



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.721456/2013-13
ACÓRDÃO	1301-007.807 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMARAL & GOUVEA BIJOUTERIAS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. ACESSO À MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA INDISPENSABILIDADE DO EXAME. DESNECESSIDADE. ENTREGA ESPONTÂNEA DOS EXTRATOS BANCÁRIOS PELO CONTRIBUINTE. COAÇÃO. VIOLAÇÃO AO SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

É legítimo o acesso da autoridade fiscal à movimentação bancária do contribuinte quando os extratos são apresentados voluntariamente em atendimento a intimação fiscal, nos termos do art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001. Inexistindo requisição direta de informações à instituição financeira (RMF), é incabível a exigência de demonstração formal da indispensabilidade do exame, prevista no art. 2º, § 5º, cujas hipóteses estão delineadas no art. 3º do mesmo decreto. Os extratos e documentos bancários da sociedade empresária constituem documentos de suporte da escrituração contábil, incumbindo ao contribuinte o dever de mantê-los em boa ordem e apresentá-los à fiscalização. A entrega espontânea dos extratos bancários, em resposta à intimação fiscal, não configura coação tampouco violação ao princípio da não autoincriminação.

AUSÊNCIA DE REQUISIÇÃO DIRETA À INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DEMONSTRAÇÃO DA INDISPENSABILIDADE DO EXAME. DESNECESSIDADE.

Nos termos do art. 3º, inciso VII, do Decreto nº 3.724/2001, o exame da movimentação bancária será considerado indispensável quando houver embaraço à fiscalização, nos termos do art. 33 da Lei nº 9.430/1996, caracterizado, dentre outras hipóteses, pela negativa injustificada de fornecimento de informações relativas a bens, movimentação financeira, negócios ou atividades. Nessas condições, a indispensabilidade se

evidencia diante do reiterado e injustificado descumprimento de intimações fiscais, hipótese em que se legitima a expedição de RMF. Ausente tal situação, inaplicável a exigência legal de demonstração formal da indispensabilidade.

NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO POR TRANSFORMAÇÃO DO TIPO SOCIETÁRIO. SOCIEDADE LIMITADA (LTDA.) PARA EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (EIRELI). CONTINUIDADE DA PERSONALIDADE JURÍDICA SOB ROUPAGEM SOCIETÁRIA DISTINTA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA PESSOA JURÍDICA TRANSFORMADA. PRELIMINAR REJEITADA.

A transformação de sociedade limitada em empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) não implica extinção da personalidade jurídica, nos termos dos arts. 1.113 a 1.115 do Código Civil. No âmbito tributário, a empresa resultante da transformação responde pelos tributos e penalidades relativos a fatos geradores anteriores à alteração do tipo societário, conforme dispõe o art. 132 do CTN e a Súmula nº 554 do STJ.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

É legítima a aplicação da presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas bancárias. Alegações genéricas e ausência de demonstração individualizada entre depósitos e operações não afastam a presunção legal de omissão de receitas.

RECEITAS NÃO COMPROVADAS. PRESUNÇÃO DE OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO INTERNO. AUSÊNCIA DE PROVA DA DESTINAÇÃO EXPORTADORA. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO PROPORCIONAL.

Na ausência de prova inequívoca de que os depósitos bancários de origem não comprovada se referem a receitas obtidas em operações de exportação, é legítima a presunção de que constituem receitas do mercado interno. A segregação proporcional das receitas com base em percentuais declarados não encontra amparo legal.

SIMPLES NACIONAL. LIVRO CAIXA IMPRESTÁVEL. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO REALIZADO COM FUNDAMENTO EM OMISSÃO DE RECEITAS.

A imprestabilidade da escrituração contábil pode ser fundamento de exclusão de ofício do Simples Nacional, nos termos do art. 29, VIII, da LC nº 123/2006. No caso concreto, contudo, o fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para a lavratura do Auto de Infração decorreu de constatação de omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, inexistindo nulidade por ausência de exclusão de ofício do Simples Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO PROVIDO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em rejeitar as preliminares de nulidade e (ii) no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por AMARAL & GOUVEA BIJOUTERIAS EIRELI contra Acórdão proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, reconhecendo a decadência dos créditos tributários referentes ao período de janeiro a maio de 2008, e mantendo, no mais, o crédito tributário referente ao ano-calendário de 2008, objeto do Auto de Infração lavrado no âmbito do Simples Nacional.

Nos termos do que se extrai do Termo de Verificação Fiscal nº 0357/2011 (e-fls. 98/107), o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração objeto dos autos, fundamentou-se na constatação de omissão de receitas a partir da identificação de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. A apuração do crédito tributário teve como base o confronto entre os extratos bancários apresentados pela Recorrente durante o procedimento fiscal, com os valores de receitas declaradas à Receita Federal por meio da Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), referente ao ano-calendário de 2008.

Em resposta às intimações fiscais levadas à efeito pela Autoridade Fiscal (v.g., e-fls. 118/119; 120/122; 322/324; 434/437), o contribuinte apresentou recibos de entrega da Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2010 (e-fls. 125/126), Livro Caixa (e-fls. 127/176), extratos bancários (e-fls. 256/272), contratos de câmbio (e-fls. 410/26; 428/430; 447/490 e 491/510) e planilhas contendo a movimentação financeira das contas bancárias de sua titularidade (e-fls. 325/368; 369/383; 384/389; 390/397; 398), a fim de demonstrar que os recursos financeiros depositados em suas contas teriam origem lícita, notadamente em operações de venda de joias e bijuterias e em operações de câmbio relacionadas à exportação.

Todavia, segundo relato da autoridade fiscal, os documentos apresentados não foram suficientes para elidir a presunção de omissão de receitas, tampouco para justificar os valores dos depósitos sob análise, persistindo divergências e lacunas na comprovação da origem dos recursos, com indícios de incompatibilidade entre a movimentação bancária e a capacidade econômico-financeira da empresa declarada.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (e-fls. 538/556), na qual suscitou, em síntese, as seguintes teses:

- (i) coação fiscal no fornecimento dos extratos bancários;
- (ii) nulidade do lançamento por violação ao sigilo bancário (CF, art. 5º, X);
- (iii) erro na identificação do sujeito passivo, em razão de suposta ausência de sucessão entre a empresa originalmente fiscalizada (Ltda.) e a atual EIRELI;
- (iv) inadequação da presunção legal de omissão de receita, por inexistência de indício concreto e por conhecimento, pela fiscalização, da origem dos depósitos;
- (v) indevida vinculação de toda a receita omitida ao mercado interno;
- (vi) inobservância da legislação do Simples Nacional no tocante aos efeitos da exclusão retroativa; e
- (vii) decadência parcial dos créditos, relativamente aos meses de janeiro a maio de 2008.

A decisão de primeira instância, formalizada no Acórdão nº 14-89.751, reconheceu a decadência dos créditos tributários referentes aos meses de janeiro a maio de 2008, com base no art. 150, § 4º, do CTN, mantendo, no mais, a higidez do lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. SIMPLES NACIONAL. IRPJ, CONTRIBUIÇÕES E IPI.

Os impostos e contribuições devidos mensalmente pelas empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL sujeitam-se ao regime do lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário é de cinco (5) anos contados do fato gerador. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento, opera-se a decadência, sendo, portanto, a atividade exercida pelo contribuinte considerada tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do art. 150, § 4º, e do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional – CTN.

SÚMULA VINCULANTE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O Supremo Tribunal Federal, em 12 de junho de 2008, editou o enunciado de Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. em 20 de junho de 2008, declarando

a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Segundo dispõe o art. 103-A da Constituição Federal de 1988 e o art. 2º da Lei nº 11.417/2006, a súmula, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Portanto, nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, como é o caso destas contribuições, ausentes dolo, fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai após cinco (5) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o art. 150, § 4º, do CTN.

COAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Intimações que demonstram o enquadramento legal que as ampara e que explicitam as consequências de seu descumprimento não podem ser tomadas como meios de coação.

CONTRIBUINTE QUE ATENDEU À INTIMAÇÃO DA AUTORIDADE AUTUANTE PARA ACOSTAR AOS AUTOS OS EXTRATOS BANCÁRIOS – DESNECESSIDADE DA UTILIZAÇÃO PELO FISCO DAS FACULDADES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 – INEXISTÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA COMPULSÓRIA DO SIGILO BANCÁRIO DO CONTRIBUINTE PARA O FISCO.

No momento em que o contribuinte titular da conta bancária atendeu à intimação da fiscalização para acostar aos autos os extratos bancários, fica prejudicada toda a irresignação recursal no tocante à transferência compulsória do sigilo bancário do contribuinte para o Fisco, sob o pálio da Lei Complementar nº 105/2001.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao Fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da Administração Tributária, a par de estar legalmente amparada, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto, em contrapartida, está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A sucessora é responsável pelo crédito tributário da sucedida, respondendo tanto pelos tributos e contribuições devidos pela sucedida até a data da sucessão, como por eventual multa de ofício e demais encargos legais formalizados após a sucessão, em decorrência de infração cometida pela empresa sucedida.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CRÉDITOS SEM ORIGEM IDENTIFICADA.

Considera-se omissão de receita os créditos em conta bancária cujo titular não for capaz de comprovar, por documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, vinculando-a às suas operações.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova e dispensa a autoridade lançadora de demonstrar que o fato indiciário corresponde à obtenção de rendimentos, cabendo ao Fisco comprovar a ocorrência do fato indiciário e ao contribuinte demonstrar que o fato presumido inexistiu na situação concreta.

Impugnação procedente em parte

Crédito tributário mantido em parte

O contribuinte foi regularmente intimado do v. Acórdão em 01/03/2019, apresentando tempestivo Recurso Voluntário em 26/03/2019 (e-fls. 627/650), no qual reproduziu a integralidade dos argumentos lançados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 01/03/2019, vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 26/03/2019 (e-fls. 627/650), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogado regularmente constituído por procuração acostada à e-fl. 652.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, quais sejam, tempestividade, regularidade formal, legitimidade, interesse recursal e competência deste Colegiado para apreciação da matéria, conheço do Recurso Voluntário.

2 DAS PRELIMINARES

2.1 ACESSO À MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA – ALEGADA VIOLAÇÃO AO SIGILO E AO PRINCÍPIO DA NÃO AUTOINCRIMINAÇÃO

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do auto de infração, ao argumento de que o acesso da Autoridade Fiscal à sua movimentação bancária teria ocorrido em desconformidade com os requisitos legais, notadamente os previstos nos artigos 2º e 3º do Decreto nº 3.724/2001.

Nesse sentido, aduz que a entrega dos extratos foi exigida logo no início da fiscalização, sem que houvesse demonstração prévia e expressa da indispensabilidade de seu exame, tampouco o enquadramento da situação fática em qualquer das hipóteses taxativamente previstas no referido diploma regulamentar. Alega, ainda, que a intimação fiscal que requereu os extratos implicou violação ao direito à privacidade e à garantia constitucional da não autoincriminação, por compelir o sujeito passivo a produzir prova contra si, sem motivação formal.

A preliminar, todavia, não merece acolhida.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o acesso aos extratos bancários da Recorrente não ocorreu por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) dirigida às instituições financeiras, mas sim mediante intimação fiscal dirigida à própria contribuinte, a qual, regularmente intimada, apresentou os documentos solicitados de forma voluntária. Tal circunstância está evidenciada no Termo de Intimação Fiscal nº 357/11/001 (e-fls. 118/119), expedido no bojo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.12.00-2011-00357-2 (e-fls. 2/3).

A conduta da fiscalização encontra respaldo no art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001, o qual expressamente prevê a possibilidade de intimação do sujeito passivo para apresentação de informações bancárias necessárias à execução da ação fiscal, como etapa antecedente à eventual requisição direta às instituições financeiras:

DECRETO Nº 3.724/2001

“Art. 4º Poderão requisitar as informações referidas no § 5º do art. 2º as autoridades competentes para expedir o MPF.

(...)

§ 2º A RMF será precedida de intimação ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF.”

Dessa forma, não se vislumbra qualquer violação ao sigilo bancário, tampouco vício de consentimento, porquanto os documentos bancários foram entregues de forma espontânea pela própria contribuinte, não havendo nos autos elementos que indiquem coação ou constrangimento ilegal. Ao contrário, a conduta da Recorrente evidencia o cumprimento voluntário da obrigação imposta por autoridade competente no exercício regular do poder de polícia fiscal. Ressalte-se que o § 3º do mesmo artigo reforça a legitimidade do procedimento ao atribuir ao sujeito passivo a responsabilidade pelas informações prestadas.

No tocante à alegação de ausência de demonstração da indispensabilidade do exame dos extratos, a Recorrente incorre em equívoco ao invocar o caput do art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, cuja redação versa sobre a instauração do procedimento fiscal, não sendo aplicável à hipótese em discussão. A norma pertinente à análise de indispensabilidade encontra-se no § 5º do referido artigo:

DECRETO Nº 3.724/2001

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(grifamos)

No caso concreto, entretanto, não houve requisição direta a instituições financeiras, mas apenas solicitação dirigida à própria contribuinte, o que afasta a incidência das exigências de motivação previstas nos arts. 2º, § 5º, e 3º do Decreto nº 3.724/2001. O juízo de indispensabilidade somente seria exigido na hipótese de recusa do contribuinte em fornecer os documentos solicitados, circunstância que autorizaria a expedição da RMF com base nas hipóteses legais, em especial no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/1996:

DECRETO Nº 3.724/2001

“Art. 3º Os exames referidos no § 5º do art. 2º somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

(...)

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996; (...)”

LEI Nº 9.430/1996

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; (...)”

(grifamos)

Ora, sendo incontroverso que a própria Recorrente apresentou voluntariamente os extratos bancários em resposta à intimação fiscal, não se configura embaraço à fiscalização nem negativa injustificada que ensejasse a adoção da via excepcional da RMF.

Ainda que, por hipótese, se cogitasse a necessidade de RMF, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do *Recurso Extraordinário nº 601.314/SP*, sob a sistemática da repercussão geral (Tema 225), firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que admite o acesso, pela Administração Tributária, às informações bancárias sem necessidade de autorização judicial, desde que respeitados os requisitos legais e assegurado o sigilo funcional:

“1 - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da

capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN.”

(grifamos)

Por fim, registre-se que eventuais alegações de inconstitucionalidade das normas aplicadas à espécie não podem ser objeto de apreciação por este Conselho, nos termos da **Súmula CARF nº 2:**

Súmula CARF nº 2

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Acórdãos Precedentes: Acórdãos nºs 101-94.876, 103-21.568, 105-14.586, 108-06.035, 102-46.146, 203-09.298, 201-77.691, 202-15.674, 201-78.180 e 204-00.115.

Diante do exposto, **afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração**, por inexistência de vício na obtenção das informações bancárias, que foram apresentadas voluntariamente pela contribuinte em atendimento à intimação fiscal, nos termos do art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001.

2.2 NULIDADE POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A Recorrente alega nulidade do lançamento por suposto erro na identificação do sujeito passivo, sustentando que o Auto de Infração foi lavrado em nome da empresa AMARAL & GOUVEA BIJOUTERIAS EIRELI, enquanto o procedimento fiscal teria sido originalmente instaurado contra a sociedade limitada AMARAL & GOUVEA BIJOUTERIAS LTDA – ME. Argumenta, nesse sentido, que, diante da transformação societária ocorrida em 19/06/2012, não poderia a EIRELI responder por fatos geradores anteriores à sua constituição.

Contudo, tal argumentação não merece acolhida.

A transformação de sociedade limitada em Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) não implica a extinção da personalidade jurídica anterior, nos termos dos artigos 1.113 a 1.115 do Código Civil, que assim dispõem:

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Art. 1.114. A transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade, aplicando-se, no silêncio do estatuto ou do contrato social, o disposto no art. 1.031.

Art. 1.115. A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores.

No âmbito tributário, o artigo 132 do Código Tributário Nacional estabelece expressamente:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de que resultaram essas operações.

Nesse contexto, a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que a transformação societária não extingue a personalidade jurídica, mantendo-se, por consequência, a responsabilidade da pessoa jurídica transformada pelos tributos devidos anteriormente à transformação. Confira-se a posição consolidada em sede de recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp

1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a **pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional"**. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701) (...) (REsp n. 923.012/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010.)

(grifamos)

No caso em análise, a documentação constante nos autos (e-fls. 559/561) evidencia que a empresa AMARAL & GOUVEA BIJOUTERIAS LTDA – ME foi regularmente transformada em AMARAL & GOUVEA BIJOUTERIAS EIRELI em 19/06/2012, havendo plena continuidade das atividades empresariais, preservação da inscrição no CNPJ, manutenção do endereço, do objeto social e continuidade substancial do quadro societário. Ademais, a Cláusula Primeira da alteração contratual de transformação previu expressamente a sub-rogação de todos os direitos e obrigações anteriormente constituídos:

Cláusula 1ª – Fica transformada esta Sociedade Limitada em Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI, passando a denominação social a ser AMARAL & GOUVEA **BIJOUTERIAS EIRELI**, com sub-rogação de todos os direitos e obrigações pertinentes.

Adicionalmente, como bem destacado pelo acórdão recorrido, os artigos 129 e 132 do CTN impõem à empresa resultante da transformação a responsabilidade pelos créditos tributários constituídos ou em curso de constituição na data do ato societário, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até aquele momento:

Art. 129. *O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

Art. 132. *A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

Parágrafo único. *O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

Cumprido destacar, ainda, o entendimento consolidado na Súmula nº 554 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual:

Súmula nº 554 - Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Destarte, resta evidente que não houve qualquer erro na identificação do sujeito passivo, tendo em vista a continuidade da personalidade jurídica e da responsabilidade tributária integral da empresa sucessora pelos tributos e penalidades referentes ao período anterior à transformação societária.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

3 DO MÉRITO

No mérito, a controvérsia recursal cinge-se à legitimidade da exigência fiscal calcada na presunção de omissão de receitas, com base em depósitos bancários de origem não comprovada, conforme o art. 42 da Lei n.º 9.430/1996. A Recorrente sustenta, essencialmente, que: (i) houve comprovação da origem dos valores creditados; (ii) a fiscalização não se desincumbiu de investigar adequadamente tais informações; (iii) a autoridade fiscal presumiu, sem justificativa, que os rendimentos seriam oriundos do mercado interno; e (iv) houve afronta à legislação do Simples Nacional, por falta de exclusão da sistemática no período em que constatada a omissão de receitas.

3.1 IMPROPRIEDADE DA APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996 POR SUPOSTO CONHECIMENTO DA ORIGEM DOS RECURSOS PELA FISCALIZAÇÃO

A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal não poderia ter se valido da presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, uma vez que, durante a fiscalização, teria comprovado a origem dos depósitos bancários sob análise. Aduz que os valores creditados em suas contas estariam relacionados à venda de bijuterias e à celebração de operações de câmbio vinculadas à exportação, cujos documentos teriam sido tempestivamente apresentados.

A argumentação, todavia, não merece acolhida.

Dispõe o caput do art. 42 da Lei nº 9.430/1996:

LEI Nº 9.430/1996

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

A presunção legal aqui estabelecida é de natureza relativa (*juris tantum*) e opera por meio da inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte, regularmente intimado, afastá-la por meio de esclarecimentos individualizados acerca da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, acompanhados de comprovação documental idônea. Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência consolidada do CARF, a exemplo dos seguintes precedentes:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplicase o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010, 2011 **MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se de presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.** ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 72. Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES. O inciso III do art. 135 do CTN expressa e restritivamente atribui a responsabilidade solidária ao sócio administrador em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Deve ser mantido a qualificação da multa quando comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

(Acórdão nº 1301-006.752, Rel. Cons. RAFAEL TARANTO MALHEIROS KRALJEVIC, 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, sessão de 20/02/2024)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CARÊNCIA DE PROVAS. PRESUNÇÃO. POSSIBILIDADE E VALIDADE. A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento de ofício dos tributos correspondentes sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos lá creditados. (...) OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO RELATIVA. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. ADEQUAÇÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO. A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração. As alegações do contribuinte devem ser cabalmente comprovadas através de meio hábil para elidir a acusação fiscal, contando com documentos idôneos, juridicamente válidos e diretamente relacionados aos créditos questionados. (...)”

(Acórdão nº 1402-002.957, Rel. Cons. Caio Cesar Nader Quintella, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento, sessão de 13/03/2018)

(grifei)

No caso concreto, a Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos sobre a sua movimentação financeira em diversas ocasiões, tendo a fiscalização reconhecido e excluído da base de cálculo os valores cuja origem restou comprovada.

Nos termos do que se extrai do **Termo de Intimação Fiscal nº 0357/11/003** (e-fls. 322), a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente para prestar esclarecimentos acerca de sua movimentação financeira nos períodos de apuração compreendidos entre 01/2008 e 12/2009, “de modo a apontar, individualmente, **em relação a cada crédito ou depósito bancário, a ORIGEM dos recursos que possibilitaram a realização dessas operações, apresentando, ainda, a correspondente documentação, hábil e idônea, comprobatória.**” Nessa oportunidade, a Fiscalização anotou ainda que:

“Obs.1 — Foram excluídos das planilhas todos os créditos decorrentes de transferências de outras contas do próprio contribuinte, conforme planilha denominada “Valores excluídos — Transf. Entre contas do Favorecido” Anexo I, exceto os valores abaixo, tendo em vista que não foram identificados a correspondente vinculação com os extratos apresentados.

BANCO	Agência	C/C	data do depósito	histórico do lançamento	valor do depósito/crédito (R\$)
237	151	125075-2	16-Jan-08	TRANSF. AG. DIN. - AMARAL COSMÉTICOS	570,30
237	478	48808-9	4-Dez-09	TRANSF. ENTRE AG. DIN. - AMARAL & GOUVEA BLM	10.630,00
237	478	48808-9	16-Dez-09	TED - AMARAL GOUVEA LTDA	144.000,00

Obs. 2 — NÃO foram excluídos das planilhas os créditos decorrentes de baixa automática de poupança, tendo em vista que não foram identificados a correspondente vinculação com os extratos apresentados.

Obs. 3 — A fim de que se excluam das planilhas as transferências provenientes de baixa automática de poupança, necessário se faz a apresentação dos extratos bancários das respectivas contas POUPANÇA a partir das quais se originaram os respectivos valores, de modo a coincidir tanto as datas quanto os valores dos lançamentos, sem negligenciar, ainda, a compatibilização dos mesmos aos correspondentes históricos;

Obs. 4 — A fim de que se excluam das planilhas as transferências provenientes de outras contas do próprio contribuinte, necessário se faz a indicação das contas correntes a partir das quais se originaram os respectivos valores, de modo a

coincidir tanto as datas quanto os valores dos lançamentos, sem negligenciar, ainda, a compatibilização dos mesmos aos correspondentes históricos;

*Obs. 5 — Eventuais **Estornos de Depósitos, Cheques Depositados Devolvidos e outros valores redutores existentes nas planilhas não necessitam ser justificados, apenas serão considerados redutores das bases de cálculo de eventuais infrações apuradas;***

Obs. 6 — Em igual prazo, o contribuinte poderá prestar, por escrito, os esclarecimentos que julgar pertinentes a quaisquer dos assuntos em questão.” (grifos e destaques no original)

A Recorrente apresentou resposta ao referido termo de intimação (e-fls. 400), esclarecendo que a movimentação financeira do Banco do Brasil, especificamente quanto ao histórico “Contrato de Câmbio Exp.”, referem-se a contratos de fechamento de câmbio correspondente a operações realizadas em períodos anteriores, cuja receita já havia sido oferecida a tributação. Para o ano-calendário de 2008, as operações especificadas constaram na seguinte relação:

BANCO DO BRASIL -AG. 3386-3 - C/C 15.150-5

2008

data	operação	Valor
02/05/2008	Liq contr cambio exp	92.058,70
13/05/2008	Liq contr cambio exp	60.852,62
09/10/2008	Liq contr cambio exp	320.056,25
22/10/2008	Liq contr cambio exp	470.535,44
05/11/2008	Liq contr cambio exp	210.984,75
19/11/2008	Liq contr cambio exp	539.742,47
		1.772.980,23

Na sequência, a Recorrente detalhou cada operação de liquidação de contrato de câmbio constante da relação acima, com as notas fiscais correspondentes, conforme exemplificado abaixo:

DETALHAMENTO DE CADA
OPERAÇÃO

		R\$	US\$
02/05/2008	Liq contr cambio exp	92.058,70	58.265,00
nº NF	data		
1275	15/12/2005	3.000,00	1.315,00
1284	22/12/2005	6.000,00	2.608,00
1292	02/01/2006	6.000,00	2.575,00
1302	09/01/2006	18.000,00	7.965,00
1307	13/01/2006	18.000,00	8.000,00
1308	13/01/2006	18.000,00	8.000,00
1340	06/02/2006	6.000,00	2.727,00
1345	13/02/2006	18.000,00	8.372,00
1473	23/05/2006	19.200,00	8.533,00
1478	25/05/2006	19.200,00	8.170,00
			58.265,00

Após analisar os esclarecimentos e documentação apresentada pela Recorrente, a Autoridade Fiscal expediu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 0357/11/006 (e-fls. 434/437), por meio do qual constatou:

“A) O total da soma (R\$ 1.772.980,23) dos fechamentos de câmbio no ano de 2008 constante do Termo de Entrega de 22/08/2011 não confere com a soma dos referidos contratos, que é R\$ 1.694.230,23;

B) O Contrato de Câmbio nº 09/025216 de 12/02/2009 (RE 08/1193932-001), no valor de R\$ 174.578,56 equivalente a U\$76.578,40 constante do Termo de Entrega de 08/09/2011, está desacompanhado da documentação comprobatória que deu origem a cada operação;

C) O fechamento de câmbio da Declaração de Exportação relativa à Nota Fiscal nº 3023, de 23/06/2008, no valor de R\$30.000,00 e equivalente a U\$18.750,00 foi integral na operação do Contrato de Câmbio (nº 09/003788) liquidado no dia 08/01/2009. Assim sendo, não restou saldo da respectiva nota fiscal, como informado no Contrato de Câmbio de nº 09/044337 de 17/03/2009, equivalente a U\$11.520,55 e R\$ 26.164,18.

*D) Após conciliação da documentação comprobatória (contratos de câmbio) com os créditos em conta-corrente do Fiscalizado, **EXCLUIU-SE** todos os créditos decorrentes de “**CONTRAT. CAMBIO EXP.**” da conta-corrente nº 15.150-5 junto à Agência 3386-3 do Banco do Brasil S/A, exceto os valores de **R\$174.578,56 e R\$26.164,18**, tendo em vista que a documentação apresentada está incompleta.*

*E) Os **Livros CAIXA** apresentados pelo Contribuinte, relativos aos **anos- calendário de 2008 e 2009**, contêm erros de escrituração com relação à sua movimentação financeira, o que os torna imprestáveis para conferir o regular registro de todos os depósitos/créditos ocorridos em suas contas correntes, tornando impossível identificar a efetiva movimentação financeira e o destino e a origem dos recursos que transitaram pelas contas correntes da empresa.*

F) Com referência à alegação do contribuinte, extraída do Termo de Entrega de 22/08/2011 e transcrita abaixo, **RESSALTA-SE** que todos os dados lançados nas planilhas demonstrativas, inclusive os seus respectivos históricos, foram extraídos dos extratos bancários apresentados pelo próprio FISCALIZADO:

✓ F.1 “Verificando a relação apresentada pela fiscalização observamos que aparecem várias transações onde o remetente/depositante mencionado desconhecemos totalmente, pois nunca tivemos qualquer tipo de negócio com essas pessoas”.

Com base nessas constatações, a Fiscalização intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos e apresentar os seguintes documentos:

“(…)

→ **Apresentar** documentação comprobatória (devidamente relacionada) de cada operação que originou o fechamento do Contrato de Câmbio nº 09/025216 em 12/02/2009, no valor de R\$ 174.578,56 (Item “B” supra);

→ **Apresentar** documentação comprobatória (devidamente relacionada) de cada operação que originou o fechamento do Contrato de Câmbio nº 09/044337 em 17/03/2009, equivalentes a U\$11.520,55 e R\$ 26.164,18 (Item “C” supra);

→ Com relação à **movimentação financeira** efetuada nos períodos de apuração compreendidos entre **01/2008 a 12/2009**, analisar a planilha relativa à conta-corrente nº 15.150-5 junto à Agência 3386-3 do Banco do Brasil S/A, fornecida em **ANEXO**, (Item “D” supra) com os **créditos/depósitos remanescentes**, de modo a apontar, individualmente, em relação a cada crédito ou depósito bancário, a **ORIGEM** dos recursos que possibilitaram a realização dessas operações, apresentando, ainda, a correspondente documentação, hábil e idônea, comprobatória.

▪ **RESSALTA-SE**: Continuam pendentes de comprovação, os demais valores de créditos/depósitos efetuados nas contas-correntes nº 48808- 9 agência 0478, nº 125075-2 agência 0151 e nº 12471-0 agência 2393, todas do Bradesco, constantes nas planilhas já enviadas ao FISCALIZADO, anexas ao Termo de Intimação Fiscal nº 0357/11/003 de 08/07/2011 e recepcionadas em 03/08/2011 - **Aviso de Recebimento nº RJ946846998BR**.

→ **REESCRITURAR** seus Livros CAIXA referentes aos **anos-calendário 2008 e 2009** (item “E” supra), nos quais deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, de maneira a identificar com clareza e individualmente todos os lançamentos efetuados em suas contas correntes e apresentando o histórico detalhado que originou cada um dos lançamentos (Art. 190 Decreto 3000 – RIR/99 e art. 45, parágrafo único, inciso I, Lei nº 8.981/95).

X Informamos que a falta de atendimento desta exigência para o **ano-calendário de 2009** dará causa ao arbitramento de seu lucro, com base no

disposto no artigo 47 da Lei nº 8.981/95, reproduzido pelo artigo 530 do Decreto 3.000/99 (RIR/99).

→ Em igual prazo, o contribuinte poderá prestar, por escrito, os esclarecimentos que julgar pertinentes sobre os assuntos em questão.”

Na resposta a intimação de e-fls. 445/446, a Recorrente apresenta relação de valores e respectivas notas fiscais que deram origem às operações de fechamento do Contrato de Câmbio nº 09/025216 em 12/02/2009, no valor de R\$ 174.578,56 e do Contrato de Câmbio nº 09/044337 em 17/03/2009, equivalentes a U\$11.520,55 e R\$ 26.164,18.

Quanto aos demais itens, a Recorrente limitou-se a reconhecer sua incapacidade de apresentar a documentação exigida quanto a grande parte dos créditos questionados, afirmando apenas que tal omissão não justificaria o arbitramento do lucro

“(…)

Quanto aos demais itens da Intimação não reunimos condições de apresentar a documentação solicitada, dessa forma fica prejudicada inclusive a reescrituração do Livro Caixa.

Na escrituração do Livro Caixa, considerou as vendas efetuadas (regime de competência), oferecida à tributação conforme as declarações apresentadas, não representando a efetiva movimentação financeira. Ressalte-se que dentro dessa movimentação existem empréstimos de terceiros, adiantamentos, etc.

É óbvio que a não comprovação desses recursos implicará em entendimento por presunção legal de “receitas omitidas”, porém, entendemos não ser o caso de arbitramento, justamente por a empresa ter optado pelo “lucro presumido”, e a base é justamente a “receita conhecida”.”

Nos termos do que se extrai desses excertos, verifica-se que houve ponderação na aplicação da presunção legal, sendo excluídos do montante sujeito à tributação os valores cuja origem restou satisfatoriamente demonstrada. Ademais, a Recorrente tinha plena ciência da presunção legal de omissão de receitas, em virtude da ausência de comprovação hábil e idônea da origem das receitas questionadas pela fiscalização, limitando a sua defesa contra o arbitramento.

Por outro lado, no âmbito do contencioso administrativo fiscal a Recorrente apresenta objeção contra a presunção legal de omissão de receitas por meio de alegações genéricas e desprovidas de mínima individualização dos depósitos supostamente incluídos na base de cálculo do crédito tributário de forma indevida, limitando-se a afirmações no sentido de que

“informou e comprovou que os depósitos bancários sob exame têm origem em determinada atividade” incumbindo “a autoridade fiscal ter investigado a procedência da afirmação do contribuinte e, ao identificar a atividade fonte dos respectivos recursos, abandonar a cômoda presunção e partir para a prova direta da omissão de rendimentos.”

Ora, como bem elucidado pela i. Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, a simples indicação genérica da origem dos recursos, sem relação direta com cada uma das movimentações bancárias apontadas pela Autoridade Fiscal não é suficiente para afastar a presunção de omissão de receita:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

(...)

DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DIRETA COM AS MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS LISTADAS PELA AUTORIDADE FISCAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. NÃO SUFICIÊNCIA. A simples indicação genérica da origem dos recursos, sem relação direta com cada uma das movimentações bancárias apontadas pela Autoridade Fiscal, não é suficiente para afastar a presunção de omissão de receita. O art. 42 da Lei nº 9.249/1996 exige que o contribuinte comprove a origem dos recursos por meio de documentação hábil e idônea. A exigência de documentos que coincidam em data e valor com os depósitos realizados não configura “prova diabólica”, mas decorre do próprio art. 42 da Lei nº 9.430/96, que requer prova hábil e idônea para afastar a presunção de omissão de receita. (...)”

(Acórdão nº 1301-006.253, Rel. Cons. MARIA CAROLINA MALDONADO MENDONCA KRALJEVIC, 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, sessão de 13/12/2022)

A interpretação defendida pela Recorrente acerca do § 2º do art. 42, no sentido de obrigar o Fisco a automaticamente reclassificar os valores para outro regime de tributação, mostra-se igualmente equivocada. Tal dispositivo apenas estabelece que, uma vez comprovada a origem dos recursos, o tratamento tributário específico deverá ser observado. No presente caso, a própria fiscalização promoveu a exclusão dos valores cuja origem restou demonstrada, subsistindo na base de cálculo apenas aqueles sem lastro documental.

Dessa forma, à míngua de prova individualizada e idônea acerca da origem dos depósitos, permanecem incólumes o lançamento efetuado e a presunção legal que o embasou.

3.2 DA IMPUTAÇÃO AUTOMÁTICA AO MERCADO INTERNO

A Recorrente alega que a autoridade fiscal teria presumido, de forma arbitrária e sem respaldo probatório, que a integralidade das receitas omitidas, apuradas com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, decorreria de operações realizadas no mercado interno. Sustenta que, em razão de sua atividade empresarial e dos contratos de câmbio apresentados no curso da fiscalização, seria mais razoável atribuir tais receitas ao mercado externo ou, ao menos, proceder a uma distribuição proporcional, à luz da composição informada em sua DASN/2008.

Tal argumentação, contudo, não merece prosperar.

Consoante amplamente demonstrado no item III.1 deste voto, a autoridade fiscal, a partir da documentação apresentada pela contribuinte — notadamente extratos bancários e contratos de câmbio — reconheceu a origem comprovada de receitas oriundas de exportação no montante de R\$ 1.694.230,23, razão pela qual tais valores foram expressamente excluídos da base de cálculo da receita omitida. O item 35 do Termo de Verificação Fiscal consignou:

“(…)

Com base nessa documentação, foi possível identificar diversos valores nos extratos da conta corrente [...] com o histórico ‘CONTRAT. CAMBIO EXP.’, os quais foram analisados e considerados como sendo de ‘ORIGEM COMPROVADA’ no montante de R\$ 1.694.230,23 para o ano-calendário de 2008.”

Ademais, o próprio relatório fiscal (item 37) deixou assentado que os valores declarados na DASN/2008 seriam considerados para abatimento do montante global dos créditos bancários não comprovados:

“(…)

Subtraindo-se dos créditos não comprovados, as receitas informadas na DASN para o ano-calendário de 2008, conclui-se que houve omissão de receitas proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada exclusivos do mercado interno.”

Esses excertos evidenciam que a imputação das receitas omitidas como oriundas do mercado interno não decorreu de presunção genérica ou arbitrária, mas resultou da verificação objetiva de que, uma vez excluídos os valores cuja vinculação a exportações foi documentalmente

demonstrada, remanesceram depósitos sem qualquer correlação específica com operações de comércio exterior.

Com efeito, a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que, inexistindo comprovação hábil e idônea da origem dos créditos bancários pelo contribuinte regularmente intimado, caracteriza-se a omissão de receita, invertendo-se o ônus probatório em favor da Administração Tributária. Esse entendimento se harmoniza com a sistemática objetiva de apuração do Simples Nacional, que exige a correta identificação da natureza da receita (interna ou externa), dada sua repercussão direta sobre a alíquota aplicável e o cálculo dos tributos devidos.

Nessa linha, o art. 142 do CTN dispõe expressamente:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário mediante lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Logo, a definição da “matéria tributável” — incluindo a natureza da receita — deve estar lastreada no conjunto probatório constante dos autos. Não comprovando a Recorrente, de forma específica e individualizada, que os depósitos remanescentes correspondem a operações de exportação, legítima é a imputação fiscal como receitas advindas do mercado interno, sendo incabível a pretendida repartição proporcional com base exclusivamente em dados declaratórios pretéritos.

Diante disso, rejeito a alegação recursal nesse ponto, por carecer de fundamentos fáticos e jurídicos aptos a infirmar a presunção legal aplicada pela autoridade fiscal.

3.3 DA ALEGADA AFRONTA À LEGISLAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL. EFEITOS DA CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADE FISCAL SOBRE A SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO

A Recorrente sustenta que a manutenção do regime do Simples Nacional no ano-calendário de 2008 afrontou o disposto no art. 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123/2006, sob o argumento de que, ao constatar a imprestabilidade dos Livros Caixa apresentados, deveria a autoridade fiscal ter formalizado o correspondente procedimento de exclusão de ofício, com

efeitos retroativos. Assim, a ausência dessa providência teria acarretado lançamento mais gravoso, especialmente em relação à Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), que, fora do Simples, incidiria sobre a folha de salários, e não sobre a receita bruta.

O art. 29, inciso VIII, da LC nº 123/2006 assim dispõe:

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

(...)

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

De fato, a mencionada disposição estabelece a obrigatoriedade de exclusão de ofício do Simples Nacional nas hipóteses em que inexistir escrituração do Livro Caixa ou quando a escrituração existente não permitir identificar adequadamente a movimentação financeira da empresa. Contudo, importa salientar que tal exclusão não opera automaticamente, tampouco autoriza a autoridade fiscal, sem prévio procedimento administrativo específico, a desconsiderar o regime tributário formalmente adotado pelo contribuinte à época dos fatos geradores.

No caso concreto, verifica-se que o lançamento tributário não decorreu diretamente da ausência ou irregularidade na escrituração do Livro Caixa, porquanto teve como fundamento específico a omissão de receitas apurada nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, uma vez que a receita bruta declarada pela Recorrente na Declaração PJSI/SIMPLES revelou-se incompatível com a movimentação bancária e com os documentos fiscais apresentados.

Diante dessa divergência, e considerando que a contribuinte, devidamente intimada, não logrou êxito em justificar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, impunha-se o lançamento pelo regime formalmente vigente, conforme dispõe o art. 24 da Lei nº 9.249/1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base correspondente à omissão.

Consta dos autos que, durante o ano-calendário de 2008, objeto da fiscalização, a Recorrente estava regularmente enquadrada no regime do Simples Nacional, tendo aderido voluntariamente em 28/07/2007. Sua exclusão do referido regime somente ocorreu

posteriormente, com efeitos a partir de 01/01/2009, mediante comunicação efetuada pela própria contribuinte, motivada pela superação do limite anual de receita bruta previsto para a permanência no regime simplificado.

Observa-se que a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas, constatou justamente o excesso de receita bruta que ensejou a comunicação voluntária da exclusão pela contribuinte, e não uma situação que impusesse, por si só, a exclusão de ofício prevista no citado art. 29, VIII, da LC nº 123/2006.

Ainda que o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 0357/11/006 tenha apontado erros na escrituração dos Livros Caixa dos anos-calendário de 2008 e 2009, os quais impossibilitariam a comprovação integral da movimentação financeira, tal constatação não constituiu a motivação direta do lançamento tributário. A verdadeira causa determinante foi a omissão de receitas, configurada pela incompatibilidade entre a movimentação bancária e a receita bruta declarada, resultando na superação do limite permitido para enquadramento no Simples Nacional, conforme disposto no art. 30, inciso IV, da LC nº 123/2006:

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

(...)

IV – obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do caput do art. 3º, quando não estiver no ano-calendário de início de atividade.

O § 1º do mesmo artigo prevê o prazo para comunicação:

§1º A exclusão deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal:

(...)

IV – na hipótese do inciso IV do caput:

(...)

b) até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente, na hipótese de não ter ultrapassado em mais de 20% o limite de receita bruta.

Por fim, o pedido subsidiário relacionado à suposta incorreção na segregação das receitas entre mercado interno e externo já foi apreciado no item III.3 deste voto, restando rejeitado em razão da ausência de comprovação documental idônea por parte da Recorrente.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

3.4 LANÇAMENTOS DECORRENTES

A Recorrente alega, por fim, que os lançamentos relativos às contribuições (CSLL, PIS, COFINS, CPP) e demais tributos exigidos no presente processo estariam vinculados ao lançamento do IRPJ, em razão da identidade de base de cálculo, de fatos geradores e da metodologia de apuração adotada pela Fiscalização. Por essa razão, requer que os efeitos da eventual reforma ou cancelamento da exigência de IRPJ repercutam sobre os demais lançamentos ditos “decorrentes”.

Tendo em vista a manutenção do lançamento, permanecem hígidas todas as exigências nele consubstanciadas e, portanto, prejudicada a análise de tal questão.

| CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski