



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



**Processo nº** 14120.000062/2009-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.925 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2020  
**Recorrente** DELTA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA. ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

**EXCLUSÃO DO SIMPLES. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEIS. NULIDADE MATERIAL.**

A empresa excluída do Simples deve, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ser tributada pelas regras do Lucro Real, Lucro Presumido ou, excepcionalmente, pelo Lucro arbitrado. Deve-se, portanto, oportunizar à empresa excluída do Simples a opção de apurar seus resultados, não podendo a Fazenda Nacional escolher em seu lugar sob pena de, em assim o fazendo, submeter à pessoa jurídica excluída, dentre os regimes que poderia legalmente adotar, a tributação por aquele mais oneroso. Essa nulidade, por ser material, macula totalmente o lançamento pode ser arguida a qualquer tempo e de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocado) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Por bem expor o caso do autos, reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem complementando-o a seguir:

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls 242 a 305) referente a IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, do ano-calendário de 2006, onde foi apurado um crédito tributário total na ordem de R\$ 540.226,09, assim dividido:

<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</b>	
Imposto	172.661,91
Juros de Mora	46.806,70
Multa	129.496,41
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>348.965,02</b>
<b>Pis/Pasep</b>	
Contribuição	1.549,90
Juros de Mora	436,81
Multa	1.162,39
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>3.149,10</b>
<b>Cofins</b>	
Contribuição	7.153,53
Juros de Mora	2.016,32
Multa	5.365,12
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>14.534,97</b>
<b>CSLL</b>	
Contribuição	85.842,79
Juros de Mora	23.352,13
Multa	64.382,08
<b>Valor do Crédito Apurado</b>	<b>173.577,00</b>
<b>Crédito tributário do processo em R\$</b>	<b>540.226,09</b>

3. De acordo com os autos, o procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo teve início em 15 de dezembro de 2008, quando o contribuinte foi intimado a apresentar livros e documentos referentes ao período de janeiro a dezembro de 2006. Em 22/12/2008 e 06/02/2009 o contribuinte apresentou documentos em resposta à referida intimação.

4. Em 31 de março de 2009 o contribuinte foi intimado a apresentar Balanços Trimestrais e LALUR além de cumprir as demais obrigações acessórias em vista da sua exclusão do Simples Federal.

5. Ao verificar os valores constantes na escrituração fiscal e contábil com os declarados pelo contribuinte à RFB, a fiscalização constatou divergências que deram origem aos créditos tributários do presente auto, conforme segue:

RESUMO	
PA	Receita Bruta
mar-06	10.402,39
abr-06	315.657,81
mai-06	556.836,86
jun-06	644.670,96
jul-06	711.942,26
ago-06	986.620,69
set-06	1.078.066,86
out-06	1.197.856,79
nov-06	1.241.605,74
dez-06	1.204.748,44
<b>TOTAL</b>	<b>7.948.408,80</b>

6. Além disso, no decorrer da ação fiscal, a empresa foi excluída do Simples Federal por ter auferido receita bruta excedente ao limite estabelecido para ingressar no sistema. Em função dessa exclusão, a mesma foi intimada a apresentar Balanços e/ou Balancetes trimestrais, Lalur, DIPJ, DACON e DCTF referentes ao período fiscalizado.

7. Outrossim, o contribuinte alegou que sua opção seria pelo lucro presumido, porém, a opção por essa modalidade de cálculo do IRPJ deveria ter sido manifestada a época certa, conforme previsto na legislação. Como regra, a base de cálculo do IRPJ é o Lucro Real. Por esse motivo o contribuinte foi intimado a apresentar os elementos anteriormente mencionados.

8. A escrituração apresentada pela empresa foi elaborada sem os Balanços e/ou Balancetes trimestrais e sem os demais documentos solicitados. Entretanto, é condição para apuração pelo Lucro Real a elaboração das demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal. Assim, tendo em vista tal situação a empresa foi submetida ao arbitramento do lucro, conforme prevê o art. 530, inciso I, do Decreto nº 3.000/1999.

9. Tendo sido elaborado o auto de infração, o contribuinte foi cientificado em 27/04/2009 (vide documento de fl. 305). Inconformado, apresentou impugnação, tempestivamente, em 26/05/2009. Tal impugnação está consubstanciada no documento anexado às fls 310 a 315, onde resumidamente argumenta o seguinte:

- “É de se dispor que a ora recorrente, desde janeiro de 2006, enquadrada no regime tributário do SIMPLES, vinha procedendo suas declarações de imposto de renda sempre amparada pelo aludido regime tributário, recolhendo no decorrer de referido ano todos as guias referente ao aludido regime tributário, o que importou neste ano, conforme faz prova os documentos em anexo, um total de mais de R\$ 60.000,00 em imposto de renda sobre suas operações de venda.”

- “Ocorre que, projetando suas expectativas de vendas para os anos futuros, entendendo que seu faturamento para o ano de 2007 e seguintes superaria o teto limite para o enquadramento em referido regime tributário, passou então a ora recorrente a proceder com sua declaração de renda e seus respectivos recolhimentos tributários

sobre a renda auferida em suas operações de venda, sobre o regime de Lucro Presumido, situação esta que até o presente momento ocorre.”

- “Bem é verdade que referida situação foi objeto de apuração pela própria Secretaria da Receita Federal, que, em procedimento adotado pela Seção de Controle e Acompanhamento Tributário SACAT, quando em pauta a exclusão da empresa ora recorrente do regime tributário do Simples, fora constatado que para o ano de 2006 já deveria sim ter procedido a recorrente com os seus recolhimentos tributários sem o privilégio do Regime Tributário do SIMPLES, tendo sido notificada a ora recorrente em 03.04.2009.”

- “... conforme documento protocolado junto ao próprio Auditor Fiscal prolator do auto de infração ora combatido, datado de 09.04.2009, ou seja, em momento imediatamente posterior à ciência da recorrente que os efeitos da sua exclusão do regime tributário do SIMPLES se daria desde o ano de 2006, a mesma tentou proceder espontaneamente com a retificadora de sua declaração de imposto de renda, o que, o próprio sistema de transmissão da Secretaria da Receita Federal, não concluiu com tal possibilidade, sob o argumento de que a empresa sendo optante do regime tributário do SIMPLES tal feita não teria como ocorrer.”

- “Ora sim, veja-se que independente da decisão da Receita Federal no sentido de excluir a recorrente do regime tributário do simples, a mesma, desde o ano de 2007 em diante, já alterou seu regime tributário, procedendo com sua declaração através da forma de Lucro Presumido, mas mesmo assim, o sistema da Receita Federal acusava, adotava e somente permitia operações de retificação da DIRPJ da recorrente, que se coadunasse com o regime tributário do SIMPLES, sob pena de invalidação.”

- “... verifica-se que a Secretaria da Receita Federal sequer oportunizou, o que é devidamente previsto nos seus procedimentos administrativos, que a recorrente realizasse sua retificação da declaração de imposto de renda do ano de 2007, com base no ano de 2006 de forma espontânea, o que lhe concederia, dentro dos limites da legalidade do órgão, gozar do benefício do pagamento do imposto devido, com as devidas correções, entretanto, suportando uma multa no patamar de 20%, e não na ordem de 75% como arbitrado pelo mesmo.”

“Mais ainda, é de se aduzir que, para efeito da lavratura do auto de infração ora combatido, desconsiderados foram todos os recolhimentos tributários do ano de 2006, que importou, conforme cópias em anexo, em um recolhimento superior a R\$ 60.000,00, ou seja, do auto de infração em discussão, entende-se que a recorrente deixou de recolher o imposto sobre as rendas por ela auferida, o que na verdade não foi o que ocorreu. O que efetivamente ocorreu foi um recolhimento a menor, posto que houve sim recolhimento de imposto de renda.”

- “Tanto o é, que, analisando o auto de infração e o próprio recurso ora interposto, é de se verificar que não se detém a recorrente a questionar os impostos que lhe são cobrados, posto que devidos e corretos estão.”

- “Em segundo plano, e não menos importante, é de se ressaltar que o patamar adotado para o arbitramento da multa pelo suposto inadimplemento tributário da recorrente, da mesma forma, não se ladeia com a legalidade, e mesmo com os rigores que o procedimento tributário oportuniza aos contribuintes, uma vez que, cerceado seu direito do uso da retificadora espontânea para eventual correção de recolhimento indevido de seus impostos, impõe à recorrente o suportar de uma multa de 75% sobre o valor daqueles, ao contrário dos 20% que seriam o devido em tal situação.”

10. Por fim, o contribuinte requer o total provimento de seu recurso, para fim de ser recalculado o valor devido, levando-se em consideração os valores recolhidos através do regime tributário do Simples Federal e também que seja reconsiderada a multa de 75% para o percentual de 20%, tendo em vista que a empresa tentou proceder a retificação espontânea de sua DIPJ.

Quando do julgamento, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

VALORES RECOLHIDOS PELO SIMPLES. EXCLUSÃO.

Quando de lançamento de ofício relativo à pessoa jurídica excluída do Simples, devem ser considerados os recolhimentos proporcionais relativos ao IRPJ e às contribuições efetuados para os mesmos períodos de apuração, pela sistemática de pagamento unificado do Simples, para se formular a exigência apenas do saldo, não recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAR A DECLARAÇÃO.

Como o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, esse não pode retificar a declaração, entretanto, no caso de pedido de retificação da declaração depois de iniciado o procedimento fiscal, tal procedimento não inibirá a constituição do crédito tributário devido e a imposição das penalidades pertinentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão, interpôs a contribuinte recurso a esse Conselho alegando em síntese que não concorda com a aplicação da multa de 75% que deverá ser utilizada apenas para o período de 2006 e não para os período seguintes, pois ocorreu por inconsistência do próprio sistema da Receita Federal que não autorizava a retificadora se não fosse de acordo com o simples.

Este é o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Antes de adentrarmos no mérito do presente recurso, essencial verificar a autuação da empresa e sua exclusão do SIMPLES.

Conforme ADE de fls. 122 dos autos de 13 de fevereiro de 2009, a contribuinte foi excluída do simples a partir do início de suas atividades, no ano de 2006, por ter auferido nesse mesmo ano, receita excedente ao limite estabelecido para ingressar no sistema.

Nesse sentido, foi a empresa excluída de ofício do simples a partir do início de suas atividades, conforme art. 15, inciso III da Lei 9.317/96, combinado com art. 13:

Art. 15 – A exclusão do Simples nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtira efeito:

(...)

III – a partir do início de atividade da pessoa jurídica, sujeitando-se ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, apenas, de juros de mora quando efetuado antes do início do procedimento de ofício, na hipótese do inciso II, “b”, do art. 13;

Por outro lado, verifica-se que a empresa optou pelo lucro presumido, conforme documento juntado aos autos às fls. 132. Entretanto, conforme TVF a tributação pelo lucro presumido deveria ter sido manifestada a época certa, conforme previsto na legislação.

Assim, cabe ressaltar que em relação à tributação pelo lucro arbitrado, no ano-calendário 2006, agiu com acerto a Fiscalização, posto que não foi apresentada escrita contábil que propiciasse a apuração do lucro real, única opção possível na situação do contribuinte.

De se ver o enquadramento legal do lançamento do IRPJ:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 19:

1- O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

Ora, não poderia a empresa optar pela apuração pelo regime do lucro presumido, se no ano calendário autuado acreditava que cumpria os requisitos para recolher pelo sistema simplificado da Receita.

Olvidou, no caso, a fiscalização que o arbitramento a que se refere tal inciso é direcionado exclusivamente para aquelas empresas obrigadas à apuração de seus resultados pelas regras do Lucro Real.

Utilizo-me de brilhante voto do Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, acórdão 1401-004.336.

Segundo consta no art.14 da Lei n.º 9.718 de 1988 (art. 246 do RIR/99, vigente à época), estão obrigadas à apuração pelo Lucro Real as pessoas jurídicas:

- cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (atualmente o limite é superior);
- cujas atividades sejam típicas das instituições financeiras;
- que tiverem lucros oriundos do exterior;
- que tenham efetuado pagamento por estimativa mensal;
- que explorem atividades de factoring e securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Entretanto, observa-se que a Contribuinte não se encontra em nenhuma destas hipóteses.

Como se deduz, a Recorrente teria ficado limitada a um único tipo de apuração dos tributos, no caso o do Lucro Real, entendimento com o qual ousou discordar.

Esta posição defendida pela autoridade fiscal elimina, de pronto, qualquer possibilidade de a empresa, então excluída do SIMPLES, apurar seus tributos devidos pelas regras do Lucro Presumido.

Entendo que não há disposição na legislação tributária que permita concluir que, uma vez excluída do SIMPLES, a empresa não possa, caso preencha os requisitos legais pertinentes, ser tributada pelo lucro presumido, regime pelo qual a Recorrente aspirou ser assim tributado.

Poder-se-ia aceitar a posição da autoridade fiscal, caso a contribuinte estivesse pleiteando a adoção de um regime de tributação para o qual houvesse a exigência de obrigações acessórias mais drásticas que aquelas associadas ao regime que lhe tivesse sido atribuído pela fiscalização, e isto se tais obrigações acessórias mais drásticas não pudessem ser satisfeitas pela contribuinte (como é o caso da manutenção de determinados livros fiscais). Mas este não é o caso que aqui se tem, pois na medida em que o lucro real é o regime que mais obrigações acessórias impõe ao sujeito passivo, nunca se terá uma situação na qual um determinado contribuinte está apto a optar pelo lucro real, mas não está para o lucro presumido.

É preciso, portanto, aferir-se se com a exclusão da contribuinte do SIMPLES, ficou ela, automaticamente, submetida ao IR com base no lucro real (ou não). Da resposta a esta questão, por óbvio, depende a manutenção ou não dos lançamentos referentes.

A autoridade fiscal somente lhe concedeu uma única opção, qual seja, a tributação pelas regras do lucro real.

A possibilidade de opção pelo lucro presumido, pelas regras do antigo SIMPLES, já constava nas edições de Perguntas e Respostas da SRF (atualmente Receita Federal do Brasil):

Pergunta de n.º 183

Quais os efeitos da exclusão do Simples?

A pessoa jurídica excluída do Simples, por opção, obrigatoriamente ou de ofício, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal.

[...]

Essa possibilidade foi depois expressamente inserida na legislação que rege o SIMPLES NACIONAL:

Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006

[...]

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§1º Para efeitos do disposto no caput deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

A pessoa jurídica excluída do SIMPLES deve apurar seu resultado pelo lucro real ou presumido. Não existindo escrituração na forma da legislação comercial e fiscal, nem o Livro Caixa, seria correto o arbitramento do lucro, mas com base no inciso III do art.530 do RIR/99:

Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manteve, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Deste modo, tendo a contribuinte sido excluída do SIMPLES, mas mantido documentação, no caso de todo o seu faturamento, que lhe permitiria, em tese, ser tributada pelo lucro presumido, lhe deveria ter sido aberta a possibilidade de optar pelo regime de tributação que viesse a preferir, o que foi inclusive requerido pela recorrente às fls. 132.

Assim, tendo em vista o equívoco da autoridade fiscal, não há como considerar válida a autuação. Essa nulidade, por ser material, pode ser verificada de ofício em qualquer fase do processo.

Pelo acima exposto, verificada a nulidade da autuação por não ter permitido à Contribuinte, ora recorrente a opção pelo lucro presumido, tem como nula a atuação e, conseqüentemente, deve ser dado provimento ao recurso, cancelando *in totum* a autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga