federal de Contabilidade – CFC sobre saldo inicial, constante da NBC TA 510, aprovada pela Resolução - CFC n.º 1.220, de 27.11.2009, D.O.U.: 03.12.2009.

Assim, durante a transição entre exercícios financeiros, caso a empresa finalize o ano contábil com saldo em conta, o montante disponível será transferido contabilmente para o exercício seguinte. De outro modo, poderá existir saldo inicial quando do início das atividades empresariais, ao constituir-se o capital social. Verifica-se, portanto, que o saldo inicial contábil resultante de ingressos de recursos incorridos em anos anteriores não pode, por sua natureza, ser considerado ingresso de recurso no período, haja vista

corresponder a recursos que já estavam disponíveis na empresa e que aí permaneceram, sendo o montante transferido apenas contabilmente para o ano seguinte. Em outras palavras, não há movimentação de caixa, visto não haver novo ingresso de recursos na transferência.

No caso em tela, conforme informado pelo sujeito passivo, o saldo inicial registrado em seu Livro Caixa de 2016 teve origem no acúmulo de numerário em caixa de anos anteriores, inclusive a 2015. Ou seja, foi resultado de ingressos de recursos incorridos em anos anteriores na empresa que aí permaneceram até o final do exercício financeiro e cujo montante foi transferido apenas contabilmente para o início daquele ano. Ainda conforme o sujeito passivo, não houve ingressos antecipados ou saídas postergadas contabilizados em anos anteriores que tenham tido reflexos em 2016 (resposta ao TIF n.º 06).

Conclui-se, portanto, que o valor do saldo inicial registrado no Livro Caixa de 2016 do sujeito passivo não deve ser considerado recurso ingresso no mesmo período das despesas pagas para o cálculo do percentual de divergência descrito na planilha apresentada.

DAS IRREGULARIDADES DO LIVRO CAIXA.

Conforme determina o § 2º do art. 26 da Lei Complementar n.º 123/2006, a empresa optante do Simples Nacional tem a obrigação de manter e escriturar o Livro Caixa com toda a sua movimentação financeira e bancária. Na falta da escrituração do Livro Caixa, ou caso esta não permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, a empresa será excluída do regime tributário do Simples Nacional, conforme determina no inciso VIII do art. 29 do mesmo diploma legal. Cabe lembrar que, no Simples Nacional, a movimentação financeira em sua total amplitude, ou seja, incluída a bancária (caixa/bancos), é que fornece o suporte necessário para se aferir o montante dos fatos geradores dos tributos devidos desse regime, de forma que o Livro Caixa deve agregar informações que numa contabilidade completa (Diário e Razão) estão segregados em contas como caixa, bancos e aplicações financeiras. Após análise dos documentos apresentados, a auditoria constatou que os Livros Caixa de 2016, 2017 e 2018 apresentam lançamentos que não registram o movimento real dos fatos contábeis incorridos, não permitindo identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, do sujeito passivo:

DA NÃO COMPROVAÇÃO DO SALDO INICIAL DO LIVRO CAIXA DE 2016.

Conforme relatado, em resposta ao TIF n.º 05, o sujeito passivo apresentou esclarecimentos atribuindo a origem do saldo inicial registrado em 2016 aos "bons resultados" de caixa de anos anteriores. Contudo, apesar de solicitado, não foram anexados documentos relacionados ao acúmulo do caixa citado. Apesar das alegações apresentadas não afastarem a aplicação do inciso IX do art. 29 da Lei Complementar n.º 123/2006, houve por bem verificar a fidedignidade do registro do saldo inicial do livro caixa de 2016 no valor de R\$ 1.603.809,44, haja vista constatar-se no balancete que o valor foi escriturado na conta CAIXA (11101.0001 Caixa), enquanto a conta "11102 - Banco Conta Movimento" não apresentava numerário, indicando que o valor milionário ficou sob tutela direta do sujeito passivo e não de um agente bancário, como usual.

A auditoria constatou que, além de permanecer em caixa, este saldo de R\$ 1.603.809,44 representava todo o ativo declarado pela empresa, não constando numerário nas demais contas do Ativo, e equivalia à metade de toda a "Receita Bruta Acumulada no Ano-calendário Anterior (RBAA)", ou seja, no ano de 2015, informada no PGDAS-D de 01/2016, cujo valor totalizou R\$ 3.263.695,12.

A manutenção e guarda de numerário tão elevado no caixa da empresa, ou seja, em suas dependências, não é prática empresarial comum, representando, salvo melhor entendimento, gestão temerária e contrária à prática financeira corrente, haja vista que são normalmente utilizadas contas em agências bancárias, que, como verificado, estavam disponíveis para o sujeito passivo, especialmente tratando-se de microempresas e empresas de pequeno porte, caso do contribuinte, onde o valor representa, como dito, todo o ativo conhecido. Considerando que, para a correta análise das obrigações tributárias do ano de 2016, bem como a do restante do período fiscalizado, faz-se necessário que todos os lançamentos existentes nos documentos contábeis e fiscais tenham a sua comprovação aferida através de documentação hábil e idônea, a auditoria, através do TIF n.º 06, com ciência realizada em 26/06/2020, intimou o contribuinte a:

- a) apresentar todos os documentos contábeis e fiscais, em especial o Livro Caixa e as Notas Fiscais de 2015, que comprovassem o saldo inicial lançado na conta "11101.0001 - Caixa" do balancete de 2016 e no saldo inicial do Livro Caixa de 2016;
- b) informar e discriminar em planilha Excel os lançamentos relacionados a ingressos antecipados ou saídas postergadas contabilizados em anos anteriores que tivessem reflexos em 2016; e,
- c) informar e discriminar em planilha Excel obrigações de pagamentos a fornecedores de anos anteriores que tivessem reflexos em 2016.

A resposta ao TIF n.º 06 foi apresentada somente em 08/09/2020, portanto 67 (sessenta e sete) dias além do prazo legal de 5 dias úteis previsto no Termo. A excessiva demora para apresentação dos documentos citados não se justifica, haja vista que estes deveriam estar disponíveis desde 2016 para controle da própria empresa e para exame do fisco. Nesse sentido, houve prejuízo à ação fiscal por obrigar a auditoria a despender maior tempo em sua execução.

Transcreve resposta prestada pelo sujeito passivo. À resposta foram anexadas cópias em formato ".pdf" dos Livros Caixa de 2015 e 2016 e planilhas contendo informações relacionadas ao ISSQN, apesar de informado que estariam anexados os Livros do ISSQN. Nenhum outro documento foi incluído.

Após a análise dos documentos, a auditoria constatou que o valor do saldo final do livro Caixa de 2015 coincide com o do saldo inicial do livro Caixa de 2016 (R\$ 1.603.809,44). Verificou-se, porém, que o saldo inicial de 2015 registra o valor de R\$ 2.235.088,78, superior, portanto, ao de 2016, já questionado. Como visto, segundo a declaração do sujeito passivo, o saldo de caixa de 2015 se formou em anos anteriores e foi parcialmente consumido em 2015 e quase totalmente consumido em 2016. Tem-se, dessa forma, que o valor registrado como saldo inicial no caixa de 2016 foi creditado à existência de valor ainda mais elevado de saldo no caixa de 2015, que, por sua vez, foi formado em caixa de anos anteriores. O sujeito passivo, portanto, remete a comprovação do saldo de caixa de 2016 para período ainda mais longínquo que o de 2015.

O exame do livro Caixa de 2015 demonstrou, ainda, as seguintes irregularidades:

Lançamentos que não registraram o movimento real dos fatos contábeis incorridos: Os lançamentos de 02/01/2015, identificados com as chaves: 1518005911, 1518005912 e 1518005913 registraram "suprimento de caixa", indicando, salvo melhor entendimento, que o saldo inicial estaria em conta bancária. Contudo, não foi possível a sua conferência, haja vista não haver sido apresentado o respectivo balancete e extrato bancário. O sujeito passivo foi questionado sobre a conta utilizada no registro do saldo inicial do livro Caixa de 2015 no valor de R\$ 2.235.088,78 (TIF n.º 08), em resposta afirmou que foi registrado na conta "11101.0001 CAIXA", ou seja, em caixa e não em conta bancária. Tal fato torna incorretos os lançamentos dos "suprimentos de caixa" citados, haja vista que este (caixa) estava com numerário correspondente ao saldo

inicial, não sendo necessário qualquer suprimento, o que demonstra incorreção nos registros do movimento real dos fatos contábeis incorridos.

Lançamentos que não permitem identificar a movimentação bancária: Apesar de registrar operações com conta bancária, tais como a de suprimento de caixa e pagamento de despesas bancárias, os lançamentos do Livro Caixa de 2015 apresentam históricos que não identificam a forma de adimplemento das receitas e despesas, se através de moeda corrente, cheque ou transferência bancária, tornando impossível a identificação da movimentação bancária e prejudicando a conferência dos fatos contábeis incorridos, bem como a análise das obrigações tributárias. Conforme as normas contábeis, a escrituração deve conter histórico que represente a essência econômica da transação. A boa técnica contábil exige que o histórico seja feito com a máxima clareza, evidenciando de forma analítica o registro da operação. Assim, o histórico do fato contábil deve ser claro, lógico e preciso de tal forma que a simples leitura forneça as informações que o usuário precisa. Como exemplo da irregularidade, tem-se os lançamentos que registram o faturamento apresentando históricos com descrição "41101.0001 FATURAMENTO À VISTA (SERVIÇO)" e número das notas fiscais relacionadas ao valor lançado. Não consta referência indicando se os valores foram pagos em espécie, através de cheque ou transferência bancária. Tal informação é essencial para que se analise a natureza e constituição, por exemplo, do saldo final do período: se está em conta caixa ou em conta bancos.

Constatou-se que diversas notas fiscais, em especial a de valores elevados, apresentam referência à conta bancária "BRADESCO, agência: 0643-2, c/c: 1532-6" no campo "Discriminação dos Serviços". Nem todas, contudo, possuem tal observação. Apesar de diferentes, seus lançamentos têm registros semelhantes.

A mesma irregularidade foi constatada nos lançamentos que registram as despesas. Não existe referência da forma de pagamento.

Diante das irregularidades citadas, as quais repercutem no saldo inicial e nos lançamentos do ano de 2016, a auditoria intimou o contribuinte (TIF n.º 08) a esclarecer em qual conta está corretamente registrado o saldo inicial de R\$ 1.603.809,44 do ano de 2016; a apresentar todos os documentos contábeis e fiscais (recibos, NF, extratos bancários etc), que comprovassem a existência do saldo inicial de 2016 em sua respectiva conta.

A resposta ao TIF n.º 08, com ciência realizada em 14/09/2020, foi apresentada somente em 28/10/2020, decorridos 40 (quarenta) dias do prazo legal, após 02 pedidos de prorrogação do prazo. Novamente, a excessiva demora para apresentação dos documentos citados não se justifica, haja vista que estes deveriam estar disponíveis desde 2016 para controle da própria empresa e para exame do fisco. Houve, portanto, novo prejuízo à ação fiscal. Transcreve a manifestação do contribuinte.

Dessa forma, o sujeito passivo ratificou a informação de que os valores registrados como saldo inicial dos livros Caixa de 2015 (R\$ 2.235.088,78) e de 2016 (R\$ 1.603.809,44) estariam na conta "11101.0001 CAIXA" e não em conta bancária disponível ao mesmo, o que, tratando-se de quantia tão elevada e significativa, tornou a comprovação dos seus registros ainda mais necessária.

Em 28/10/2020, o sujeito passivo anexou ao dossiê de comunicação documentação relacionada à conta caixa que, considerou, atenderiam ao requerido no Termo de Intimação n.º 08. Após análise dos documentos, constatou-se que:

a) foram acostadas cópias de documentos referentes aos lançamentos do livro Caixa de 2015 emitidos no mesmo ano, tais como: notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo nas competências 09, 10 e 11/2015, notas fiscais emitidas por outras empresas, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, guias de recolhimento de FGTS, faturas de telefone, DARF, DAS, dentre outros;

- b) Não foram acostadas notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo para o período de 01 a 08/2015 nem recibos de pagamento ou extratos bancários que comprovassem a forma do adimplemento das receitas e das diversas despesas, haja vista que notas fiscais não comprovam o adimplemento da obrigação (pagamento/recebimento) registrada na contabilidade;
- c) Não foi acostado qualquer documento de anos anteriores a 2015.

Considerando a afirmação do sujeito passivo de que o saldo de caixa do início de 2015 foi formado em anos anteriores, tendo sido parcialmente consumido em 2015 e quase totalmente consumido em 2016, necessário seria que, além de documentos hábeis para a análise dos fatos contábeis registrados em 2015, inclusive da movimentação bancária, também fossem anexados documentos relativos a lançamentos de anos anteriores a 2015 para a comprovação dos valores dos saldos de caixa de 2015 e, conseqüentemente, de 2016. Não ocorrendo dessa forma, não há como confirmar os lançamentos que deram origem aos saldos em questão. Dessa forma, apesar de a solicitação da auditoria estar amparada na legislação, e de exaustivamente intimado a fazê-lo, o sujeito passivo não apresentou documentação hábil e idônea comprovando a fidedignidade dos saldos iniciais registrados nos livros Caixa de 2015 e 2016.

DAS DEMAIS IRREGULARIDADES DOS LIVROS CAIXA DE 2016, 2017 E 2018.

Dos lançamentos que não permitem identificar a movimentação bancária: Após análise dos Livros Caixa e balancetes dos anos 2016, 2017 e 2018, a auditoria constatou irregularidades relacionadas à identificação da movimentação bancária do sujeito passivo. Conforme verificado, já no lançamento inicial do Livro Caixa de 2016, em 01/01/2016, constatou-se registro de "saída" de R\$ 21.503,40 de conta bancária (BRADESCO) sem que existisse saldo inicial na conta banco (11102.0001 - Bradesco), conforme registro no balancete do mesmo ano. O Sr. Roger Rocha de Figueiredo, representante do escritório "ADM AUDITORIA, CONSULTORIA E ASSESSORIA CONTÁBIL S/S LTDA", responsável pela contabilidade do sujeito passivo, afirmou que o valor de R\$ 21.503,40 corresponde ao saldo da conta bancária que fechou negativo no final do ano de 2015, conforme extrato bancário (não apresentado), e que foi lançado no livro caixa de 2016 contra o saldo inicial de R\$ 1.603.809,44 (11101.0001 - Caixa), conforme consta no balancete. A auditoria consultou o sistema E-Financeira da RFB e identificou o saldo negativo, conforme afirmado.

Considerando o saldo negativo na conta "bancos", o sujeito passivo deveria ter registrado a respectiva conciliação bancária do suprimento da conta "Bancos", assim como ocorre quando há necessidade de suprimento da conta "Caixa". Dessa forma, antes de registrar o lançamento de "saída" do valor de R\$ 21.503,40, necessário seria registrar, sob a mesma "chave", um lançamento de R\$ 21.503,40 na coluna "saída", com histórico referindo-se à "conta "11101.0001 Caixa", e um outro lançamento com o mesmo valor na coluna "entrada", com histórico referindo-se à conta "11102.0001 - Bradesco". A falta de identificação da movimentação bancária não ficou restrita ao lançamento acima, constatando-se que a obrigação para optantes do simples nacional não estava sendo observada em todos os Livros Caixa do período.

De fato, em que pese a movimentação bancária registrada em seus balancetes, e de registros em Livro Caixa de "suprimento de caixa" e "despesas bancárias", os lançamentos de receitas e despesas dos Livros Caixa do período fiscalizado não apresentam históricos que identifiquem se a forma de adimplemento foi realizada através de moeda corrente, cheque ou transferência bancária. Ou seja, não permitem identificar a movimentação bancária, conforme determina o § 2º do art. 26 da Lei Complementar nº 123/2006. No sentido de confirmar a existência de movimentação bancária registrada nos balancetes do período fiscalizado, a auditoria realizou consulta ao sistema E-Financeira da RFB e identificou que, de fato, houve movimentação no CNPJ do sujeito passivo. Apresenta planilha a demonstrar o resumo mensal da movimentação bancária do período fiscalizado. As operações ocorreram junto ao Banco

Bradesco S.A., CNPJ: 60.746.948/0001-12, e Banco Santander (Brasil) S.A., CNPJ: 90.400.888/0001-42.

Como constatado nos lançamentos do livro Caixa de 2015, a imprecisão e a falta de clareza dos históricos nos lançamentos dos livros Caixa dos anos 2016, 2017 e 2018 não permitem a identificação da movimentação bancária, prejudicando a conferência dos fatos contábeis incorridos, bem como a análise das obrigações tributárias. Como exemplo, temos que os lançamentos que registram o faturamento apresentam históricos com descrição "41101.0001 FATURAMENTO À VISTA (SERVIÇO)", destinatário e número das notas fiscais relacionadas ao valor lançado. Não existe, contudo, referência que indique se os valores foram pagos em espécie, através de cheque ou transferência bancária. Tal informação é essencial para que se analise a natureza e constituição, por exemplo, do saldo final do período: se está em conta caixa ou em conta bancos.

Constatou-se que diversas notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo, em especial a de valores elevados, apresentam referência à conta bancária "BRADESCO, agência: 0643-2, c/c: 1532-6" no campo "Discriminação dos Serviços". Nem todas, contudo, possuem tal observação. Apesar de diferentes, seus lançamentos têm registros semelhantes. A mesma irregularidade foi constatada nos lançamentos que registram as despesas. Não existe referência que indique se os valores foram pagos em espécie, através de cheque ou transferência bancária.

Diante dos fatos, a auditoria intimou o contribuinte a: i) esclarecer o processo de conciliação bancária dos valores correspondentes aos lançamentos de faturamento do Livro Caixa de 2016 e 2017, listados em anexos ao Termo; e, ii) a apresentar os documentos contábeis e fiscais, recibos, NF, extratos bancários etc, relacionados aos registros listados em anexos ao Termo (TIF n.º 09, com ciência realizada em 22/10/2020, e TIF n.º 10, com ciência realizada em 04/11/2020). Em resposta apresentada em 11/11/2010, o sujeito passivo informou que não era realizada conciliação bancária nos anos de 2016 e 2017. À resposta, foram anexadas NF de 2016 e 2017.

Em que pese o esclarecimento referir-se apenas aos anos de 2016 e 2017, a auditoria constatou que o Livro Caixa de ano de 2018 também não permite a identificação da movimentação bancária, indicando que não foi realizada conciliação bancária também neste ano. Ainda que solicitado, e alertado no TIF n.º 10 de que a simples apresentação de notas fiscais não comprova o adimplemento da obrigação (pagamento/recebimento) registrada na contabilidade, o contribuinte deixou de apresentar os documentos de caixa (recibos de pagamento, extratos bancários etc) relacionados aos lançamentos de faturamentos de 2016 e 2017 e de despesas de 2017 listados nos anexos dos Termos.

Diante do exposto, restou constatado que os Livros Caixa dos anos 2016, 2017 e 2018 apresentados não permitem a identificação da movimentação bancária, configurando descumprimento de obrigação acessória prevista no § 2º do art. 26 da Lei Complementar n.º 123/2006.

DA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS.

Conforme relatado, apesar de regularmente intimado, o sujeito passivo deixou de apresentar diversos documentos, dentre os quais cita-se:

- a) Do TIF n.º 06 e 08, deixou de apresentar a totalidade os documentos contábeis e fiscais (recibos, NF, extratos bancários etc), que comprovassem o saldo inicial lançado no saldo inicial do Livro Caixa e na conta "11101.0001 - Caixa" do balancete de 2016. O que foi constatado no TIF n.º 08;
- b) Do TIF n.º 09, deixou de apresentar os documentos contábeis (recibos, extratos bancários etc.) relacionados aos registros na coluna ENTRADAS relacionados no anexo ao Termo, o qual discrimina lançamentos de receitas nos livros Caixa de 2016;

c) Do TIF n.º 10. deixou de: i. Apresentar os documentos contábeis (recibos de pagamento, extratos bancários etc.) relacionados no anexo 1, o qual discrimina lançamentos de receitas nos livros Caixa de 2017; e, ii. Apresentar os documentos contábeis e fiscais (recibos de pagamento, NF, extratos bancários etc.) relacionados no anexo 2, o qual discrimina lançamentos de despesas nos livros Caixa de 2017.

A não apresentação de documentos injustificadamente, ou a sua apresentação de forma deficiente, caracterizou descumprimento de obrigação tributária acessória, tendo sido objeto de autuação, nos termos da legislação vigente. Conforme determina o inciso II do artigo 26 da Lei Complementar n.º 123/2006, as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 da Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

A recusa deliberada e injustificada do sujeito passivo em apresentar os documentos solicitados, ignorando as petições fiscais, sistemática e reiteradamente emitidas durante vários meses, denotou descaso e manifesta intenção de dificultar os trabalhos da fiscalização, configurando embaraço à ação fiscal e ocasionando prejuízo à administração tributária, visto obrigar a auditoria a despender maior tempo em sua execução.

Segundo o inciso II do artigo 29 Lei Complementar n.º 123/2006, a exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública.

O contribuinte foi intimado pela via postal em 04/12/2020, conforme SEDEX cadastrado sob o número OM504904668BR, fls. 1.971/1.975. Apresentou, em 30/12/2020, o instrumento de manifestação de inconformidade (erroneamente identificado como “impugnação administrativa”) de fls. 1984/2016, no qual assim se manifesta:

Alega a tempestividade do protocolo da manifestação de inconformidade.

DO DIREITO

Da ilegalidade da exclusão de ofício do regime do Simples Nacional.

Para justificar a exclusão de ofício, o auditor apontou a ocorrência das hipóteses contidas no art. 29, II, VIII e IX da Lei Complementar 123/2006. Contudo, não há como se admitir como verdadeiras estas situações.

Da inoportunidade de embaraço a fiscalização.

Não há como se admitir a ocorrência de embaraço à fiscalização no presente caso, uma vez que os termos de intimação foram respondidos dentro do prazo e com a documentação que se acreditava pertinente. O que não se pode admitir é que a impugnante seja punida em razão de não ter atendido à requerimentos genéricos de documentos, à elaboração de planilhas às quais não tem obrigação legal de confeccionar ou por não atender às demandas pela concessão de prazos exíguos para apresentar os documentos.

Da escrituração do Livro Caixa.

Os livros-caixa foram escriturados e entregues à fiscalização e, ainda que contenham algum equívoco, não é qualquer equívoco que justifica sua desconsideração. Deve se ter em mente que as empresas do Simples Nacional, pelo seu próprio porte e natureza são mais propensas a terem uma contabilidade um pouco mais defasada, principalmente por não terem muitos recursos disponíveis para a contratação de profissionais ou empresas de maior credibilidade.

Da inoocorrência de despesas pagas em montante superior em 20% o valor dos ingressos de recursos.

Também não houve omissão de receitas para cobrir eventual despesas maiores do que as receitas auferidas no ano. Como exposto em resposta ao TIF 05, em 2016, a impugnante transferiu sua sede do Município de Fortaleza/CE para o Município de Maracanaú/CE, conforme alteração dos atos constitutivos, o que ocasionou diversas dificuldades operacionais. Essas dificuldades foram agravadas pela excessiva demora do Município de Maracanaú em emitir a licença sanitária da empresa, o que só foi feito em 14 de outubro daquele ano, conforme processo em anexo. Esse longo processo burocrático de liberação das licenças do Contribuinte prejudicou o faturamento naquele exercício e ocasionou os resultados atípicos no período.

Diante das dificuldades financeiras ocasionadas pela demora do Município, a impugnante só conseguiu manter seu funcionamento e todos os empregos que dele dependem graças ao Caixa acumulado dos anos anteriores – verificado no balancete anexado à intimação - originado dos bons resultados obtidos pela empresa antes de 2016. Ou seja, não houve omissão de receitas a justificar a penalidade de exclusão do regime do Simples Nacional.

Da incorreção da base para lançamento do crédito tributário. Da necessária exclusão dos pagamentos de natureza não remuneratória.

A Constituição Federal aduz na alínea "a" do inciso I do seu art. 195, in fine, que a Seguridade Social será financiada pela atividade empresária, quando do pagamento das contribuições incidentes sobre a folha-salário e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados às pessoas físicas que lhe preste serviço. A limitação da incidência das referidas contribuições sobre as verbas que possuem natureza remuneratória pagas aos funcionários em retribuição/contraprestação aos serviços prestados é reafirmada no § 11 do art. 201 da CF/88. Já no plano infraconstitucional, a matéria encontra-se regulada pelo os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que as contribuições previdenciárias a cargo das empresas destinadas à Seguridade Social incidirão sobre as remunerações (folha-salário + demais rendimentos) pagas aos seus funcionários, em retribuição/contraprestação aos serviços prestados.

No que tange às contribuições destinados a terceiro, a legislação equiparou a sua base de cálculo à da contribuição destinada à previdência social, conforme art. 14 da Lei nº. 5.890/1973.

Logo, a Contribuição Patronal, RAT e a Contribuição de Terceiros têm como base de cálculo a remuneração que se destina a retribuir o trabalho de modo habitual, cujo entendimento foi expressamente adotado pelo STF. Isto porque, quando da interpretação das normas, deve-se considerar que o legislador não utiliza termos desnecessários. Restando simples perceber que as expressões utilizadas (como "rendimento do trabalho", "remuneração", "serviços efetivamente prestados" e, principalmente, "destinadas a retribuir o trabalho") denotam o sentido de contraprestação por trabalho, ou seja, valores destinados a retribuir efetivamente o labor habitual.

Nesse sentido, verifica-se que a fiscalização utilizou rubricas indevidas para compor a base de cálculo da referida autuação, conforme folhas de pagamento e relatórios das GFIP's em anexo. Diante do exposto, passa-se a análise individual da natureza indenizatória ou não salarial das rubricas questionadas na presente demanda.

A seguir, tece arrazoado atinente ao reconhecimento da natureza indenizatória das rubricas adicional noturno, insalubridade, periculosidade, férias gozadas, terço constitucional de férias, décimo terceiro salário sobre o aviso prévio indenizado e salário maternidade.

Da exclusão do INSS e IRRF da base de cálculo da CPP, RAT e CT.

No entender do Ilustre agente fiscal, o fato de as contribuições em voga incidirem sobre a "folha de salário" permitiria sua incidência sobre a contribuição paga pelo empregado a título de INSS e sobre o IRRF, uma vez que toma como base de cálculo das exações o valor bruto da folha de pagamento, o que impõe extrema onerosidade às empresas. A cobrança na forma como é exigida não tem qualquer suporte legal ou constitucional, haja vista que, reitere-se, tais encargos não têm natureza de remuneração, o que acaba por violar o princípio constitucional da legalidade tributária, prescrito no inciso I do art. 150 da nossa Lei Maior. Se o INSS e IRRF não representa remuneração do funcionário, logo, não podem compor a base de cálculo das contribuições sociais da pessoa jurídica, sob pena de incorrer no aumento inconstitucional da base de cálculo das contribuições, além de ilegalidade, por violação ao art. 110 do CTN, ao alterar o conceito de receita.

Isso ocorre porque o Direito Tributário é ramo normativo de superposição, isto é, utiliza institutos, conceitos e formas definidas por outros ramos normativos para atribuir o respectivo efeito tributário. Que uma vez incorporado acaba por integrar a própria estrutura da norma tributária, de forma que, contrariá-los importará na modificação da própria regra matriz de incidência.

Perceba que, o art. 457 da CLT é claro ao dispor que remuneração é a importância paga com habitualidade pelo empregador ao empregado como contraprestação pelo serviço prestado, seja a título de salário ou de gorjeta. O conceito foi incorporado pela própria Receita Federal do Brasil no inciso I do art. 55 da Instrução Normativa n.º 971/2009 da RFB.

Como se nota, o legislador limitou o campo de incidência das contribuições somente sobre as verbas que possuem a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço prestado. Logo, incluir na base de cálculo verbas que destoam da hipótese de incidência do tributo viola o princípio da legalidade tributária.

Transformando em números, suponhamos que um funcionário receba R\$ 3.000,00 de salário, neste caso, ele sofrerá o desconto de INSS (12%) no importe de R\$ 360,00 e IRRF (15%) no valor de R\$ 191,20. Com base no exemplo acima, o agente fiscal exige as contribuições tomando como bases de cálculo o valor bruto da folha (R\$ 3.000,00), quando, na realidade, a base de cálculo é o valor pago ou creditado à pessoa física (R\$ 2.448,80). Isso porque, no referido exemplo, o valor de R\$ 551,20 (contribuição previdenciária + IRRF) é retido e imediatamente repassado à União Federal, por força de determinação legal.

Com a devida vênia ao entendimento manifestado pelo agente fiscal não se afigura possível concluir que os valores retidos na fonte pela Impugnante a título de INSS e IRRF, na qualidade de responsável tributário e, posteriormente, repassados ao erário possam ser tidos como ganhos ou retribuição capaz de justificar a sua inclusão na base de cálculo das exações. Isso porque, ainda que não ostentem caráter indenizatório ou constem expressamente no rol de exceções do art. 28, §9º, da Lei n.º 8.212/91, evidencia-se que tais verbas não se constituem em "ganhos", retribuição pelo serviço/trabalho prestado ou qualquer espécie de remuneração a atrair a incidência da exação em questão, mas, ao contrário, tratam-se eles próprios de tributos.

Descontos do vale-transporte, vale-alimentação e convênio médico e odontológico.

Por fim, constata-se pela documentação acostada a existência de descontos a título de vale-transporte, vale-alimentação, convênio médico e odontológico. No que tange aos

benefícios de vale-alimentação, vale-transporte e convênio médico e odontológico, por expressa determinação legal, não possuem natureza salarial e, em razão disso, não constituem base de incidência das contribuições sociais pagas pelas impetrantes, conforme art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. Isso ocorre porque, o pagamento dos referidos benefícios almeja ressarcir os funcionários pelas despesas antecipadas em sua alimentação, transporte e saúde, a fim de viabilizar a prestação laboral. Neste caso, aplica-se a regra de composição do salário contribuição, que as parcelas pagas para viabilizar o trabalho não se enquadram no conceito de remuneração.

O pagamento das aludidas verbas pelo empregador lhe confere o direito de realizar um desconto mensal sobre salário básico de seus empregados, como forma de co-participação no custeio da rubrica principal. Tal comando pode ser previsto em lei ou em convenção ou acordos coletivos. Na prática, a empresa antecipa os valores aos funcionários e, posteriormente, é ressarcida pelo desconto direto no seu salário, ou seja, os valores descontados enquadram-se como uma espécie de ressarcimento parcial ao empregador pelas quantias antecipadas aos empregados a título de vale alimentação, vale-transporte e convênio médico e odontológico.

No momento em que o valor é descontado do salário base do empregado, esta quantia perde a natureza remuneratória, não mais podendo ser considerada como rendimento hábil a compor a base de cálculo das contribuições da pessoa jurídica. Isso decorre de um raciocínio simples, se o empregado será responsável por pagar, ainda que parcialmente, o vale-transporte, vale-alimentação e plano médico e odontológico, resta evidente que esta quantia não é salário, pois não é disponibilizada, paga ou creditada na sua conta, logo, não implicam em aumento do seu patrimônio.

Se sobre as rubricas principais não incidem as contribuições sociais, com muito mais razão se tem que os valores descontados como co-participação não devem servir como base de incidência dos tributos aqui discutidos.

Da Limitação da base de cálculo das Contribuições destinadas a terceiros ao limite de 20 (vinte) salários mínimos.

Há ilegalidades que decorrem da própria base de cálculo das contribuições de terceiros considerada como correta pela fiscalização. Isto porque, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 149, previu a competência da União para instituir a contribuição especial, espécie tributária que se difere das demais em virtude da destinação vinculada do produto de sua arrecadação. Entre as contribuições especiais vigentes no ordenamento brasileiro, encontram-se as chamadas contribuições de terceiros, ou contribuições parafiscais destinadas a terceiros, exações incidentes sobre a folha salarial e arrecadadas pela União, através da Receita Federal, no interesse de outras entidades. Essas contribuições, juntamente com a contribuição previdenciária patronal, tiveram suas bases de cálculo limitadas, pelo artigo 4º da Lei n.º 6.950/81, a 20 (vinte) vezes o salário mínimo vigente no país no momento do fato gerador. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 2.318/86 retirou a supracitada limitação, mas apenas em relação à contribuição patronal para a previdência social, conforme previsão expressa do seu art. 3º. Ora, se o Decreto-Lei n.º 2.318/86 não revogou o limite de 20 (vinte) salários mínimos para a base de cálculo das contribuições para terceiros, não há dúvidas de que ele se encontra válido e vigente até os dias de hoje. Repita-se: o que se alterou através do Decreto Lei n.º 2.318/86 foi apenas a base de cálculo das contribuições para a previdência social, não havendo modificação na base das contribuições para terceiros.

Ocorre que a Receita Federal do Brasil, através de ato infralegal - IN 971/2009 - contrariou a norma legal do art. 4º da Lei 6.950/81, fixando a base de cálculo das contribuições em comento (terceiros) na totalidade das remunerações pagas ou creditadas aos empregados e trabalhadores avulsos da empresa. Referido ato normativo dá ensejo à exigência, pelo Fisco Federal, das contribuições de terceiros sobre uma base de cálculo que, no caso da Impugnante, ultrapassa, e muito, o limite legal de 20 (vinte) salários mínimos.

Da impossibilidade de incidir multa de lançamento de ofício e multa por descumprimento de obrigação acessória sobre o mesmo fato gerador.

Em seu relatório fiscal, mais especificamente na "parte quatro", a Autoridade Fiscal discorreu a respeito do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória (multas previdenciárias). Nesse contexto, a Impugnante restou enquadrada em três supostas situações que configurariam fatos geradores para a multa cominada: i) não preparo das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados; ii) apresentação de GFIP com informações incorretas e iii) não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização.

Entretanto, cumpre esclarecer que os mesmos fatos geradores que compuseram o crédito tributário decorrente de obrigações acessórias, também serviram de base para a exigência do crédito principal (contribuição previdenciária) acrescido de juros moratórios, bem como de multa de ofício incidente sobre o tributo exigido. Dessa forma, para o mesmo fato gerador foi cobrada multa por lançamento de ofício através do Auto de Infração de obrigação principal e multa acessória através de outro Auto de Infração, restando evidente punição em duplicidade. Isto posto, as penalidades referentes às obrigações acessórias devem cair por terra, pois nada mais são do que o meio para se alcançar a obrigação principal.

Ressalta que não está sendo questionada a impossibilidade da exigência de multas quando da lavratura do Auto de Infração, mas sim pela impraticabilidade da presente exigência, tendo em vista que visa a imposição de mais de uma multa sobre o mesmo fato gerador, um absurdo bis in idem.

Da necessária perícia/diligência fiscal.

Cita o art. 16 da Lei nº 8.748/93. Nesse sentido, tendo em vista a complexidade do caso e, ainda, de toda a extensa documentação acostada aos autos, entende-se como necessária a produção de prova pericial a fim de comprovar, através do lastro probatório já aqui constante e no que poderá ser solicitado, que de fato houve a inclusão de verbas indenizatórias e verbas de terceiros na folha salarial. Apresenta os seguintes quesitos a serem utilizados na prova pericial:

- a) Foram incluídas nas folhas salariais, do período em questão, para fins de base de cálculo do aludido tributo as verbas de: férias indenizadas (respectivo adicional de 1/3 constitucional e do valor correspondente à dobra das férias), aviso prévio indenizado, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, salário-maternidade, férias, vale alimentação e auxílio doença?
- b) Foram incluídos nas folhas salariais para compor a referida base de cálculo o INSS e IRRF pagos pelo empregado?
- c) A base de cálculo utilizada para compor o lançamento referente às contribuições de terceiros atendeu o limite de 20 salários mínimos, conforme previsão da legislação?
- d) Caso tenham sido incluídas, as contribuições sobre as verbas acima representam qual montante da dívida? Indica assistente técnico.

DOS PEDIDOS.

Postula pelo provimento da manifestação de inconformidade e afastamento da exclusão do Simples Nacional. Requer a posterior juntada de documentos.

A 32ª Turma da DRJ08 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, cuja ementa passo a reproduzir:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Ano-calendário: 2016 TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. MANIFESTAÇÃO DE CONTRARIEDADE A ASPECTOS ATINENTES AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COROLÁRIO.

Tratando-se de autos de processo administrativo atinente à exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional, descabe a análise de argumentos contrários a aspectos peculiares ao lançamento do crédito tributário corolário à exclusão, havendo que serem tratados estes em autos de processo administrativo distinto.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA SUA PRODUÇÃO. PRECLUSÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO A OUTROS PRINCÍPIOS.

Admite-se a produção da prova documental ao longo do processo administrativo, observando-se as situações excepcionais que justifiquem o afastamento do fenômeno da preclusão. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA PERICIAL. INUTILIDADE.

Reputa-se inútil a prova pericial quando o thema probandum não dependa de conhecimento específico e seja passível da prova documental.

EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL.

Configuram causas de exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional ter este oferecido embaraço à fiscalização, pela não apresentação de documentos a ele exigíveis; ter apresentado o Livro Caixa com diversas irregularidades; e, terem as suas despesas excedido em mais de 20% os ingressos financeiros no período.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, pugnano pelo provimento nos mesmo termos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

MÉRITO

Trata-se, de análise de Recurso Voluntário em que o recorrente pleiteia a reforma da decisão inserta no Acórdão recorrido que manteve a exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional, promovida pelo Ato Declaratório Executivo DRF/VIT-ES n.º 116, de 25/10/2019, com início da produção de efeitos da exclusão em 01/01/2016 em decorrência das seguintes causas: **oferecimento de embaraço à fiscalização (art. 29, ii, lei complementar n.º 123/2006), irregularidades na escrituração do livro caixa (art. 29, viii, lei complementar n.º 123/2006), e despesas superam os ingressos no período em mais de 20% (art. 29, x, lei complementar n.º 123/2006).**

Vale destacar, que em sede de Recurso Voluntário, no que diz respeito as causas que originaram a exclusão, a recorrente basicamente repete os mesmos termos da manifestação de inconformidade no seguinte sentido:

(...)a) Da ilegalidade da exclusão de ofício do regime do SIMPLES NACIONAL

5. Para justificar a exclusão de ofício, a fiscalização, bem como a DRJ, apontou a ocorrência das hipóteses contidas no art. 29, II, VIII e IX da Lei Complementar 123/2006:

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

[...] II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

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

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

6. Contudo, não há como se admitir como verdadeiras as situações apontadas, senão veja-se:

- Da inocorrência de embaraço a fiscalização –

Não há como se admitir a ocorrência de embaraço à fiscalização no presente caso, uma vez que os termos de intimação foram respondidos dentro do prazo e com a documentação que se acreditava pertinente.

O que não se pode admitir é que a Recorrente seja punida em razão de não ter atendido à requerimentos genéricos de documentos, à elaboração de planilhas às quais não tem obrigação legal de confeccionar ou por não atender às demandas pela concessão de prazos exíguos para apresentar os documentos.

Seguem exemplos de situações que levaram ao fiscal a entender por embaraço à fiscalização em razão do não atendimento pela Recorrente, mas que, na verdade, revelam exemplos de equívocos na condução da própria fiscalização:

Ex. 01 - pedido de documentos não exigidos pela legislação: TIF 06 – requerimento de apresentação de planilha excel com obrigações de pagamentos a fornecedores de anos anteriores que tenham reflexos em 2016, documento que o contribuinte não tem obrigação de confeccionar;

Ex. 02 - pedido genérico de documentos: TIF 08 – pedido de apresentação de todos os documentos contábeis e fiscais que comprovem a existência do saldo inicial de 2016 em sua conta, faltando a descrição dos documentos que o fiscal entende pertinentes para sua análise;

Ex. 03 – concessão de prazos inexecutáveis para atendimento à fiscalização: TIF 08 – concessão de prazo de 5 (cinco) dias para apresentação de todos documentos fiscais e contábeis;

- Da escrituração do Livro Caixa –

Os livros-caixa foram escriturados e entregues à fiscalização e, ainda que contenham algum equívoco, não é qualquer equívoco que justifica sua desconsideração.

Deve se ter em mente que as empresas do SIMPLES NACIONAL, pelo seu próprio porte e natureza são mais propensas a terem uma contabilidade um pouco mais defasada, principalmente por não terem muitos recursos disponíveis para a contratação de profissionais ou empresas de maior credibilidade.

Diante do exposto, os equívocos encontrados não justificam a exclusão do SIMPLES NACIONAL.

– Da inoportunidade de despesas pagas em montante superior em 20% o valor dos ingressos de recursos –

Por fim, também não houve omissão de receitas para cobrir eventual despesas maiores do que as receitas auferidas no ano.

Como exposto em resposta ao TIF 05, em 2016, a Recorrente transferiu sua sede do Município de Fortaleza/CE para o Município de Maracanaú/CE, conforme alteração dos atos constitutivos, o que ocasionou diversas dificuldades operacionais.

Essas dificuldades foram agravadas pela excessiva demora do Município de Maracanaú em emitir a licença sanitária da empresa, o que só foi feito em 14 de outubro daquele ano, conforme processo em anexo. Esse longo processo burocrático de liberação das licenças do Contribuinte prejudicou o faturamento naquele exercício e ocasionou os resultados atípicos no período.

Diante das dificuldades financeiras ocasionadas pela demora do Município, a Recorrente só conseguiu manter seu funcionamento e todos os empregos que dele dependem graças ao Caixa acumulado dos anos anteriores – verificado no balancete anexado à intimação – originado dos bons resultados obtidos pela Empresa antes de 2016.

Ou seja, não houve omissão de receitas a justificar a penalidade de exclusão do regime do Simples Nacional.

7. Diante do exposto, mostra-se insubsistente a exclusão da Recorrente do SIMPLES NACIONAL.

Dessa forma, por concordar com os fundamentos utilizados no Acórdão recorrido, me utilizo do artigo 57, §3º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, passo a reproduzir o voto na íntegra:

(...)

Em juízo de cognição, o instrumento de manifestação de inconformidade é tempestivo e materialmente apto à instauração da lide administrativa. Dele conheço. Não vislumbro vícios ou máculas a serem objeto de sanatória. A instrução processual mostra-se adequada e desenvolvida nos limites do ônus probatório das partes.

Os presentes autos versam sobre a exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional, promovida pelo Ato Declaratório Executivo nº 87, de 20/11/2020, com início da produção de efeitos da exclusão em 01/01/2016. Paralelamente a estes autos, foram constituídos Autos de Infração como fruto da exclusão, Autos estes integrantes dos autos do processo administrativo nº 11234.720188/2020-31. Como defluiu do instrumento de manifestação de inconformidade, o contribuinte aduz vários argumentos atinentes à impugnação dos Autos de Infração. Assim, dada a pertinência temática de cada qual das alegações do contribuinte, em cada qual dos respectivos autos de processos se analisará as questões atinentes. Passo a fazê-lo.

DA PRODUÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL.

O contribuinte requer a juntada posterior de documentos. Ocorre, contudo, que esta pretensão é contrária ao que prevê o Decreto nº 70.235/72, in verbis:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

... omissis ...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Como se vê, o decreto que regulamenta o processo administrativo fiscal prevê a preclusão quanto à produção da prova documental, limitando-a ao prazo de

apresentação da impugnação. Após isto, somente em hipóteses específicas é que se admite a juntada de novas provas (§ 4º). Portanto, considerando que o contribuinte teve em seu favor outorgado prazo adequado à apresentação de seu instrumento de impugnação, com as provas que entendesse pertinentes e, ainda, que não demonstra qualquer das circunstâncias justificadoras previstas no § 4º, acima citado, não há, sob o ponto de vista da norma processual, que se falar na hipótese de nova juntada a ser deferida por este Relator (§ 5º).

Contudo, saliento particular entendimento no sentido de se entender o contencioso administrativo com relativa flexibilidade em matéria de ônus probatório. Com efeito, a despeito da corrente majoritária, tenho por premissa que o julgador deve apreciar todos os elementos materiais que validamente sejam juntados ao longo do processo administrativo, até que lhe sejam conclusos os autos para julgamento. Portanto, a conclusão ao julgamento, não havendo pendência de juntada de outros elementos, encerra, no meu entender, em primeira instância, a possibilidade de juntada, independentemente da prova efetiva de uma das circunstâncias do § 4º, acima. É dizer, todos os elementos juntados até o momento em que conclusos os autos para relatoria, devem ser apreciados, ainda que sobre eles, formalmente, já tenha ocorrido a preclusão. É o meu entendimento.

Justifica-se este entendimento na concepção de relativismo do princípio da verdade material, no sentido de estar em constante adequação de harmonia com outros postulados, e dentre tais, o da duração razoável do processo, o da segurança jurídica e o da boa fé processual. Nesse sentido, o princípio da verdade real deve, por uma necessidade de estabilidade da relação processual, encontrar um ponto que permita não só ao julgador, mas também às partes, a segurança de que se terá um julgamento sem surpresas probatórias, sem tutelar a má fé dissimulada da produção irresponsável de provas. Ou seja, no plano prático, a constante admissão irrefreada da juntada de documentos, sem qualquer critério justificador, implicaria no caos processual, impedindo-se até mesmo o próprio julgamento da causa, subvertendo-se o processo à vontade irresponsável do contribuinte que, agindo de má fé, poderia procrastinar o deslinde do processo pela constante juntada de documentos, em arrepio à preclusão probatória.

Diante disto, penso que estabelecer o julgamento de primeira instância como marco preclusivo à prova documental já existente mas não apresentada, o que, portanto, se insere na dicção do § 4º, do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, resolve, ao mesmo tempo, a questão de se harmonizar o instituto da preclusão probatória (necessário a qualquer processo) com o princípio da verdade material (premissa fundamental de um processo justo).

No entanto, em que pese esta ressalva de entendimento pessoal, é fato que após a apresentação dos instrumentos de impugnação (24/02/2017), sem qualquer documento (friso e carrego na tinta), não houve até o momento em que se redige este Voto qualquer atividade instrutória nos autos, razão pela qual, o entendimento preconizado nos parágrafos anteriores, embora em tese praticado por este Relator, não tem cabimento na espécie, porquanto ausente novos elementos a serem apreciados em juízo de cognição.

Destarte, tenho como estabilizada a relação processual no que tange ao ônus probatório do contribuinte, de forma que a partir deste momento, qualquer elemento que venha a ser objeto de juntada aos autos seja submetido, exclusivamente, ao crivo da segunda instância de julgamento, seja no tocante à sua admissão como instrumento de prova, seja à sua valoração de convicção do julgador.

(...)

DA EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE JUNTO AO SIMPLES NACIONAL.

Os autos trazem as seguintes causas de exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional:

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

... omissis ...

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

... omissis ...

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

... omissis ...

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

Pelas três causas acima, a exclusão é procedente! Vejamos.

PRIMEIRA CAUSA DE EXCLUSÃO: OFERECIMENTO DE EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO (ART. 29, II, LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006).

A fiscalização traz o rol de documentos e informações não apresentadas pelo contribuinte. Enumero:

◇ a totalidade os documentos contábeis e fiscais (recibos, NF, extratos bancários etc), que comprovassem o saldo inicial lançado no saldo inicial do Livro Caixa e na conta “11101.0001 – Caixa” do balancete de 2016 (Termos de Intimação Fiscal n.ºs 06 e 08);

◇ documentos contábeis (recibos, extratos bancários etc.) relacionados aos registros na coluna ENTRADAS, relativos aos lançamentos de receitas nos livros Caixa de 2016 (Termo de Intimação Fiscal n.º 09); e,

◇ documentos contábeis (recibos de pagamento, extratos bancários etc.) relacionados no anexo 1 (TIF n.º 10), o qual discrimina lançamentos de receitas nos livros Caixa de 2017; e, documentos contábeis e fiscais (recibos de pagamento, NF, extratos bancários etc.) relacionados no anexo 2, o qual discrimina lançamentos de despesas nos livros Caixa de 2017 (Termo de Intimação Fiscal n.º 10).

Como se nota, não foram poucos documentos não apresentados pelo contribuinte. Na realidade, parte dos documentos não apresentados constituem demonstração fundamental à comprovação de outra causa de exclusão, qual seja, a origem das disponibilidades financeiras relativas ao ano-calendário de 2016, em relação às quais o contribuinte justifica sua origem em anos anteriores.

De fato, muito embora o contribuinte não traga um arrazoado mais consistente no instrumento de manifestação de inconformidade, colaciona ele sua resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal n.º 05:

Como exposto em resposta ao TIF 05, em 2016, a impugnante transferiu sua sede do Município de Fortaleza/CE para o Município de Maracanaú/CE, conforme alteração dos atos constitutivos, o que ocasionou diversas dificuldades operacionais.

Essas dificuldades foram agravadas pela excessiva demora do Município de Maracanaú em emitir a licença sanitária da empresa, o que só foi feito em **14 de outubro daquele ano**, conforme processo em anexo. Esse longo processo burocrático de liberação das licenças do Contribuinte prejudicou o faturamento naquele exercício e ocasionou os resultados atípicos no período.

Diante das dificuldades financeiras ocasionadas pela demora do Município, a impugnante só conseguiu manter seu funcionamento e todos os empregos que dele dependem graças ao Caixa acumulado dos anos anteriores – **verificado no balancete anexo à intimação** – originado dos bons resultados obtidos pela Empresa antes de 2016.

Ou seja, não houve omissão de receitas a justificar a penalidade de exclusão do regime do Simples Nacional.

Eis o Livro Caixa:

CE FORTALEZA DRF
Balancete Contábil

Fl. 66
Pág.: 1 de 2

Empresa: CEC COMUNICACAO VISUAL EIRELI - CNPJ: 08.838.212/0001-00

Fortes Contábil 6.143.0

Período: 01/01/2016 a 31/12/2016; Estabelecimento(s): Todos; Centro(s) de Resultados: Todos

Conta	Descrição	Saldo Anterior	Débitos	Créditos	Saldo Atual
1	*** Ativo ***	1.603.809,44 D	4.165.847,53	5.704.213,53	65.443,44 D
11	Ativo Circulante	1.603.809,44 D	4.165.847,53	5.704.213,53	65.443,44 D
111	Disponível	1.603.809,44 D	4.165.847,53	5.704.213,53	65.443,44 D
11101	Caixa Geral	1.603.809,44 D	2.407.948,50	3.946.516,02	65.241,92 D
11101.0001	Caixa	1.603.809,44 D	2.407.948,50	3.946.516,02	65.241,92 D
11102	Banco Conta Movimento	0,00	1.757.899,03	1.757.697,51	201,52 D
11102.0001	Bradesco	0,00	1.757.899,03	1.757.697,51	201,52 D
2	*** Passivo ***	1.603.809,44 C	254.223,80	254.979,94	1.604.565,58 C
21	Passivo Circulante	30.651,62 C	183.946,21	167.731,11	14.436,52 C

Como se nota, o contribuinte alega que a dificuldade de ingressos financeiros do ano calendário de 2016 foi suprida pela existência de disponibilidade financeira proveniente de anos anteriores, conforme consta de balancete apresentado à fiscalização. A fiscalização, de sua parte, confirmou a existência deste saldo inicial, conforme alegado pelo contribuinte, no item 31 da Representação Fiscal:

31. Apesar das alegações apresentadas não afastarem a aplicação do inciso IX do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, houve por bem verificar a fidedignidade do registro do saldo inicial do livro caixa de 2016 no valor de R\$ 1.603.809,44, haja vista constatar-se no balancete que o valor foi escriturado na conta CAIXA (11101.0001 Caixa), enquanto a conta "11102 - Banco Movimento" não apresentava numerário, indicando que o valor milionário ficou sob tutela direta do sujeito passivo e não de um agente bancário, como usual.

Ocorre, contudo, que como bem pontua a fiscalização, é absolutamente inconcebível que qualquer empresa mantenha mais de um milhão de reais em seu caixa. Primeiramente, a conta caixa, como de conhecimento amplo a todos quantos trabalhem ou convivam com os princípios e técnicas contábeis, constituem os ingressos em dinheiro, cheques em mãos recebidos e ainda não depositados, pagáveis de imediato. Ou seja, a conta caixa não se presta ao registro de operações bancárias ou lançamentos que não constituam o fluxo diário de circulação de valores. Dessa maneira, não se justifica uma conta caixa com mais de um milhão de reais!

Em segundo lugar, a experiência nos mostra que a existência de volumoso saldo positivo na conta caixa, seja no Livro Diário, mais ainda no Livro Caixa, nada mais é do que a forma incorreta de registro de operações financeiras de fundo bancário. Assim, é comum, embora incorreto sob o prisma da técnica contábil, e neste caso, merece censura, promover movimentações de valores que não sejam exclusivamente dinheiro e valores cujo recebimento se perfaça no mesmo dia, ou, quanto muito, no dia posterior.

Diante disto, a julgar pelo contexto verificado no contribuinte, seria razoável acreditar que o mesmo teria em um cofre, em um armário, ou mesmo em uma gaveta, em janeiro de 2016, mais de R\$ 1.500.000,00? Claro que não! Evidentemente, não! Afirmar o contrário é fazer chacota da fiscalização. A partir desta óbvia conclusão, e justamente

no sentido de se demonstrar a origem destes recursos, a fiscalização formulou exigência no sentido de que o contribuinte apresentasse a totalidade dos documentos contábeis e fiscais que comprovassem o saldo inicial do Livro Caixa de 2016. Isto é, a fiscalização, partindo da justificativa apresentada pelo próprio contribuinte e da sua informação no balancete, propiciou a ele – contribuinte – que demonstrasse a origem destes recursos. E, o contribuinte, para espanto da fiscalização, simplesmente nada apresentou, como se sua palavra devesse ser revestida da maior segurança e certeza existente.

Ora, com a devida vênia, em circunstâncias normais, onde não há o emaranhado de divergências e inconsistências contábeis apontados pela fiscalização, como deflui da Representação Administrativa E O CONTRIBUINTE NADA QUESTIONA A RESPEITO, a prova dos fatos registrados no Livro Caixa, ainda que por amostragem, não constitui faculdade do contribuinte, mas, ao revés, uma vez exigido pela fiscalização, é uma obrigação dele, um dever instrumental tributário, passível até mesmo, por si só, de imposição de penalidade pecuniária pelo seu descumprimento. Se assim é “em circunstâncias normais”, imagine-se no caso dos autos onde (i) os ingressos de 2016 foram ínfimos a ponto de implicar em uma diferença de 223,03% em relação às despesas do mesmo período, e, cumulativamente, (ii) o contribuinte afirma e contabiliza a existência de um saldo inicial na conta Caixa de mais de R\$ 1.500.000,00! No caso dos autos, a demonstração deste saldo inicial, ou seja, sua origem, deveria ser o primeiro fato a ser demonstrado pelo contribuinte, inarredavelmente!

No instrumento de manifestação de inconformidade, erroneamente intitulado pelos causídicos constituídos pelo contribuinte como “impugnação administrativa”, o contribuinte se limita a argumentar que:

Não há como se admitir a ocorrência de embaraço à fiscalização no presente caso, uma vez que os termos de intimação foram respondidos dentro do prazo e com a documentação que se acreditava pertinente.

O que não se pode admitir é que a impugnante seja punida em razão de não ter atendido à requerimentos genéricos de documentos, à elaboração de planilhas às quais não tem obrigação legal de confeccionar ou por não atender às demandas pela concessão de prazos exíguos para apresentar os documentos.

Seguem exemplos de situações que levaram ao fiscal a entender por embaraço à fiscalização em razão do não atendimento pelo impugnante, mas que, na verdade, revelam exemplos de equívocos na condução da própria fiscalização:

Ex. 01 - pedido de documentos não exigidos pela legislação: TIF 06 – requerimento de apresentação de planilha excel com obrigações de pagamentos a fornecedores de anos anteriores que tenham reflexos em 2016, documento que o contribuinte não tem obrigação de confeccionar;

Ex. 02 - pedido genérico de documentos: TIF 08 – pedido de apresentação de todos os documentos contábeis e fiscais que comprovem a existência do saldo inicial de 2016 em sua conta, faltando a descrição dos documentos que o fiscal entende pertinentes para sua análise;

Ex. 03 – concessão de prazos inexequíveis para atendimento à fiscalização:

TIF 08 – concessão de prazo de 5 (cinco) dias para apresentação de todos documentos fiscais e contábeis;

Vamos lá.

Primeiramente, a alegação de prazos exíguos é infundada. A um, porque a fiscalização foi desenvolvida no ano de 2019, iniciada em 19 de setembro de 2019, isto é, quase três anos após os fatos verificados, tempo mais que razoável a que o contribuinte tivesse em

sua posse todos os documentos relacionados aos últimos cinco anos. A dois, porque a fiscalização outorgou prazos bastante razoáveis ao atendimento das solicitações, vejamos:

- a) Termo de Intimação Fiscal nº 05, de 27/04/2020 (já transcorridos mais de sete meses em procedimento fiscal): 05 dias úteis;
- b) Termo de Intimação Fiscal nº 06, de 26/06/2020 (já transcorridos mais de nove meses em procedimento fiscal): 05 dias úteis;
- c) Termo de Intimação Fiscal nº 08, de 14/09/2020 (já transcorridos quase um ano em procedimento fiscal): 05 dias úteis;
- d) Termo de Intimação Fiscal nº 09, de 22/10/2020 (já transcorridos mais de um ano em procedimento fiscal): 05 dias úteis; e,
- e) Termo de Intimação Fiscal nº 10, de 03/11/2020 (já transcorridos mais de um ano em procedimento fiscal): 05 dias úteis.

Ora, o contribuinte teve muito tempo para reunir os documentos solicitados e os apresentar à fiscalização, de forma a corroborar a sua tese, demonstrando a composição do saldo inicial da conta Caixa no início do ano-calendário de 2016, e não o fez. Sequer em sede de manifestação de inconformidade demonstrou qualquer aspecto relativo a este fato. Diante disto, afasto a alegação de exiguidade de prazo.

Quanto ao caráter “genérico” dos requerimentos, ousou divergir do contribuinte. A fiscalização foi bastante precisa em relação aos documentos solicitados. A menção a “todos os documentos contábeis e fiscais” não pode ser considerada como genérica, pois, no meu entender, a partir do momento em que o contribuinte alega possuir mais de R\$ 1.500.000,00 em conta Caixa, o que, como visto acima, é um absurdo, deve ele provar a composição deste saldo com todos os documentos contábeis e fiscais, descabendo em tal hipótese, a partir do próprio Livro Caixa elaborado pelo contribuinte para os anos-calendário anteriores, à fiscalização a enumeração exaustiva dos documentos que compuseram o saldo da referida conta.

E, por fim, quanto a “planilhas” que o contribuinte “não tem obrigação legal de confeccionar”, a causa de exclusão em comento não se fundamentou na não elaboração de planilhas, mas na omissão deliberada de não apresentar os documentos exigidos. Ainda, apenas a título de argumentação, se o contribuinte alega a composição de um saldo contábil, penso eu que assume em caráter implícito o dever de, ao menos por uma planilha, elucidar a composição alegada. Evidentemente, salvo formatos de arquivos expressamente exigidos pela legislação tributária, não pode ser compelido a apresentar esta planilha, tampouco autuado por não o fazer, como de fato, não o foi, mas a premissa de esclarecimento e boa fé orientam esta postura.

Portanto, firmo minha convicção no sentido de ter sido perfeitamente caracterizada a hipótese de exclusão constante do artigo 29, inciso II, da Lei Complementar nº 123/2006.

SEGUNDA CAUSA DE EXCLUSÃO: IRREGULARIDADES NA ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA (ART. 29, VIII, LEI COMPLEMENTAR N 123/2006).

A fiscalização apontou uma grande quantidade de inconsistências na escrituração do Livro Caixa pelo sujeito passivo. O contribuinte se limita a alegar que:

- Da escrituração do Livro Caixa -

Os livros-caixa foram escriturados e entregues à fiscalização e, ainda que contenham algum equívoco, não é qualquer equívoco que justifica sua desconsideração.

Deve se ter em mente que as empresas do SIMPLES NACIONAL, pelo seu próprio porte e natureza são mais propensas a terem uma contabilidade um pouco mais defasada, principalmente por não terem muitos recursos disponíveis para a contratação de profissionais ou empresas de maior credibilidade.

Diante do exposto, os equívocos encontrados não justificam a exclusão do SIMPLES NACIONAL.

Sobre este tema, pode-se resumir as irregularidades apontadas pela fiscalização:

- i. ausência de comprovação do saldo inicial da conta Caixa no ano-calendário de 2016, no valor de R\$ 1.603.809,44;
- ii. existência de lançamentos de “suprimento de caixa”, não sendo possível à fiscalização realizar a conciliação bancária como forma de se apurar a origem do suprimento;
- iii. lançamentos relativos a movimentação bancária não informam a forma de adimplemento das receitas e despesas, impossibilitando, mais uma vez, a conciliação bancária;
- iv. omissão de informações relevantes nos lançamentos de receitas e despesas, a impossibilitar a elucidação da origem e destino, respectivamente, dos valores, em prejuízo da efetiva e real composição dos saldos das contas Caixa e Bancos;
- v. ausência de conciliação bancária de saldos negativos em conta bancária a partir de suprimento pela conta Caixa;
- vi. expreso reconhecimento pelo contribuinte de não realização de conciliação bancária para os anos de 2016 e 2017; e,
- vii. inexistência de conciliação bancária para o ano de 2018.

Reputa-se mais que evidente que as inconsistências e irregularidades acima não constituem “algum” ou “qualquer equívoco”, como afirma o contribuinte, mas, ao contrário, graves falhas de registro financeiro a macular a sua escrita fiscal. Sobre o tema, de rigor esclarecer que mesmo às empresas optantes do Simples Nacional, há que se exigir a correta observância de princípios básicos de escrituração, dentre estes, a descrição minimamente razoável dos históricos dos lançamentos. Ainda, a própria legislação obriga o contribuinte a manter a escrituração do Livro Caixa com toda a sua movimentação financeira e bancária (artigo 26, § 2º, Lei Complementar nº 123/2006).

No âmbito da sua competência, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, tendo em vista as previsões contidas na Lei Complementar nº 123/2006, editou a Resolução nº 1.115, de 19/12/2007, portanto, em período muito anterior aos fatos geradores discutidos nos autos (ano calendário de 2016), que, aprovando a NBC T 19.13, acerca da escrituração contábil simplificada para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, assim previu:

Formalidades da Escrituração

4 A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e em conformidade com as disposições contidas nesta norma, bem como na NBC T 2.1, NBC T 2.2, NBC T 2.3, NBC T 2.4, NBC T 2.5, NBC

T 2.6, NBC T 2.7 e NBC T 2.8, excetuando-se, nos casos em que couber, as disposições previstas nesta norma no que se refere a sua simplificação.

5 As receitas, despesas e custos devem ser escriturados contabilmente com base na sua competência.

6 Nos casos em que houver opção pelo pagamento de tributos e contribuições com base na receita recebida, a microempresa e empresa de pequeno porte devem efetuar ajustes a partir dos valores contabilizados, com vistas ao cálculo dos valores a serem recolhidos.

Ocorre que não há nenhuma previsão de que o conteúdo dos históricos possa ser consideravelmente resumido a ponto de não se poder compreender a sua natureza ou mesmo fazer a sua correlação com a forma de adimplemento das operações em relação ao seu necessário cotejo das contas contábeis envolvidas. O histórico do lançamento é a descrição fundamental da operação, devendo conter os elementos mínimos pelos quais se possa afirmar sua real natureza jurídica, a sua correta vinculação às contas devedoras e credores a ele atinentes e, fundamentalmente, se possa identificar o documento material em que ele se baseia.

Portanto, a alegação de se adotar uma contabilidade simplificada não merece acolhida, mantendo-se a presente causa de exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional.

TERCEIRA CAUSA DE EXCLUSÃO: DESPESAS SUPERAM OS INGRESSOS NO PERÍODO EM MAIS DE 20% (ART. 29, X, LEI COMPLEMENTAR N 123/2006).

Nesta causa de exclusão, ficou constatado inequivocamente que durante o ano calendário de 2016 os ingressos do contribuinte ficaram muito aquém das suas despesas, de tal forma que o valor destas, em todos os meses do ano-calendário, superaram em mais de 20% o valor dos ingressos. Confira-se tabelas juntadas pela fiscalização e não contestadas pelo contribuinte:

DIVERGÊNCIAS DESPESAS PAGAS X INGRESSOS DE RECURSOS 2016				
COMP	INGRESSOS DE RECURSOS	DESPESAS (*)	DIFERENÇA (INGRESSOS DE RECURSOS – DESPESAS)	DIVERGÊNCIA (%)
012016	51.181,23	210.086,82	-158.905,59	310,48
022016	28.379,00	138.896,31	-110.517,31	389,43
032016	54.841,49	131.695,31	-76.853,82	140,14
042016	33.084,00	168.804,83	-135.720,83	410,23
052016	56.763,90	189.662,86	-132.898,96	234,13
062016	27.444,00	221.408,93	-193.964,93	706,77
072016	11.180,00	177.201,58	-166.021,58	1.484,99
082016	46.596,27	171.508,70	-124.912,43	268,07
092016	109.158,10	161.086,61	-51.928,51	47,57
102016	100.870,00	161.210,23	-60.340,23	59,82
112016	129.028,21	211.496,59	-82.468,38	63,91
122016	41.578,02	286.167,59	-244.589,57	588,27
TOTAL 2016	690.104,22	2.229.226,36	-1.539.122,14	223,03

(*) LIVRO CAIXA 2016

MASSA SALARIAL E FGTS X RECEITA BRUTA					
COMP	MASSA SALARIAL DA FOLHA DE PAGAMENTO E FGTS			TOTAL FOPAG	RECEITA BRUTA (PGDAS)
	REM SEG EMP (GFIP)	FGTS (LIVRO CAIXA)	REM CONT IND (GFIP)		
012016	109.089,83	14.173,33	880,00	124.143,16	51.181,23
022016	110.767,71	9.621,84	880,00	121.269,55	28.379,00
032016	120.648,74	8.851,10	880,00	130.379,84	54.841,49
042016	113.546,20	16.184,38	880,00	130.610,58	33.084,00
052016	128.060,21	14.789,97	880,00	143.730,18	56.763,90
062016	120.453,27	11.392,91	880,00	132.726,18	27.444,00
072016	116.764,05	10.964,34	880,00	128.608,39	11.180,00
082016	115.342,60	31.063,36	880,00	147.285,96	46.596,27
092016	119.144,44	19.637,83	880,00	139.662,27	109.158,10
102016	118.880,81	9.718,73	880,00	129.479,54	100.870,00
112016	124.576,51	683,05	880,00	126.139,56	129.028,21
122016	127.340,68	42.672,09	880,00	170.892,77	41.578,02
132016	92.984,90			92.984,90	
TOTAL	1.517.599,95	189.752,93	10.560,00	1.717.912,88	690.104,22

De sua parte, o contribuinte trouxe duas justificativas:

- dificuldades relativas à alteração de sua sede, do município de Fortaleza/CE para o município de Maracanaú/CE; e,
- utilização de saldo positivo em caixa, oriundo de períodos anteriores.

Com relação à primeira justificativa, em que pese possa haver sensível prejuízo à atividade econômica do contribuinte, entraves burocráticos não justificam este contexto. E isto porque não se fecha um estabelecimento simplesmente sem que outro já esteja pronto e autorizado para funcionar. Ao revés, a prática e a precaução empresarial somente permitem o fechamento de um estabelecimento quando outro estiver pronto ao funcionamento, evidentemente. Tanto assim é que a própria fiscalização faz cair por terra a tese do contribuinte quando afirma:

21. Conforme os esclarecimentos, o resultado do faturamento de 2016 decorreu de dificuldades operacionais na transferência da sede da empresa para outro município. A auditoria constatou, no entanto, que as todas as notas fiscais de 2016 e parte de 2017 são da Secretaria Municipal de Finanças do Município de Fortaleza e foram emitidas com o domicílio tributário da empresa em Fortaleza, qual seja, Rua José Avelino, 800, Galpão 1, Bairro: Praia de Iracema, CEP: 60.060-360, Fortaleza, CE. Apenas em 02/2017 constam notas fiscais emitidas no município de Maracanaú, o que demonstra que a empresa, apesar de estar em processo de mudança de sede,

28 página(s) assinado digitalmente. Documento de 27 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo código de localização EP/AP19:1120.10524.7622 no endereço <http://sadd.rec@ta.fazenda.gov.br/sadd-internet/pages/validadocumeto-digital> consulte a página de autenticação no final deste do

DEFIS

Fl. 7

**Receita Federal****Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB
Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza – DRF/FOR
Serviço de Fiscalização – Sefis
PROCESSO COMPROT Nº 11234-720.174/2020-17**

permaneceu operando em seu domicílio tributário localizado em Fortaleza durante o ano de 2016 e início de 2017(em anexo).

Ora, se no ano-calendário de 2016, TODAS as notas fiscais foram emitidas pelo município de Fortaleza, então, a tese do contribuinte no sentido de que a demora para autorização de seu estabelecimento em Maracanaú teria afetado seus negócios não é verdadeira, e, por este motivo, não haveria razão para que seu faturamento restasse prejudicado. Caberia a pergunta: Qual a diferença de contexto entre 2015 e 2016? Aparentemente nenhuma e o contribuinte, em realidade, nada demonstra acerca de seu alegado “prejuízo produtivo”.

Quanto à justificativa de utilização dos recursos de caixa provindos de anos anteriores, a questão já restou analisada pela absoluta ausência de comprovação da sua origem. Aqui, cabe ressaltar que não há demonstração de que o faturamento do contribuinte tenha sido afetado pelo seu processo de mudança, na medida em que operou, ao que tudo indica, e ele não demonstra o contrário, normalmente. Diante deste fato, resta-nos a mera comparação entre o faturamento e as despesas do ano-calendário de 2016, o que configura cabalmente a causa de exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional.

Em vista disto, conheço do instrumento de manifestação de inconformidade, e, no mérito, nego-lhe provimento para manter a exclusão do contribuinte junto ao Simples Nacional, promovida pelo Ato Declaratório Executivo DRF/VIT-ES nº 116, de 25/10/2019, com início da produção de efeitos da exclusão em 01/01/2016.

Portanto, utilizando-se, pois, das razões de decidir acima expostas, entendo por negar provimento ao recurso.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa