



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15215.720090/2013-33
ACÓRDÃO	1004-000.405 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSENISIO NOVAIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO PARCIAL.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Alegações apresentadas pela primeira vez em sede de recurso voluntário, que não foram objeto da impugnação, configuram inovação recursal e não merecem ser conhecidas, por ausência de lide, sob pena de supressão do primeiro grau de jurisdição administrativa e ofensa ao princípio da devolutividade do recurso.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. A apresentação de impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, e não há que se falar em desídia pelo transcurso do tempo quando o direito não poderia ter sido exercitado. Súmula CARF nº 11.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS. ART. 40 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica caracteriza omissão de receitas, na forma do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, constituindo presunção legal relativa (*juris tantum*). Comprovado pela fiscalização, mediante circularização junto aos fornecedores, que o contribuinte efetuou pagamentos não escriturados, compete ao sujeito passivo produzir prova em contrário apta a elidir a presunção, demonstrando que os pagamentos não foram efetivados, que foram

realizados por terceiros ou que os recursos tinham origem legítima diversa. Alegações genéricas, desacompanhadas de suporte documental, não são suficientes para infirmar a presunção legal.

DELEGAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO A CONTABILISTA. IRRELEVÂNCIA.

A delegação da escrituração a contabilista terceirizado não afasta a responsabilidade tributária do sujeito passivo, caracterizando *culpa in eligendo* e *in vigilando*. A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, nos termos do art. 136 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, excluindo as matérias “*Irregularidade no procedimento de exclusão do Simples Nacional*”, “*Nulidade por ausência de juntada do Dossiê Digital*” e “*Ausência de fundamentação dos critérios de arbitramento do lucro*”, vencido o Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli que votou pelo conhecimento integral do recurso; e, (ii) por unanimidade de votos: (a) rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente; e, (b) no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

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

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 1935/1953 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 1800/1816 para manter integralmente o crédito tributário lançado

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

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo ao ano-calendário 2010, foram lavrados em 17/07/2013 (AR à fls. 1795 dos autos) o Auto de Infração do Imposto de Renda; o Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; o Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; e o Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social (fls. 1687 a 1733). O “Enquadramento Legal” das autuações encontra-se às folhas dos autos acima citadas. O crédito tributário em R\$ lançado está abaixo demonstrado:

IMPOSTO DE RENDA	28.504,21
JUROS DE MORA	7.009,23
MULTA PROPORCIONAL	21.378,16
TOTAL IRPJ	56.891,60

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO LÍQUIDO	19.034,06
JUROS DE MORA	4.700,58
MULTA PROPORCIONAL	14.275,55
TOTAL COFINS	38.010,19

CONTRIBUIÇÃO P/ FIN. SEGURIDADE SOCIAL	52.897,91
JUROS DE MORA	13.484,49
MULTA PROPORCIONAL	39.673,44
TOTAL COFINS	106.055,84

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	11.356,32
JUROS DE MORA	2.893,50
MULTA PROPORCIONAL	8.517,25
TOTAL PIS	22.767,07

TOTAL CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO	223.724,70
--------------------------------------	------------

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no “Relatório de Auditoria Fiscal n. 2013-00056” (fls. 1734 a 1740), a seguir sintetizados.

Inicialmente, a Autoridade Fiscal informa que o Contribuinte foi selecionado para fiscalização com base em indícios de omissão de receitas, caracterizado por expressiva divergência, no ano-calendário de 2010, entre as compras efetuadas e as receitas brutas utilizadas na apuração dos tributos devidos no âmbito do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Na sistemática do Simples Nacional, o Contribuinte declarou, em todo o ano-calendário de 2010, receitas brutas de vendas de mercadorias no montante de aproximadamente R\$ 540 mil (fls. 1659), ao passo em que, no mesmo período (2010), realizou compras que somaram em torno de R\$ 2,6 milhões (fls. 4-21). No mesmo ano, não houve variação entre o estoque inicial e final, conforme o próprio contribuinte declarou (fl. 1585-1592).

Segundo a Autoridade Fiscal, os números indicados revelavam que as mercadorias vendidas e aquelas destinadas ao aumento de estoque, somadas, eram expressivamente inferiores às compras que o Contribuinte realizou no período, o que ensejou a abertura da fiscalização.

O procedimento fiscal iniciou-se em 6/3/2013 (fls. 24-25), ocasião em que ele ficou intimado a adotar as providências que lhe foram exigidas na intimação inicial de fls.

22-23. Nessa primeira intimação, solicitou-se do contribuinte a apresentação dos seguintes livros, todos relativos ao ano-calendário de 2010: Livro Caixa, Livro Registro de Entradas.

O Contribuinte, segundo informa a Fiscalização, não atendeu a intimação, sendo, por essa razão, novamente intimado (fls. 80-81). Esta foi respondida parcialmente pelo Contribuinte, que encaminhou o Livro Registro de Entradas (fls. 84-184).

O Livro Registro de Entradas apresentado não possuía a escrituração completa do ano de 2010, constando apenas o período de 01/10/2009 – 22/10/2010.

A Autoridade Fiscal expediu intimações aos fornecedores (fls. 185-318), solicitando-lhes que comprovassem a efetiva liquidação das compras não contabilizadas pelo contribuinte fiscalizado, deles sendo obtidos os comprovantes inclusos às fls. 319-1581.

Examinando os documentos até então apresentados pelo próprio Contribuinte como pelos seus fornecedores, constatou-se então que o Fiscalizado incorreu nas irregularidades enumeradas no documento de fls. 2-3, o que culminou com sua exclusão do regime do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010, nos termos do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/GVS n. 17, de 6/5/2013 (fl. 73).

O Contribuinte tomou ciência de sua exclusão do Simples Nacional em 14/5/2013 (fl. 1683), mas não apresentou impugnação ao ato.

Em decorrência da exclusão do Simples, a Autoridade Fiscal intimou o Contribuinte (fls. 1662-1683) para apresentar os livros e documentos compatíveis com a sistemática por ele pretendida para a apuração do IRPJ e da CSLL e que comprovasse o efetivo pagamento das compras cuja contabilização não tinha sido ainda comprovada.

Não houve atendimento da intimação pelo Contribuinte.

Com base na documentação encaminhada pelos fornecedores (fls. 319-1581), a Fiscalização elaborou o Anexo B com os pagamentos comprovados. Esclareceu que os pagamentos não contabilizados efetivamente comprovados (que somam cerca de R\$ 1,94 milhões) são inferiores ao total das compras submetidas à comprovação dos fornecedores (R\$ 2,38 milhões). Duas razões justificam a diferença: (1ª) muitas compras, malgrado tenham sido realizadas em 2010, só foram pagas, total ou parcialmente, no ano-calendário de 2011, não abrangido pelo procedimento fiscal; (2ª) intimados, os fornecedores comprovaram que parte das notas fiscais eletrônicas foi emitida em razão de trocas, devoluções, cancelamentos, bonificação, remessa de bens para conserto, dentre outras operações que não geraram cobrança/pagamento.

Comprovado, assim, o fato indiciário (a existência dos pagamentos não escriturados discriminados no Anexo B), foram encaminhadas ao Contribuinte intimação, à qual ele não apresentou resposta, deixando, portanto, de afastar a presunção legal de omissão de receitas.

Pelas razões expostas em seu Relatório e acima resumidas, a Autoridade Fiscal considerou que os pagamentos comprovados junto aos fornecedores, não escriturados, representam omissões de receitas, que foram discriminadas no Anexo C do Relatório Fiscal.

Uma vez que o Contribuinte, no período alcançado pelo procedimento fiscal (ano-calendário de 2010), encontrava-se excluído do Simples Nacional, o faturamento total apurado foi utilizado como base para a apuração do IRPJ e, reflexamente, da CSLL, da Cofins e da contribuição ao Pis, observando-se a sistemática do lucro arbitrado.

A Fiscalização destacou que foram oferecidas diversas oportunidades para que o Contribuinte se pronunciasse, mas ele permaneceu inerte, deixando de atender ao que lhe fora solicitado.

Assim, o arbitramento restou como a única sistemática aplicável ao caso, na forma do art. 530, III, do RIR/99 (Lei n. 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 1º), pois o Contribuinte, intimado por três vezes a fazê-lo, deixou de apresentar os livros

obrigatórios de sua escrituração comercial e fiscal, inviabilizando a adoção da sistemática do lucro presumido ou real.

As omissões de receitas apuradas por presunção legal referidas no Relatório de Auditoria Fiscal serviram de base de cálculo para a apuração do lucro arbitrado, na forma do que dispõe o art. 532 do RIR/99 (Lei n. 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Tomando por base o lucro arbitrado, foram constituídos, de ofício, os créditos tributários relativos ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL, à Cofins e à contribuição ao Pis.

Dos valores apurados segundo o lucro arbitrado foram descontados o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a contribuição ao Pis que o contribuinte já pagara sob a sistemática do Simples Nacional. Assim, foram exigidas de ofício apenas as diferenças entre o que foi apurado com base no lucro arbitrado e o que foi pago espontaneamente no Simples Nacional.

Informa a Fiscalização que elaborou o Anexo D com o resumo do que foi pago espontaneamente pelo Contribuinte, do que foi apurado pela Fiscalização e das diferenças exigidas de ofício.

DA IMPUGNAÇÃO Cientificado do auto de infração em 17/07/2013 (AR à fl. 1795 dos autos), o Contribuinte apresentou impugnação às fls. 1800 a 1816 em 14/08/2013 (carimbo à fl. 1800), na qual fez a defesa a seguir sintetizada.

Preliminarmente, defendeu a Impugnante a nulidade e/ou improcedência da autuação, sob o argumento de que o estabelecimento é administrado por membros da família, cumpridora de suas obrigações e que jamais agiu com dolo ou má fé, bem como nunca se utilizou de meios ardilosos ou fraudulentos para burlar o fisco ou tirar proveito próprio, assim como não deixou de recolher qualquer importância que ora é cobrada pela Receita Federal do Brasil.

Afirmou também ser nulo o Auto de Infração, porque inexistente justa causa para a sua lavratura. A Impugnante afirma que não vulnerou qualquer dos dispositivos legais inseridos na peça acusatória, cujas acusações são tomadas de presunções.

O fato de existir nota fiscal e pagamento não comprova a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento, sendo necessário comprovar o recebimento da mercadoria e confirmar quem de fato efetuou o pagamento.

A título de exemplo, a Impugnante citou alguns fornecedores que se encontravam não habilitados perante os fiscos estaduais, portanto impossibilitados de emitir documentos fiscais; outros, tiveram a habilitação posterior à data dos supostos documentos fiscais emitidos. Ou seja, as supostas notas fiscais foram emitidas antes da empresa existir ou estar legalmente habilitada. Outro fato que desacredita a listagem fornecida pelo Fisco é uma enorme quantidade de notas fiscais, emitidas no mesmo dia, por um mesmo fornecedor — essa é uma prática bastante suspeita, de que aquelas mercadorias foram destinadas a diversas empresas.

O Livro Registro de Entradas e as notas fiscais de compra demonstram claramente que o Impugnante, no período fiscalizado, jamais teve alterada a sua comercialização, que foram declaradas na sua totalidade e submetidas ao pagamento dos tributos devidos.

Falta credibilidade aos números apresentados como suposta entrada de mercadoria omitida e suposto faturamento omitido, pois não estão presentes os elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e a omissão pretendida, ou seja, de natureza legal, pois falta a ocorrência do fato gerador, que deve ser demonstrado inequivocamente, nos termos dos artigos 114 e 118 do Código Tributário Nacional, CTN; pois, indícios devem ser merecedores de investigação aprofundada e não superficialmente como no presente caso.

A Impugnante afirma o não recebimento de todas as mercadorias indicadas, cujas notas fiscais estão relacionadas no presente Auto de Infração, como também, não efetuou

os pagamentos das mercadorias e, caso necessário, faremos declaração individualizada de não aquisição por fornecedor.

Segundo entende, a exclusão do SIMPLES NACIONAL baseou-se nas presunções, razão pela qual é indevida a exclusão, não restando, pois, diferença a tributar como pretende o fisco, assim como a multa aplicada.

No mérito, argumentou que mesmo que o Impugnante, por ingenuidade ou ignorância ou até por falta de zelo, tenha deixado de atender total ou parcialmente as intimações do Fisco, não dá direito ao Fiscal autuante exacerbar nas suas ações, ao ponto de pretender prejudicar pequeno comerciante rústico, de uma região inóspita, esquecida à sua própria sorte.

Os erros cometidos pela Impugnante dizem respeito ao cumprimento de obrigação acessória, jamais de falta de pagamento de tributo e contribuições.

Ainda que a escrituração incompleta de livros seja responsabilidade indireta do Impugnante, visto que delegou a contabilista contratado tal ofício, o fato caracteriza descumprimento de obrigação acessória e, como tal, punível com a aplicação de multa formal, que por si só não tem o condão de provocar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária.

As provas trazidas à colação demonstram que o trabalho fiscal foi realizado com base em presunção, lastreado em critérios incapazes de sustentar que as supostas aquisições e os supostos pagamentos foram realizados pelo impugnante.

A simulação ou presunção de faturamento, baseado em suposta aquisição de mercadoria não recebida pelo impugnante, não comporta a presunção legal do artigo 44 do CTN, como quer o Fisco, visto que o Impugnante não tem capacidade financeira nem movimento comercial que suporte aquela quantidade de mercadorias e aquele volume de dinheiro.

O fato gerador não comporta ilações ou dúvidas, precisa ser claro e certo e esta infeliz autuação, motivada por uma série de erros, equívocos, lastreada em presunção, é uma afronta à Constituição Brasileira de 1988 e a toda a legislação tributária, especialmente os artigos 114 e 118 do CTN, aprovado pelo decreto 5.172/66, além de ser frontal desrespeito a todos os princípios de direito.

Diante do exposto, requereu a nulidade/improcedência do Auto de Infração contra ele lavrado; a nulidade do Ato de Exclusão do Simples Nacional, em razão da improcedência da autuação.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO. O contribuinte que deixar de apresentar, regularmente intimado, à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou que a apresente com vícios, erros, ou deficiências, fica sujeito ao arbitramento de seu lucro, conforme prescrito na legislação.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformado, o Recorrente manejou o Recurso Voluntário de fls. 1958/1976, via do qual reedita, reforça e inova os argumentos da impugnação, com base nos seguintes tópicos:

- **Preliminarmente:**

- Não enquadramento no art. 29, II e X, da LC 123/06:
 - Quanto ao inciso II (embaraço à fiscalização): alega que não houve recusa injustificada, pois os documentos foram parcialmente apresentados em 20.04.2013 (fls. 84/184), e que, como empresário individual, está dispensado da escrituração contábil (art. 1.179, §2º, c/c art. 970 do CC, Enunciado 200 da III Jornada de Direito Civil).
 - Quanto ao inciso X (aquisições superiores a 80% dos ingressos): sustenta que a fiscalização não investigou estoques, lucros acumulados, nem realizou levantamento físico de mercadorias, limitando-se à apuração parcial do dispositivo e ignorando a ressalva legal de aumento de estoque.
- Não observância do procedimento legal de exclusão: Sustenta que o contribuinte só tomou conhecimento da exclusão com o próprio Auto de Infração, sem que lhe fosse oportunizada a manifestação de inconformidade prevista na LC 123/06 e na Resolução CGSN nº 94/11, arts. 75, §§1º a 5º. Alega que os efeitos da exclusão se operaram antes da conclusão do procedimento legal, em violação ao art. 5º, LIV e LV, da CF/88 e ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.
- Nulidade por ausência de juntada dos elementos de prova: Alega que não foram acostadas aos autos as NF-e de entrada que embasaram a autuação, nem o Dossiê Digital nº 10010.052908/0619-21, em desrespeito ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72, configurando cerceamento de defesa (art. 59, II).
- Ausência de fundamentação dos critérios de arbitramento do lucro: Sustenta que a fiscalização questionou a receita bruta declarada, tornando inaplicável o art. 532 do RIR/99, mas não fundamentou qual critério alternativo utilizou para o arbitramento, nem facultou o contraditório sobre esse ponto.
- Prescrição intercorrente: Aduz que a impugnação foi apresentada em 14.08.2013 e o julgamento pela DRJ ocorreu apenas em dezembro de 2019, mais de seis anos de paralisação por inércia exclusiva do órgão.

Invoca, por analogia, o art. 40, §4º da Lei nº 6.830/80 e o REsp 1.340.553/RS (recurso repetitivo, STJ, 1ª Seção).

- **Mérito:** Reitera e reorganiza os argumentos da impugnação: ausência das NF-e nos autos compromete a materialidade; DASN incompleta (sem inventário) e ausência de levantamento físico de estoque inviabilizam a conclusão de omissão de receitas; escrituração incompleta configura descumprimento de obrigação acessória, não fato gerador; lançamento baseado em presunção insuficiente, sem demonstração inequívoca do fato gerador (arts. 114 e 118 do CTN); fornecedores não habilitados e notas emitidas antes da habilitação (exemplo Fujioka); múltiplas notas do mesmo fornecedor no mesmo dia geram dúvida sobre destinação real; art. 112 do CTN impõe interpretação mais favorável; fato gerador dos tributos é renda e faturamento (saída), não aquisição/entrada de mercadorias.

5.É o relatório.

VOTO

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

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, com as exceções que serão tratadas a seguir.

7.Com efeito, verifica-se que a peça recursal expandiu significativamente as matérias de defesa, introduzindo diversas alegações que não foram objeto da impugnação de fls.1800/1816, a saber:

- **Irregularidade no procedimento de exclusão do Simples Nacional (item 3.1.1 e 3.1.2):** Na impugnação, havia apenas um pedido genérico de nulidade da exclusão "em razão da improcedência da autuação". O recurso, por sua vez, desenvolve dois argumentos procedimentais distintos:
 - a) que não se configuraram as hipóteses do art. 29, incisos II e X, da LC 123/06, argumentando que o empresário individual estaria dispensado da escrituração contábil por força do art. 1.179, §2º do Código Civil, e que a fiscalização não investigou estoques nem lucros acumulados; e
 - b) que o procedimento legal de exclusão previsto na Resolução CGSN nº 94/11, arts. 75, §§1º a 5º, não foi observado, pois os efeitos da exclusão se operaram antes da intimação específica e sem oportunidade de manifestação de inconformidade, em violação ao art. 5º, LIV e LV da CF/88 e ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

- **Nulidade por ausência de juntada do Dossiê Digital nº 10010.052908/0619-21 aos autos (item 3.1.3)**: Invoca o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que exige a instrução do auto de infração com todos os elementos de prova. Esse argumento de cerceamento de defesa pela não juntada das NF-e é novo e não constava da impugnação.
- **Ausência de fundamentação dos critérios de arbitramento do lucro (item 3.1.4)**: Especificamente a inaplicabilidade do art. 532 do RIR/99 quando a receita bruta foi questionada.

8. Como é cediço, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria agora trazida em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

9. Outrossim, rememore-se que, nos termos do artigo 245 do CPC/1973, em vigor à época da apresentação da impugnação, *“A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão”*¹.

10. Alerte-se que as matérias de ordem pública, no âmbito processual, caracterizam-se por transcenderem os interesses meramente privados das partes envolvidas no litígio, abarcando questões que envolvem o interesse da coletividade e a adequada prestação jurisdicional. Conforme sedimentado na doutrina, são de ordem pública as normas destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição como função pública, voltadas primordialmente à regularidade do processo e à observância dos pressupostos de constituição e desenvolvimento válido da relação processual.

11. O sistema jurídico processual estabelece distinção fundamental entre as questões que tocam aos pressupostos processuais e condições da ação, estas sim revestidas da natureza de ordem pública, e as controvérsias de direito material que, embora possam envolver normas cogentes, não se enquadram necessariamente como matérias de ordem pública sob a perspectiva processual. Especificamente, as alegações apresentadas pelo Recorrente configuram inequívoca questão de direito material tributário, não se revestindo da natureza de matéria de ordem pública processual.

12. No mais, a controvérsia centra-se na interpretação e aplicação de dispositivos legais específicos. Trata-se de discussão sobre a adequada subsunção dos fatos à norma tributária incidente, tema que se situa no plano do mérito da exigência fiscal e não nos pressupostos de validade da ação fiscal promovida.

13. Nesse contexto, em se constatando que o Recorrente alegou matéria não impugnada em primeira instância, **não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação**, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação

¹ Dispositivo reproduzido no artigo 278 do CPC/2015.

do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

14.Especificamente em relação à alegação concernente à “irregularidade no procedimento de exclusão do Simples Nacional”, acrescente-se que, conforme registrado no Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 1734/1740, a fiscalização foi deflagrada a partir de indícios objetivos e robustos de omissão de receitas: no ano-calendário de 2010, o contribuinte declarou receitas brutas de aproximadamente R\$ 540 mil na Declaração Anual do Simples Nacional, ao passo que as notas fiscais eletrônicas registradas no SPED-EFD indicavam aquisições de mercadorias para comercialização da ordem de R\$ 2,6 milhões, sem que tenha sido declarada qualquer variação no estoque.

15.Diante desse quadro, a fiscalização promoveu a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, formalizada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/GVS nº 17, de 06.05.2013, com efeitos retroativos a 01.01.2010 (fls. 73). A alegação de que só tomou conhecimento da exclusão com o auto de infração e que não teve oportunidade de defesa não possui fundamento fático e documental. O Recorrente foi cientificado do ato em 14.05.2013 (fls. 1683) e, nos termos do art. 3º do próprio ADE e do art. 39 da LC 123/06, dispunha do prazo de 30 (trinta) dias para apresentar manifestação de inconformidade, tendo sido expressamente alertado de que a ausência de impugnação tornaria a exclusão definitiva:

Nome Empresarial: JOSENISIO NOVAIS – EPP

CNPJ: 01.718.373/0001-65

Art. 2º Os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir do dia 01/01/2010, conforme disposto no § 1º do art. 29 da Lei Complementar 123, de 2006, em face do que consta no processo nº 15215.720090/2013-33.

Art. 3º A pessoa jurídica poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência deste Ato Declaratório Executivo (ADE), manifestação de inconformidade dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, protocolada na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição, conforme disposto no art. 39 da Lei Complementar nº 123, de 2006, e nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Art. 4º Não havendo apresentação de manifestação de inconformidade no prazo de que trata o art. 3º, a exclusão tornar-se-á definitiva.

[...]

MG GOV. AVISO DE RECEBIMENTO ETIQUETA DE CONTROLE DE ENTREGA DATA DA POSTAGEM: 09.05.13 UNIDADE DE POSTAGEM: DRF/GVS/MG		ETIQUETA CÓDIGO DE BARRAS QUANTIDADE DE REGISTROS: 01 FL. 1683 RA 10120786 5 BR
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO  SAFIS – Seção de Fiscalização Delegacia da Receita Federal do Brasil em Gov. Valadares – MG Avenida Brasil, n. 2866 - Centro CEP – 35020-070		TENTATIVAS DE ENTREGA 1º: / / h 2º: / / h 3º: / / h
DECLARAÇÃO DE CONTEÚDO: Termo de Intimação Fiscal n. 2013.00056/043 e ADE n. 17/2013		☐ MUDOU-SE ☐ DESCONHECIDO ☐ RECUSADO ☐ NÃO PROCURADO ☐ NÚMERO INEXISTENTE ☐ END. INSUFICIENTE FALTOU ☐ INFOR DO FORTEIRO SINCRO ☐ OUTROS
DESTINATÁRIO JOSENISIO NOVAIS - EPP Rua Arcanjo José da Costan. 285 Darling Cordeiro Almenara – MG 39.900-000		09.05.2013 19 MAI 2013
NOME E ASS. RECEBEDOR: Rubiana Almeida	R.G. RECEBEDOR: 17393134	DATA RECEBIMENTO: 09/05/2013 RUBRICA E MATRÍCULA DO RECEBEDOR: 90307242

16.Ademais, na impugnação, o próprio contribuinte admite que recebeu a intimação, que abrangia o ato de exclusão, mas justificou seu silêncio por "estarcimento" e "choque de incredulidade", alegando ter encaminhado a questão ao seu contabilista. Essa

admissão prévia é contraditória com a tese recursal de que o conhecimento do fato só ocorreu com o auto de infração:

- 3- Quanto à intimação e o seu não atendimento, fato pelo qual a impugnante se penitencia, ocorreu por estarrecimento, choque de incredulidade, por si ver envolvido nesse emaranhado e atingido por essas aberrações e, na sua ignorância, humildade e ingenuidade acreditou que ficando calado seria procurado pessoalmente para se explicar __ o que lamentamos;
- 4- Quanto à apresentação dos livros fiscais e/ou o seu preenchimento incompleto, atribuí ao seu contabilista, a quem encarregou de fazê-lo, mediante pagamento mensal, religiosamente.
- 5- Quanto à exclusão do Simples Nacional, da mesma forma encaminhou ao contabilista, que entendeu ter a mesma validade a partir daquela, qual seja 14.05.2013.

17. Não tendo exercido o direito de defesa no prazo e pela via legalmente previstos, a exclusão tornou-se definitiva na esfera administrativa, constituindo, para todos os efeitos, premissa fática e jurídica incontroversa. Assim, parte-se do dado objetivo de que, no ano-calendário de 2010, o sujeito passivo não se encontrava no regime do Simples Nacional, devendo ser tributado pela sistemática geral, não merecendo ser conhecidas, também por essa razão, as insurgências de ocorrência de irregularidade no procedimento de exclusão do Simples Nacional.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

18. O recurso registra que a impugnação foi apresentada em 14.08.2013 e que o julgamento pela DRJ só ocorreu em dezembro de 2019, após mais de seis anos de paralisação imputada exclusivamente à inércia do órgão administrativo. Sustenta a aplicabilidade, por analogia, do art. 40, §4º da Lei nº 6.830, de 1980, e invoca o precedente firmado em recurso repetitivo pelo STJ (REsp 1.340.553/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 12/09/2018), segundo o qual, após o decurso de determinado prazo sem promoção de atos pela parte interessada, configura-se a prescrição intercorrente. Argumenta que, se a autoridade judiciária pode reconhecê-la, também o pode a autoridade julgadora administrativa.

19. Como se sabe, a apresentação de impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

20. Segundo ensina Nelson Neri Junior², *“a prescrição é causa extintiva do direito ou da pretensão de direito material pela desídia de seu titular, que deixou transcorrer o tempo sem*

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

exercitar seu direito”. Por via de consequência, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado.

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

Súmula CARF nº 11

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

MÉRITO

22.Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, referentes ao ano-calendário de 2010, lavrados em decorrência de omissão de receitas apurada com base em presunção legal decorrente da falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica (art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 281 do RIR/99).

23.O sujeito passivo, empresário individual com atividade de comércio varejista de móveis, optante pelo Simples Nacional desde 1º.7.2007, foi selecionado para fiscalização em razão de expressiva divergência entre as compras realizadas no ano-calendário de 2010 (cerca de R\$ 2,6 milhões) e as receitas brutas declaradas no mesmo período (aproximadamente R\$ 540 mil), sem que houvesse variação entre os estoques inicial e final.

24.No curso do procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado por diversas vezes a apresentar o Livro Caixa (ou Diário e Razão) e o Livro Registro de Entradas relativos ao ano-calendário de 2010, tendo atendido apenas parcialmente, com a entrega de um Livro de Registro de Entradas incompleto (escrituração apenas de outubro/2009 a outubro/2010). Os demais livros obrigatórios não foram apresentados.

25.A fiscalização expediu intimações aos maiores fornecedores (responsáveis por cerca de 90% do valor das compras não contabilizadas), que comprovaram a efetiva liquidação de pagamentos no montante aproximado de R\$ 1,94 milhão, não escriturados nos livros comerciais e fiscais. Intimado a afastar a presunção legal de omissão de receitas, o contribuinte permaneceu inerte.

26.O Recorrente foi excluído do Simples Nacional com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2010, por meio do ADE DRF/GVS nº 17, de 6.5.2013, exclusão da qual tomou ciência em 14.05.2013, sem apresentar impugnação. Após a exclusão, foi-lhe oportunizada a escolha da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL (lucro presumido ou real), com a correspondente apresentação dos livros obrigatórios. Diante da reiterada inércia do contribuinte, a fiscalização adotou a sistemática do lucro arbitrado, com fundamento no art. 530, III, do RIR/99 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

27.As omissões de receitas apuradas por presunção legal serviram de base de cálculo para o lucro arbitrado, nos termos do art. 532 do RIR/99. Dos valores assim apurados foram deduzidos os montantes já pagos pelo contribuinte sob a sistemática do Simples Nacional, sendo exigidas de ofício apenas as diferenças. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 75%, na forma do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

28.O recurso ratifica e detalha os argumentos da impugnação, com base nos argumentos assim sintetizados:

- 1- Ausência de documentos comprobatórios nos autos, afirmando que a não juntada das notas fiscais de entrada fulmina a materialidade da conduta de omissão de receitas.
- 2- Aponta que a Declaração Anual do Simples Nacional apresentada pelo contribuinte estava incompleta, sem informações sobre inventário de bens em estoque, e que não há como afirmar omissão de receita sem averiguação das mercadorias em estoque no final do exercício anterior e do exercício fiscalizado.
- 3- Sustenta que o fisco deveria ter realizado contagem de estoque físico das mercadorias para concluir se houve ou não omissão de receitas, e que não existe outra forma para se chegar ao resultado.
- 4- Argumenta que a escrituração incompleta dos livros configura descumprimento de obrigação acessória, punível com multa formal, que por si só não tem o condão de gerar fato gerador da obrigação tributária principal.
- 5- Insiste na tese da ausência de provas da ocorrência do fato gerador, sustentando que a acusação fiscal está embasada em levantamento inconsistente e em mera presunção. Argumenta que o contribuinte não tem capacidade financeira para as operações apontadas, que o relatório do fisco contém dúvidas e inconsistências, e que existe grande distância entre a possibilidade de irregularidade e a sua comprovação concreta. Invoca os arts. 114 e 118 do CTN para afirmar que o fato gerador deve ser demonstrado de forma inequívoca, e o art. 112 do CTN para sustentar que, em caso de dúvida, a interpretação deve ser mais favorável ao acusado.
- 6- Defende que o fisco não comprovou o recebimento e pagamento de mercadorias pelo contribuinte. Reitera que a existência de nota fiscal e pagamento não comprova a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento, que fornecedores constam como não habilitados perante os fiscos estaduais, que há notas emitidas em datas anteriores à habilitação do emitente (exemplo da Fujioka Eletro Imagem S.A., habilitada apenas em 27/12/2010, com notas emitidas a partir de 26.03.2010), e que a emissão de

múltiplas notas pelo mesmo fornecedor no mesmo dia levanta dúvidas sobre a real destinação das mercadorias.

- 7- Aduz que o fato gerador dos tributos cobrados (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) é a obtenção de renda e o faturamento, que se consuma no momento da saída da mercadoria, e não a mera aquisição ou entrada de mercadorias.

29.Pois bem, o Recorrente foi intimado a apresentar os livros e documentos compatíveis com a sistemática de tributação regular (lucro real ou presumido) e a informar sua opção, tendo permanecido mais uma vez inerte. Essa reiterada omissão, somada à escrituração incompleta do único livro apresentado (Livro Registro de Entradas com escrituração apenas de 01.10.2009 a 22.10.2010), inviabilizou a adoção de qualquer regime de apuração que demandasse escrituração fiscal ou contábil (lucro real ou presumido), restando à fiscalização, como única alternativa juridicamente viável, o arbitramento do lucro.

30.O arbitramento foi aplicado com fundamento no art. 530, III, do RIR/99 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; Lei nº 9.430, 1996, art. 1º), que autoriza a determinação do lucro por essa sistemática quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa. Essa hipótese legal se subsume perfeitamente ao caso concreto, uma vez que, intimado por três vezes, o interessado deixou de apresentar os livros obrigatórios exigidos pelo art. 26, §2º, da LC 123/06 e pelo art. 61, I e III, da Resolução CGSN nº 94/11.

31.Ressalte-se que a obrigatoriedade de escrituração do Livro Caixa e do Livro Registro de Entradas para as empresas optantes pelo Simples Nacional decorre de expressa previsão na legislação complementar e nas resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional, constituindo obrigação acessória cuja inobservância, associada à não apresentação dos livros à autoridade fiscal, legitima o arbitramento do lucro.

32.A base fática da autuação consiste na comprovação de pagamentos efetuados pelo contribuinte que não foram escriturados. A fiscalização, diante da incompletude da escrituração apresentada, promoveu a circularização de fornecedores (fls. 185/318), obtendo comprovantes de pagamento relativos a operações de aquisição de mercadorias destinadas ao contribuinte (fls. 319/1581). Os pagamentos não escriturados efetivamente comprovados somaram cerca de R\$ 1,94 milhão.

33.O art. 40 da Lei nº 9.430/96 estabelece, de forma expressa, que *“A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica (...), caracterizam, também, omissão de receita”*. Trata-se de presunção legal relativa (*juris tantum*), por meio da qual o legislador elegeu um fato indiciário, qual seja, a existência de pagamentos não escriturados, para autorizar a conclusão normativa de que houve omissão de receitas. A lógica subjacente é a de que, se a pessoa jurídica realizou pagamentos sem registrá-los em sua escrituração, os recursos utilizados para esses pagamentos necessariamente provêm de receitas igualmente não escrituradas, configurando uma disponibilidade econômica oculta.

34.Sendo presunção legal relativa, admite prova em contrário, cujo ônus dessa prova recai sobre o contribuinte. Compete-lhe demonstrar, por meios documentais hábeis e idôneos, que os pagamentos não foram efetivados, que foram realizados por terceiros, ou que os recursos utilizados tinham origem legítima diversa da omissão de receitas.

35.No caso concreto, a fiscalização cumpriu o ônus que lhe incumbia: comprovou perante os fornecedores a existência dos pagamentos, obtendo documentação que atesta sua efetiva liquidação, e confrontou essas informações com a escrituração apresentada pelo contribuinte, verificando que tais pagamentos não constavam dos registros. Constituído o fato indiciário que autoriza a presunção legal, competia ao contribuinte produzir prova apta a elidir a presunção, o que não fez em nenhum momento.

36.Em verdade, o Recorrente se limitou a alegar, tanto na impugnação quanto no recurso, que não recebeu as mercadorias e que não efetuou os pagamentos, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento documental apto a infirmar os pagamentos comprovados pela fiscalização junto aos fornecedores. As negativas apresentadas são genéricas e desprovidas de suporte probatório, não havendo nos autos registro de qualquer diligência concreta do contribuinte no sentido de demonstrar a falsidade das operações que lhe foram atribuídas ou de identificar os terceiros que teriam supostamente utilizado seus dados cadastrais de forma fraudulenta.

37.A mera alegação genérica de que *"vendedores utilizam-se dos dados cadastrais de uma empresa, principalmente de uma região distante, emitem notas fiscais em seu nome"* (fls. 1807) não tem qualquer força probatória. Alegações desprovidas de suporte documental não constituem prova e não são aptas a elidir presunções legais. Não se pode olvidar que o contribuinte foi regularmente intimado para apresentar os documentos e esclarecimentos necessários à elucidação dos fatos, tendo permanecido inerte em todas elas.

38.Quanto à alegação de que alguns fornecedores estariam não habilitados perante fiscos estaduais, com destaque para o caso da Fujioka Eletro Imagem S/A, cumpre observar que a habilitação estadual do emitente para fins de ICMS não é condição de validade da nota fiscal eletrônica no âmbito federal, nem afasta a comprovação dos pagamentos obtida diretamente junto aos fornecedores. Ademais, o contribuinte não produziu prova concreta de que as notas foram emitidas por terceiros sem sua ciência ou anuência, limitando-se a levantar suspeitas genéricas insuficientes para infirmar a documentação constante dos autos.

39.Da mesma forma, o argumento de que o fato gerador dos tributos seria a obtenção de renda e faturamento, e não a aquisição de mercadorias, conquanto correto em abstrato, não socorre o Recorrente no caso concreto. A técnica de apuração utilizada pela fiscalização não atribuiu ao ato de compra a natureza de fato gerador. O que a legislação estabelece, por meio da presunção legal do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, é que a falta de escrituração de pagamentos constitui indício normativo de omissão de receitas. A presunção tem por pressuposto lógico que o contribuinte auferiu receitas em volume suficiente para realizar os

pagamentos comprovados, porém não as escriturou nem as ofereceu à tributação. Portanto, a base de cálculo dos tributos lançados não é a aquisição de mercadorias, mas sim a receita omitida, presumida a partir dos pagamentos não escriturados.

40.Finalmente, a invocação do art. 112 do CTN é inaplicável. Esse dispositivo determina a interpretação mais favorável ao acusado quanto à legislação que define infrações ou comina penalidades, em caso de dúvida. Ocorre que não existe dúvida quanto à tipificação legal da conduta: pagamentos comprovados não foram escriturados, configurando a hipótese de omissão de receitas do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996. Tampouco há dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, consistente na multa de ofício prevista na legislação de regência. A ausência de ambiguidade na subsunção normativa afasta a incidência do art. 112 do CTN.

41.O Recorrente reapresenta a tese de que os erros cometidos dizem respeito apenas ao cumprimento de obrigação acessória, jamais à falta de pagamento de tributo. Esse argumento confunde causa e efeito. O descumprimento de obrigações acessórias (não apresentação de livros, escrituração incompleta) não constitui, per si, o fundamento da exigência tributária principal. O fundamento da exigência é a omissão de receitas, apurada por presunção legal a partir de pagamentos comprovados e não escriturados. A irregularidade na escrituração é o fato indiciário que sustenta a presunção, mas a consequência tributária decorre da ocorrência do fato gerador dos tributos, qual seja, a obtenção de receitas não oferecidas à tributação.

42.A circunstância de o contribuinte ter delegado a escrituração a contabilista terceirizado não afasta sua responsabilidade tributária, ficando caracterizada a sua *culpa in elegendo* e *in vigilando*, isto é, pela má escolha de seu preposto e pela falta de controle e fiscalização das atividades por ele exercidas. Neste ponto, rememore-se o comando do artigo 136 do Código Tributário Nacional, que soa:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

CONCLUSÃO

43.Pelo exposto, (i) conheço parcialmente do Recurso Voluntário, excluindo as matérias *“Irregularidade no procedimento de exclusão do Simples Nacional”*, *“Nulidade por ausência de juntada do Dossiê Digital”* e *“Ausência de fundamentação dos critérios de arbitramento do lucro”*; (ii) rejeito a preliminar de prescrição intercorrente; e, (iii) no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca