



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.721457/2013-68
ACÓRDÃO	1301-007.808 – 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: 2009

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 embargo 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 PROVAS DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. 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.

LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO PARCIAL. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DECLARADAS NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DE DOIS REGIMES DE APURAÇÃO NO MESMO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser cancelado o Auto de Infração quando a autoridade fiscal, embora declare a imprestabilidade da escrituração para justificar o arbitramento do lucro sobre receitas omitidas, dela se vale para manter a tributação das receitas declaradas na sistemática do lucro presumido. A valoração contraditória da mesma prova compromete a consistência do lançamento e viola os princípios da segurança jurídica e da legalidade.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL. NULIDADE.
Reconhecida a nulidade do lançamento principal de IRPJ, impõe-se a nulidade dos lançamentos reflexos dele decorrentes.

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 dar 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 improcedente a impugnação apresentada pelo

contribuinte, mantendo integralmente o lançamento de ofício referente ao ano-calendário de 2009, consubstanciado no Auto de Infração lavrado com fundamento no arbitramento do lucro com base no art. 530 do RIR/1999, fora do âmbito do Simples Nacional.

Nos termos do Termo de Verificação Fiscal nº 0357/2011 (e-fls. 60 e seguintes), o lançamento formalizado no presente processo teve por fundamento a **imprestabilidade do Livro Caixa** apresentado pelo sujeito passivo, em virtude de inconsistências e omissões na escrituração da movimentação financeira, notadamente a bancária. Identificou-se relevante divergência entre os depósitos efetuados nas contas bancárias da empresa e os valores oferecidos à tributação, ensejando o arbitramento do lucro como forma de apuração da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos termos da legislação aplicável ao regime de lucro presumido.

Durante o procedimento fiscal, a contribuinte foi instada a apresentar os documentos comprobatórios de sua contabilidade e movimentação financeira (e-fls. 85/86; 87/89; 140/141; 285/287), tendo protocolado resposta às intimações e entregado documentos como Livro Caixa, ECD, extratos bancários, notas fiscais e contratos de câmbio. No entanto, segundo a autoridade fiscal, os elementos apresentados não foram suficientes para comprovar a veracidade dos lançamentos contábeis, tampouco para sanar as inconsistências identificadas.

Conforme consignado no Auto de Infração (e-fls. 4/59), foram apurados indícios de **escrituração simulada**, omissão de receitas e descompasso entre a capacidade econômica presumida da pessoa jurídica e os valores movimentados em suas contas bancárias, o que levou ao arbitramento da base tributável com apoio no art. 530 do RIR/1999.

Em sede de impugnação administrativa (e-fls. 536/552), a contribuinte suscitou, em síntese, as seguintes teses:

- (i) nulidade do lançamento por inexistência dos pressupostos legais do arbitramento;
- (ii) regularidade da escrituração contábil e apresentação tempestiva da ECD;
- (iii) ausência de indícios concretos de simulação ou fraude;
- (iv) impropriedade da metodologia de arbitramento utilizada, por ausência de motivação;
- (v) inaplicabilidade do art. 530 do RIR/1999 ao caso concreto;

- (vi) nulidade por cerceamento de defesa; e
- (vii) divergência entre a receita presumida e os valores efetivamente auferidos no período.

A decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento manteve a higidez do lançamento, afastando todas as preliminares suscitadas pela impugnante. Consignou-se, em síntese, que a escrituração da contribuinte não retratava com fidelidade a efetiva movimentação financeira da empresa, sendo legítima, nesse cenário, a aplicação do art. 530 do RIR/1999, diante da imprestabilidade da escrita fiscal e contábil apresentada.

Transcreve-se, a propósito, a ementa do Acórdão nº 14-90.327:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009 CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. EFETIVA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ARBITRAMENTO O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE BALANCETES MENS AIS.

A ausência de escrituração contábil regular, especialmente dos balancetes mensais e razão auxiliar que evidenciem a correspondência entre os registros e a movimentação financeira efetiva, legitima o arbitramento da base de cálculo, consoante o disposto nos arts. 529 e 530 do RIR/1999.

Impugnação improcedente.

Crédito tributário mantido integralmente.

O contribuinte foi regularmente intimado da decisão de primeira instância em 01/03/2019, tendo apresentado tempestivo Recurso Voluntário em 26/03/2019 (e-fls. 603/624), no qual reiterou os fundamentos da impugnação e acrescentou considerações quanto à desproporcionalidade do arbitramento realizado, à falta de motivação do lançamento e à regularidade de sua contabilidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

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 assinalar que o acesso aos extratos bancários da Recorrente não se deu por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) dirigida às instituições financeiras, mas mediante intimação fiscal endereçada 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 amparo no art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001, que prevê a possibilidade de intimação do sujeito passivo para apresentação de informações bancárias necessárias à execução da ação fiscal, como medida antecedente à RMF. Veja-se o seu teor:

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.”

Nesse contexto, não há o que se falar violação ao sigilo bancário ou vício de consentimento, porquanto os extratos foram apresentados de forma espontânea pela contribuinte, inexistindo, nos autos, elementos que evidenciem a coação alegada. Pelo contrário, a atuação da Recorrente indica cumprimento espontâneo da obrigação imposta por autoridade competente no exercício regular do poder de polícia fiscal. Ademais, o § 3º do mesmo artigo reforça a legitimidade do procedimento ao dispor sobre a responsabilidade do sujeito passivo pelas informações prestadas.

Quanto à alegação de ausência de demonstração da indispensabilidade do exame dos extratos, equivoca-se a Recorrente ao invocar o caput do art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, cujo conteúdo trata da instauração do procedimento fiscal e não das hipóteses de quebra de sigilo bancário. O dispositivo pertinente à matéria encontra-se no § 5º do mesmo 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)

Ocorre que, no caso concreto, não houve qualquer requisição direta às instituições financeiras, razão pela qual o juízo de indispensabilidade referido no § 5º do art. 2º e disciplinado no art. 3º do mesmo decreto não se aplica. Tal exigência somente seria pertinente na hipótese de negativa por parte da contribuinte em apresentar os documentos, o que ensejaria, aí sim, o uso da prerrogativa de requisição com base nas hipóteses legais previstas, especialmente no inciso VII do art. 3º:

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 a entrega dos extratos bancários feita pela própria Recorrente, em atendimento à intimação fiscal, não há o que se falar em embaraço à fiscalização nem tampouco em negativa injustificada. Por conseguinte, não se configurou a hipótese de requisição de

movimentação financeira protegida por sigilo bancário, sendo inaplicáveis as exigências do art. 2º, § 5º, e do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

Ainda que se cogitasse, por hipótese, a adoção da via da RMF, o c. Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001¹, que dispõe sobre o acesso da Administração Tributária às informações bancárias sem prévia autorização judicial, desde que observados os requisitos legais e assegurado o sigilo funcional. Tal entendimento foi consolidado no julgamento do *Recurso Extraordinário nº 601.314/SP*, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 225), cuja tese fixada foi a seguinte:

“I - 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)

Cumprе registrar, por fim, que as alegações de inconstitucionalidade da autuação fiscal não podem ser objeto de apreciação no âmbito deste Conselho, à luz do entendimento consolidado na 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 de todo o exposto, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pela Recorrente, por ausência de vício na obtenção das informações bancárias,

¹ **LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001** - Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observadas as disposições desta Lei Complementar, poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras do contribuinte, pessoa física ou jurídica, podendo requisitar tais informações diretamente às instituições ou ao contribuinte, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (grifamos)

apresentadas de forma voluntária em atendimento a intimação fiscal, nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001.

Diante de todo o exposto, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pela Recorrente, por ausência de vício na obtenção das informações bancárias, apresentadas de forma voluntária em atendimento a intimação fiscal, nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001.

2.2 NULIDADE POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A Recorrente suscita nulidade do lançamento por suposto erro na identificação do sujeito passivo, porquanto 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. Em virtude da transformação societária ocorrida em 19/06/2012, alega que a pessoa jurídica transformada em EIRELI não poderia 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.

Cumprе 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.

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) utilização indevida de dois regimes de apuração dentro de um mesmo período.

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 prosperar.

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. (...)

(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. 285/287), 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 & GOLVEA BLM	10.630,00
237	478	48808-9	16-Dez-09	TED - AMARAL GOLVEA 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:

A Recorrente apresentou resposta ao referido termo de intimação (e-fls. 363/369), 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 2009, as operações especificadas constaram na seguinte relação:

2009		
08/01/2009	Liq Contr Camb Exp	449.295,75
12/02/2009	Liq Contr Camb Exp	174.578,56
17/03/2009	Liq Contr Camb Exp	26.164,18
14/05/2009	Liq Contr Camb Exp	43.625,36
26/05/2009	Liq Contr Camb Exp	16.179,06
28/05/2009	Liq Contr Camb Exp	201.245,83
12/06/2009	Liq Contr Camb Exp	19.219,04
29/06/2009	Liq Contr Camb Exp	53.968,48
14/07/2009	Liq Contr Camb Exp	30.256,60
04/08/2009	Liq Contr Camb Exp	54.766,85
20/08/2009	Liq Contr Camb Exp	102.048,55
09/10/2009	Liq Contr Camb Exp	7.150,62
25/11/2009	Liq Contr Camb Exp	6.772,10
18/12/2009	Liq Contr Camb Exp	8.857,55
		1.194.128,53

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:

08/01/2009	Liq Contr Camb Exp	449.295,75	199.980,00	
nº NF	data			
2460	09/10/2007	20.000,00	4.934,00	*complemento
2461	09/10/2007	20.000,00	10.800,00	
3023	23/06/2008	30.000,00	18.750,00	
3024	23/06/2008	30.000,00	18.750,00	
3026	24/06/2008	15.000,00	9.375,00	
3031	26/06/2008	30.000,00	18.750,00	
3044	03/07/2008	30.000,00	18.750,00	
3045	03/07/2008	30.000,00	18.750,00	
3061	08/07/2008	22.500,00	14.062,00	
3062	08/07/2008	22.500,00	14.062,00	
3063	08/07/2008	22.500,00	14.062,00	
3064	08/07/2008	16.500,00	10.372,00	
3066	10/07/2008	6.000,00	3.754,00	
3072	15/07/2008	22.500,00	14.062,00	
3073	15/07/2008	22.500,00	10.747,00	*parte
			199.980,00	
17/03/2009	Liq Contr Camb Exp	26.164,18	11.520,55	
nº NF	data			
3023			2.810,60	*complemento
3113	29/07/2008	22.500,00	8.709,95	* parte
			11.520,55	

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. 397/400), 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. 408/409, 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, 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 comprovada, 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 totalidade das receitas omitidas, apuradas com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, seria proveniente de operações de venda realizadas no mercado interno, embora tivesse ao seu dispor todos os elementos necessários para considerar tais receitas como sendo provenientes do mercado externo.

De início, cumpre ressaltar que a autoridade fiscal reconheceu a origem comprovada tanto as receitas oriundas do mercado interno (R\$ 217.116,99) quanto as receitas do mercado (R\$ 2.976.854,05), declaradas em DIPJ.

Por decorrência, referidas quantias foram excluídas da base de cálculo da receita omitida, tal como se vê na tabela constante do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 54):

Demonstrativo de Totalização da Movimentação Financeira X Receitas Declaradas na DIPJ					
Mês/Ano	Movimentação financeira APURADA no MÊS	Receitas Declaradas "DIPJ"			OMISSÃO RECEITAS (PRESUNÇÃO LEGAL) MERCADO INTERNO
		Mercado Interno	Mercado Externo	TOTAL	
	(1)	(2)	(3)	(4) = 2 + 3	(5) = 1 - 4
Jan/2009	1.029.946,07	2.422,95	214.000,00	216.422,95	813.523,12
Fev/2009	842.033,50	495,39	336.376,48	336.871,87	505.161,63
Mar/2009	904.831,29	15.891,34	113.040,64	128.931,98	775.899,31
Abr/2009	634.458,33	10.533,69	230.809,60	241.343,29	393.115,04
Mai/2009	722.186,83	10.000,83	212.862,59	222.863,42	499.323,41
Jun/2009	678.787,69	14.696,92	282.680,37	297.377,29	381.410,40
Jul/2009	887.182,79	12.698,52	202.277,15	214.975,67	672.207,12
Ago/2009	346.749,45	27.322,35	214.771,09	242.093,44	104.656,01
Set/2009	300.805,87	13.394,35	215.600,00	228.994,35	71.811,52
Out/2009	497.161,03	19.973,56	254.919,89	274.893,45	222.267,58
Nov/2009	523.988,32	39.681,99	187.200,00	226.881,99	297.106,33
Dez/2009	516.013,47	50.005,10	295.199,25	345.204,35	170.809,12
TOTAL	7.884.144,64	217.116,99	2.759.737,06	2.976.854,05	4.907.290,59

Esses trechos revelam que a imputação da receita omitida como oriunda de operações no mercado interno não foi fruto de presunção arbitrária ou genérica, mas da constatação de que os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada não apresentavam qualquer indício de vinculação a receitas do 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, resta caracterizada a presunção legal da omissão de receita, invertendo-se o ônus probatório em favor da Administração Tributária.

Na hipótese em que verificada a omissão de receitas, o art. 528 do RIR/1999 prescreve que “o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente”. Mais importante para o presente caso é a disposição do parágrafo único do art. 528 do RIR/1999:

“Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no [art. 519](#). Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado.”

No caso, a Recorrente não logrou comprovar que as receitas se referiam à operações no mercado externo. Pelo contrário, alegou desconhecer várias das operações relacionadas pela fiscalização, pois nunca teve qualquer tipo de negócio com o remetente/depositante e, por fim, afirmou que não seria possível identificar os valores creditados por clientes do exterior, de forma individualizada, conforme resposta à intimação de e-fls. 363/369.

A tentativa de inversão do ônus da prova, operada pela Recorrente ao indagar por que o Fisco não presumiu que as receitas seriam do mercado externo, revela-se inadmissível no âmbito da presunção legal tributária, eis que esta favorece a Fazenda Pública quando o contribuinte não comprova a origem dos recursos; não se trata de presunção mista ou de escolha interpretativa arbitrária da Administração.

Portanto, a imputação dos valores como receitas de mercado interno deu-se em razão da inexistência de comprovação documental idônea e específica de que tais valores estavam vinculados a atividades oriundas do mercado externo, restando legítima a atuação fiscal quanto à qualificação da base de cálculo.

3.3 DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE DOIS REGIMES DE APURAÇÃO DENTRO DE UM MESMO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO IRPJ PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO ARBITRADO EM CONJUNTO COM OUTRA PREVISTA EM LEI. O ARBITRAMENTO DEVE ALCANÇAR TODA A RECEITA CONHECIDA E NÃO SOMENTE AS DIFERENÇAS APURADAS

A Recorrente sustenta a nulidade do lançamento em razão da utilização concomitante de dois regimes distintos de apuração do lucro no mesmo período: lucro arbitrado (incidente sobre as receitas reputadas omitidas) e lucro presumido (sobre as receitas declaradas).

Defende que, uma vez constatada a imprestabilidade da escrituração e instaurado o procedimento de arbitramento nos termos do art. 530 do RIR/1999, a base de cálculo do IRPJ deveria englobar a totalidade das receitas conhecidas no período, abrangendo tanto as receitas declaradas quanto aquelas identificadas como omitidas.

Conforme evidenciado pelo Auto de Infração (e-fls. 4/59), a autoridade fiscal arbitrou a base de cálculo apenas sobre a diferença entre os depósitos bancários sem comprovação e os valores de receita declarados na DIPJ, mantendo intactos os valores já tributados segundo o regime de lucro presumido.

A decisão de primeira instância rejeitou a alegação da Recorrente sob o fundamento de que a aplicação do percentual de arbitramento exclusivamente sobre a receita omitida resultaria em situação mais benéfica ao contribuinte, considerando, portanto, inviável a revisão pretendida por configurar *reformatio in pejus* e inovação em sede recursal, conforme disposto no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Com a devida *vênia*, não é possível anuir com tal entendimento.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, não sendo lícito à autoridade administrativa flexibilizar os critérios legais de apuração por conveniência ou oportunidade, sob pena de incorrer em vício insanável do lançamento, por descumprimento de conduta prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional (*determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido*).

À luz do disposto no art. 1º da Lei nº 9.430/1996, a apuração do IRPJ e CSLL é realizada “com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-

calendário”, inexistindo margem legal para a adoção, em relação a um mesmo período de apuração, de dois regimes de tributação.

Nesse sentido, uma vez identificada a omissão de receitas, e tendo a Recorrente incorrido em uma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/99², a autoridade fiscal deveria ter alterado toda a apuração dos períodos de apuração incluídos no lançamento para tal regime de tributação, mediante a consideração de todas as receitas (declaradas e omitidas) e dedução no lançamento de eventuais valores declarados e/ou pagos.

Este entendimento encontra respaldo na jurisprudência administrativa, conforme precedente abaixo colacionado:

(...) IRPJ/CSLL. APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO. CONSIDERAÇÃO DE TODAS AS RECEITAS AUFERIDAS NO PERÍODO. DEDUÇÃO DE EVENTUAIS PAGAMENTOS EFETUADOS NO REGIME ANTERIOR. Uma vez identificada a omissão de receitas, e sendo constatada a incidência em hipótese de adoção do Lucro Arbitrado, toda a apuração dos períodos de apuração incluídos no lançamento deve ser alterada para tal regime de tributação, mediante a consideração de todas as receitas (declaradas e omitidas) e dedução no lançamento de eventuais valores declarados e/ou pagos com base no regime anteriormente adotado.

(Acórdão nº 1302-007.072, Rel. Cons. WILSON KAZUMI NAKAYAMA, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção, sessão de julgamento 09/04/2024)

No voto vencedor do Acórdão nº 1302-007.072, o i. Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo destacou que:

² **Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)**

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

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

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

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

b) determinar o lucro real;

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

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

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

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

“(…)

Não há qualquer margem na legislação para a adoção, em relação a um mesmo período de apuração trimestral, de dois regimes de tributação.

Neste sentido, uma vez identificada a omissão de receitas, e tendo constado a incidência da Recorrente em hipótese de adoção do Lucro Arbitrado, conforme art. 530 do RIR/99, a autoridade fiscal deveria ter alterado toda a apuração dos períodos de apuração incluídos no lançamento para tal regime de tributação, mediante a consideração de todas as receitas (declaradas e omitidas) e dedução no lançamento de eventuais valores declarados e/ou pagos.

O mero fato de que a conduta adotada pela autoridade fiscal resultou em benefício à Recorrente não afasta a nulidade do lançamento, na medida em que há vício material insanável na conduta prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional (“determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido”).”

(grifamos)

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento, por vício material dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS, para o qual deveria ter sido adotada a tributação com base no Lucro Arbitrado (ou com ela compatível, no caso das contribuições), sobre todas as receitas auferidas nos períodos de apuração.

4 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário e cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski