



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.721159/2016-51
ACÓRDÃO	1102-001.599 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MACRISA MODAS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE VÍCIO FORMAL DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL – TDPF E DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.

Os termos instrumentais emitidos para planejamento das atividades fiscais, tal qual o Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal – TDPF, Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e afins, são instrumentos de controle e coordenação internos de trabalho da administração tributária, razão pela qual eventuais inconsistências ou vícios na sua emissão e/ou execução podem ser sanados no contexto geral do lançamento, não ocasionando presunção de nulidade, salvo se demonstrado efetivo prejuízo dos interessados.

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. LIMITE DE RENDIMENTOS EXCEDIDO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

A extrapolação do limite de receita bruta no ano-calendário autoriza a exclusão do contribuinte do regimento do Simples Nacional, nos termos do art. 3º, § 9º, da Lei Complementar nº 123/06.

CONCOMITÂNCIA ENTRE A EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL E AS AUTUAÇÕES DELE DECORRENTES. AUSÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE QUE IMPEÇA O LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. SÚMULA CARF Nº 7.

Não há prejudicialidade entre o ato de exclusão do Simples Nacional e o lançamento dos créditos tributários que dele decorrem, uma vez que sua exigibilidade fica suspensa até o término do respectivo processo administrativo. A possibilidade de discussão administrativa do Ato

Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão, conforme Súmula CARF nº 7.

EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS A PERÍODOS ANTERIORES AO ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO.

Os reflexos tributários decorrentes do ato de exclusão que reconhece situação vedada à permanência de contribuinte no regime do Simples Nacional produzem efeitos no mês seguinte à sua ocorrência, respeitado o prazo decadencial de 5 anos anteriores ao Ato Declaratório Executivo (ADE), que constitui o marco temporal a partir do qual se constatou o impedimento.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS.

O art. 42 da Lei nº 9430/96 estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração ou documentação idônea que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva, o conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Este processo trata da exclusão da contribuinte do regime tributário do Simples Nacional, objeto do Ato Declaratório Executivo nº 006/2016, assim como dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dele decorrentes, referentes ao ano-calendário de 2012.

Colho do relatório da decisão da DRJ o resumo dos principais fatos relacionados às autuações, ao final complementado por esta relatoria:

Trata-se de autos de infração, lavrados em 25/5/2016, fls. 818-883, relativo ao IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e Cofins), ano-calendário de 2012 (Regime do Lucro Presumido), no valor total de R\$ 1.202.272,65 (fls. 885), inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até maio/2016.

I) DA AUTUAÇÃO

As irregularidades apontadas pela Fiscalização encontram-se descritas no Relatório Fiscal (TVF), as fls. 888-897, a saber:

"(...)

2.2. Em 28/01/2014 a empresa foi cientificada do início deste procedimento fiscal, mediante a assinatura da sócia administradora da empresa, a senhora Cristiane Araújo Medeiros Ribeiro, CPF: 033.053.39-99, no Termo de Início de Procedimento Fiscal-TIPF. Neste mesmo Termo o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários de todas as contas-correntes, de poupança e de investimentos movimentadas pela empresa no período de 01/2011 a 12/2012.

2.3. Em 25/02/2014 a empresa entregou todos os documentos solicitados no Termo de Início de procedimento Fiscal - TIPF, incluindo os extratos bancários solicitados no TIPF.

(...)

2.5. Como resultado da análise dos extratos bancários, foram elaborados dois demonstrativos, denominados "Anexo I- Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa Modas Ltda" e "Anexo II- Resumo de créditos a comprovar Macrisa Modas Ltda" em anexo ao presente Auto de Infração, na qual, para cada conta bancária foram listados, individualmente, os depósitos e créditos efetuados nas

respectivas contas bancárias, bem como débitos decorrentes de cheques depositados e posteriormente devolvidos duplicatas/títulos anteriormente descontados, cujos sacados não os quitaram nos respectivos vencimentos e estornos de créditos.

2.6. Esses demonstrativos foram incluídos no Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência pessoal do contribuinte em 11/08/2014, em anexo a este Auto de Infração, pelo qual o Sujeito Passivo foi intimado, no prazo de 20 dias, a: 1) comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos relativos aos valores creditados nas respectivas contas bancárias, especificados nos Demonstrativos dos Créditos a Comprovar; 2) indicar e comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, dentre os créditos listados, transferências interbancárias (entre contas da mesma titularidade) e empréstimos contraídos não identificados no Demonstrativo dos Créditos Decorrentes de Empréstimos; 3) apontar cheques devolvidos e outros estornos de créditos ainda não listados nos Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar, mas ocorridos nos períodos sob fiscalização, em suas contas correntes, tais como estornos de créditos considerados. Na mesma data foram devolvidos ao contribuinte todos os extratos bancários entregues pelo mesmo nesta ação fiscal com o fim de facilitar a elaboração da resposta ao solicitado no Termo de Intimação Fiscal N°01.

2.7. Esgotado o prazo de 20 dias, a empresa MACRISA MODAS LTDA – EPP solicitou, em 28/08/2014, prorrogação do prazo por mais 60 dias, alegando que estava com dificuldades de obter os documentos necessários para a resposta aos questionamentos do TIF N° 01. A este pedido sucederam-se mais 5 pedidos de prorrogação por 20 dias, os quais foram todos concedidos. Em 23/01/2015 o contribuinte entregou as suas justificativas para os créditos constantes nos Anexos I e II do Termo de Intimação Fiscal N°01.

2.8. As justificativas foram então analisadas e os créditos justificados por documentação hábil e idônea foram então retirados dos demonstrativos constantes do Anexo I e II. Foram elaborados dois novos demonstrativos, denominados "Anexo III-Demonstrativo de créditos ainda não comprovados Macrisa" e "Anexo IV-Resumo de créditos ainda não comprovados Macrisa" nos quais foram lançados os depósitos e créditos que ainda não haviam justificados pelo contribuinte. Estes anexos foram entregues em meio papel e em meio digital (Pen Drive) juntamente com o Termo de Intimação Fiscal N° 03, com ciência por via postal do contribuinte em 25/03/2015, através do AR de N° AR986936935DG, no qual o mesmo foi intimado a justificar os créditos remanescentes constantes nos anexos III e IV dentro do prazo de 20 dias.

3. DAS VERIFICAÇÕES

3.1. Após a análise dos extratos solicitados aos bancos, constatou-se que as movimentações financeiras eram muito superiores às receitas declaradas pela empresa MACRISA MODAS LTDA no período compreendido entre 01/2011 e 12/2012.

3.2. A empresa MACRISA MODAS LTDA embora regularmente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal de números 01 a 04, conforme relatado no item 2 acima, apresentou justificativas acompanhadas de documentação hábil e idônea para apenas parte dos créditos constantes em suas contas bancárias.

3.3. Por fim, os valores creditados em suas contas-correntes e não justificados foram comparados com as Receitas Declaradas pela empresa na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) dos anos de 2011 e 2012, ficando evidenciado que os valores declarados eram muitos inferiores aos valores movimentados pela empresa nas instituições financeiras em que mantinha contas correntes.

3.4. Foi constatado que, em todas as competências entre 01/2011 e 12/2012, a empresa MACRISA MODAS LTDA embora optante pelo Simples Nacional, não declarou em sua DASN (Declaração Anual Simples Nacional) destes anos a totalidade das suas receitas, conforme diferenças apuradas entre os valores declarados na DASN e os valores apurados em sua movimentação financeira, conforme quadro comparativo abaixo:

(...)

3.5. Estas diferenças de receitas relativas ao ano calendário de 2012 serão objeto de lançamento deste Auto de Infração, no qual serão cobradas estas diferenças entre a Receita Declarada e a Receita apurada em sua movimentação financeira, as quais serão a base de cálculo para a cobrança de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

4 -DOS VALORES SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO

4.1. O contribuinte foi intimado diversas vezes para justificar os valores creditados nas contas correntes pertencentes à empresa conforme descrito nos itens 2 e 3 acima. Os valores dos créditos não comprovados estão devidamente totalizados nas planilhas denominadas "Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e o "Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" os quais foram entregues juntamente com o Termo de Intimação Fiscal N° 04, por via postal, com ciência do contribuinte em 22/05/2015, através do AR de N° AR028677560JS.

4.2. A diferença entre os valores declarados pela empresa para a Receita Federal e os valores relacionados nos demonstrativos já mencionados e não comprovados, fica sujeito à tributação.

4.3. Como demonstrado no item 3 acima, a empresa MACRISA MODAS LTDA no ano calendário de 2011, extrapolou o limite de faturamento permitido às empresas pertencentes ao Simples Nacional para nele permanecerem. Estas diferenças serão então cobradas como omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários.

5. OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS

5.1. A ausência de comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, enseja a tributação, como omissão de receita proveniente de depósitos bancários, conforme art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 combinado com o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999), in verbis:

(...)

5.2. Os valores que serviram de base de cálculo para o IRPJ, PIS, COFINS e CSLL em cada mês no ano de 2012, são os que compõem a coluna "Receita Omitida" do quadro abaixo:

6. DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

6.1. A empresa inscreveu-se no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) desde o início do regime, em 01/07/2007.

6.2. No entanto, conforme se verifica nos anexos denominados "Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e o "Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" na planilha denominada "Comparativo DAS X Extratos Macrisa", a empresa extrapolou os limites permitidos para permanência no SIMPLES NACIONAL o que configurou infração ao instituto do SIMPLES NACIONAL, com ofensa à Lei Complementar nº 123/2006 em seus artigos 3º Inciso II e no Artigo 2º Inciso I alínea b da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011, conforme detalhado na Representação Fiscal que acompanha este processo.

6.3. A movimentação financeira da empresa junto ao sistema bancário demonstra que o faturamento no ano calendário de 2011 ultrapassou o limite de faturamento bruto estabelecido para as empresas de pequeno porte, conforme dispõe o art. 3º, caput, Inciso II, da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 (que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL), conforme abaixo

(...)

6.8. Em função de tais irregularidades, o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá, senhor Osmar Fabre, assinou, em 19/04/2016, o Ato Declaratório Executivo Número 006/2016, o qual excluiu a empresa do regime do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2012.

6.9. Com a exclusão da empresa do sistema Simples Nacional a partir de 01/01/2012, o faturamento de 2012 passou a ser tributável pelo Lucro Presumido ou Real e não mais pelo Simples Nacional e como a empresa recolheu apenas os valores relativos ao Simples Nacional no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, estas diferenças de tributos estão sendo cobrados neste PAF (Processo

Administrativo Fiscal). Já as diferenças relativas ao Simples Nacional do ano de 2011 estão sendo cobradas em outro PAF (Processo Administrativo Fiscal) com COMPROT: 10950.721681/2016-33, vinculado ao presente processo.

7. DAS COMPENSAÇÕES

7.1. Com a exclusão da empresa do Simples Nacional a partir de 01/01/2012, os valores recolhidos pela empresa durante o ano de 2012 para este regime, os quais foram obtidos no sistema PGDAS (extratos deste sistema, contendo os valores recolhidos para o Simples Nacional encontram-se anexos a este Termo de Verificação), foram compensados em cada competência, como dedução dos valores lançados neste Auto de Infração.

9. DA RESPONSABILIDADE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS

9.1. Os sócios da empresa, conforme Contrato Social e alterações em anexo são:

Nome: Mariana Araújo de Medeiros Endereço: Rua Estácio de Sá 1082 Apto 901 Centro Maringá/PR CPF: 089.673.639-31 Sócia quotista da empresa de 19/07/2011 até a data da lavratura deste Termo.

Nome: Maria Rosa de Araújo Medeiros Endereço: Rua Estácio de Sá 1082 Apto 901 Centro Maringá/PR CPF: 045.383.439-60 Sócia administradora da empresa de 04/10/2001 até a data de lavratura deste Termo.

10. CONCLUSÃO

10.1. O contribuinte não declarou corretamente os valores das Receitas auferidas bem como não declarou corretamente o valor dos tributos devidos ao SIMPLES Nacional.

10.2. Diante de tais constatações e à vista da legislação tributária, serão lavrados os Autos de Infração para exigência do IRPJ e suas contribuições reflexas CSLL, PIS e COFINS referente às competências de 01/2012 a 12/2012, que deixaram de ser recolhidos apurando-se os tributos, acrescidos da multa de lançamento de ofício e dos juros de mora, de conformidade com os respectivos enquadramentos legais que constam dos Autos de Infração do qual este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante.

A DRJ manteve os lançamentos dos tributos indicados, conforme decisão de fls. 971/998, assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012 SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. PRODUÇÃO DE EFEITOS.

A manifestação de inconformidade suspende a produção dos efeitos decorrentes da exclusão do SIMPLES até o encerramento do processo administrativo, sendo que, uma vez confirmada, os efeitos da exclusão retroagem nos termos da norma legal.

ALEGAÇÕES DE NULIDADE NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Verificada a correção dos procedimentos fiscais à luz do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235/1972 (PAF), não há que se falar em nulidade do lançamento de ofício, sendo que eventual demora no registro de ampliação da ação fiscal é questão superável nos termos do art. 60 do PAF.

NULIDADE. ALEGADOS VÍCIOS NO MPF e TDPF O Mandado de Procedimento Fiscal e o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal são instrumentos internos da repartição fiscal com vistas ao gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois esse é vinculado.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracteriza-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito bancária, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, em que suscita os seguintes pontos:

- a) Defende que a exclusão do Simples Nacional se baseou no art. 42 da Lei 9.430/96, que é objeto de repercussão geral no RE 855.649/RS (Tema 842) no STF, o que impede o julgamento deste processo administrativo até que se conclua a análise do referido tema no âmbito judicial.
- b) Combate o lançamento dos tributos em questão, porquanto necessária a verificação da legalidade do Ato Declaratório Executivo que a excluiu do regime do Simples Nacional. Destaca que *“a ciência dos autos de infração e dos Atos Declaratórios é simultânea, impossibilitando à impugnante saber qual motivo do ato declaratório que culminou na exclusão do Simples anteriormente à sua expedição. Ou seja, os efeitos que o Ato Declaratório passaria quando se tornasse definitivo, já ocorreu mesmo antes com a lavratura dos autos de infração 10950.721.159/2016-51, 10950.721.160/2016-86”*.
- c) Contesta a natureza jurídica do Ato Declaratório Executivo nº 006/2016, por entende que se trata de *“ato desconstitutivo (ou constitutivo negativo) de direito líquido e certo, não podendo, assim, produzir efeitos retroativos”*. Assim,

o mesmo não teria efeitos declaratórios como indica seu nome, mas efeitos constitutivos.

- d) Destaca que não pôde se defender do ato de exclusão do regime do Simples Nacional, tendo-lhe sido diretamente lançado os tributos em questão.
- e) Aduz que o ADE não fundamentou os fatos trazidos pela fiscalização no relatório fiscal, inexistindo comprovação de exercício de atividades vedadas legalmente para manutenção no Simples Nacional, ou mesmo faturamento superior aos limites legais.
- f) Alega que a cobrança retroativa ao ano-calendário não seria possível, sob o color de *“o ato que notificou a impugnante não é declaratório, mas sim desconstitutivo, pois a exclui de uma situação jurídica a qual estava albergada até o momento”*, invocando a seu favor a aplicação do art. 146 do CTN, que impede a mudança de critério jurídico para fatos jurídicos anteriores.
- g) Combate, ainda, o alcance retroativo do ADE em razão de cerceamento ao direito de defesa e ao devido processo legal, sob a alegação de que ***“o ato de exclusão antecede o direito de defesa. Ou seja, somente é dado o direito de recorrer de tal ato quando esse já surtiu seus efeitos excludentes”***.
- h) Suscita a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Procedimento Fiscal (TDPF), a pretexto de que teriam descumprido a Portaria SRF 3007/2001, por extrapolação de prazo do procedimento fiscal e por não albergarem os tributos lançados.
- i) No mérito, invoca o princípio da verdade material, pois a administração tributária teria deixado de considerar todas as justificativas apresentadas pela contribuinte para os depósitos bancários realizados em suas contas correntes, defendendo que comprovou sua origem
- j) Alega que os depósitos bancários não comprovam a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, devendo-se aplicar o art. 43 do CTN e não o art. 42 da Lei nº 9430/96, não sendo cabível a presunção de omissão de receita, pois haveria *“expressiva movimentação bancária de valores recebidos em virtude de convênio com terceiros”*.
- k) Invoca a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR, segundo a qual *é ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*.
- l) Por fim, controverte o fato de que o tempo foi exíguo durante a fiscalização, sendo difícil a demonstração analítica sobre os vários depósitos existentes.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ por via postal em 11/03/2017 (sábado), conforme AR de fls. 1010, tendo protocolado o recurso em 07/04/2017 (carimbo de fls. 1013), portanto, dentro do prazo legal.

Assim, conheço do Recurso Voluntário.

DA DEFESA CONJUNTA QUANTO ÀS MATÉRIAS RELACIONADAS (I) AO ATO DE EXCLUSÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL E (II) AOS LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS

Importa registrar que o presente processo trata conjuntamente das defesas da contribuinte relacionadas à exclusão do regime do Simples Nacional em razão do Ato Declaratório Executivo nº 006/2016 e aos lançamentos de tributos dele decorrentes.

De fato, a interessada apresentou duas impugnações diferentes (fls. 910/935 e fls. 936/948), em que controvertera os pontos de defesa respectivos a cada um dos temas. A DRJ analisou os temas conjuntamente, como se vê do acórdão recorrido 971/998.

Ao interpor o Recurso Voluntário em análise (fls. 1013/1042), a contribuinte aglutinou as matérias das duas impugnações em uma peça só – e o fez corretamente, pois é um processo apenas –, de forma que o presente voto passa a segmentar os temas para fins de melhor compreensão e para segregar as matérias de defesa suscitadas pela parte.

NULIDADE DO MPF E TDPF

O Recurso Voluntário aponta a existência de pretensa nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Procedimento Fiscal (TDPF), sob o color de que teriam descumprido a Portaria SRF 3007/2001, ante a extrapolação de prazos e por não albergarem os tributos lançados.

A tese central da contribuinte é de que teria havido extinção de MPFs anteriores e que os novos mandatos não poderiam autorizar o mesmo agente fiscal a praticar os atos de fiscalização posteriores, invocando o parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF 3007/2001, a que dispunha:

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. **Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não pode ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.**

A parte se equivoca ao citar a citada portaria, uma vez que ela foi **inteiramente revogada em 2005 pela Portaria RFB 4328/2005** e as demais portarias que lhe sucederam. O trabalho de fiscalização ocorreu em 2014, ou seja, a recorrente traz como fundamento de defesa algo que deixou de vigor nove anos antes da fiscalização (2014) e do próprio ano-calendário em discussão (2012).

Importa registrar que a citada regra que em 2005 impedia a prorrogação de MPFs ao mesmo auditor fiscal responsável pela execução do mandado extinto passou a ter nova disciplina jurídica perante a Receita Federal do Brasil. Com efeito, a partir da publicação da Portaria RFB nº 3014, de 29 de junho de 2011, o referido impedimento deixou de existir e a redação do dispositivo citado pela recorrente passou a ser o seguinte conteúdo:

CAPÍTULO III

DOS PRAZOS

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; e

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. **A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias**, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

CAPÍTULO IV

DA EXTINÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

À época da fiscalização (2014), essa era a regulamentação vigente, que determinara no citado art. 15 a possibilidade expedição de mandato extinto para conclusão dos trabalhos, **sem nenhum empecilho à delegação ao mesmo agente fiscal. Portanto, não há a nulidade suscitada nesse ponto.**

A recorrente também informa não ter sido intimada sobre as prorrogações e sobre o objeto da fiscalização, que seria nula por não incluir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Sem razão a contribuinte.

Além de trazer em seu recurso o MPF e o TDPF relacionado ao processo – demonstrando conhecimento de sua existência –, onde a fiscalização ainda focara a fiscalização relacionada ao regime do Simples Nacional que vinculava a contribuinte, a própria interessada registra as inclusões desses tributos, informando que, *“depois de outra alteração (21/05/2015) para incluir o IRPJ. Somente em 22/04/2016, é que foram incluídos os tributos PIS e COFINS”*.

Destaco que a fiscalização estava pautada no cumprimento das regras do Simples Nacional e a exclusão da contribuinte de tal regime autoriza o fiscal **em decorrência de tal procedimento** a lançar os tributos a partir da fiscalização promovida. Não evidencio nenhuma nulidade nesse ponto, tratando-se de uma tentativa de impedir o regular trabalho de auditoria, tendo plena ciência – e evidenciando isso nas informações trazidas no próprio recurso – de que as prorrogações comportavam o IRPJ e reflexos.

Nota-se que a recorrente utiliza critério meramente formal para pretender anular o lançamento, valendo-se de *formalismo imoderado* para impedir a apreciação dos fatos trazidos à colação. Tal postura é incompatível com o Processo Administrativo Tributário, que não é um fim em si mesmo, ao contrário, serve de instrumento à realização da justiça fiscal e adequada promoção da verdade material.

Assim, inconsistências procedimentais da fase preparatória do trabalho de fiscalização que não afetem ou inviabilizem o direito de defesa devem ser sanáveis, como forma de proteger a instrumentalidade das formas, jamais a imoderação interpretativa que pretenda fomentar o apego a elas.

É nesse contexto que se faz necessário observar que a irresignação da recorrente acerca da nulidade suscitada em nada impactou no exercício do direito de defesa, tanto que foi adequadamente realizado em todas as fases processuais. O TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) e o MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) são apenas elementos preparatórios aos trabalhos de autoria, servindo como instrumentos administrativos para que o

Fisco organize seus trabalhos de fiscalização e administre suas equipes para o atendimento de fiscalização e controle.

Aliás, o assunto é tratado por *portaria* da Receita Federal do Brasil, de caráter infralegal, que disciplina formas de trabalho. Não se trata de norma jurídica que gere nulidades automáticas em caso de erros sanáveis, salvo quando efetivamente for demonstrado prejuízo aos envolvidos na fiscalização.

Colhe-se a inteligência da Súmula CARF 171 em relação à matéria ora julgada, a qual afasta irregularidades na emissão, alteração ou prorrogação de Mandado de Procedimento Fiscal para fins de reconhecimento de nulidade, a saber:

Súmula CARF nº 171: Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021. Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

Os termos instrumentais emitidos para planejamento das atividades fiscais, tal qual o Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal – TDPF, Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e afins, são instrumentos de controle e coordenação internos de trabalho da administração tributária, razão pela qual eventuais inconsistências ou vícios na sua emissão e/ou execução podem ser sanados no contexto geral do lançamento, não ocasionando presunção de nulidade, salvo se demonstrado efetivo prejuízo dos interessados.

Tal entendimento é confirmado pelos precedentes do CARF, cujas ementas transcrevem-se a seguir:

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF. PORTARIA RFB Nº 1687, DE 2014. VIGÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS DISCUTIDOS. O Termo de Distribuição e Procedimento Fiscal - TDPF é considerado um mero instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventuais vícios na sua emissão e/ou execução não têm o condão de afetar ou desnaturar a validade do lançamento tributário. (...) (Processo nº 11030.734480/2019-93 - Acórdão nº 1302-007.011. Sessão de 12 de março de 2024)

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. TDPF-F. VÍCIOS MATERIAL E FORMAL. INEXISTENTES. Embora inexistentes os vícios apontados no presente caso, eventuais irregularidades na emissão do termo de distribuição de procedimento fiscal de fiscalização, desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento tributário decorrente. (Processo nº 15444.720024/2021-70 - Acórdão nº 3301-013.812. Sessão de 27 de fevereiro de 2024)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento de controle interno da

Secretaria da Receita Federal, instituído pelo Decreto nº 8.303/2014 e, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, salvo se restar evidenciado real prejuízo às defesas dos contribuintes. (Processo nº 19515.720737/2018-16. Acórdão nº 1201-005.640. Sessão de 17/11/2022)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRORROGAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. A ausência do termo de início de ação fiscal ou de sua prorrogação não se equipara à falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), e não torna necessariamente nulo o lançamento de ofício quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte. O enunciado da Súmula CARF nº 46 estabelece que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Processo nº 10410.005713/2006-95 - Acórdão nº 1003-001.140. Sessão de 06 de novembro de 2019)

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). Suposta inobservância de ato regulamentar, que visa ao controle interno, não implica nulidade dos trabalhos praticados sob sua égide, tendentes à apuração e lançamento do crédito tributário. [...] (Processo nº 10825.721567/2017-20. Acórdão nº 1302-004.095. Sessão de 11/11/2019)

Não identifico qualquer cerceamento à defesa da recorrentes, inexistindo nulidade a ser reconhecida.

NULIDADE POR IRRETROATIVIDADE DOS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS AOS PERÍODOS ANTERIORES À EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

A esse respeito, a recorrente argumenta que os lançamentos não poderiam retroagir para alcançar os anos anteriores à lavratura do Ato Declaratório Executivo que a excluiu do Simples Nacional, porque estaria desobrigada a manter escriturações relacionadas a regime diverso.

Equivoca-se a recorrente, porque a Lei Complementar 123/2006 determina que a exclusão do Simples Nacional produz efeitos a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva, nos casos em que a contribuinte incorra em situações vedadas, conforme decorreu do ADE.

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

...

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar;

...

Art. 31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

...

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva.

Portanto, os reflexos tributários decorrentes do ato de exclusão que reconhece situação vedada à permanência da contribuinte no regime do Simples Nacional produzem efeitos no mês seguinte à sua ocorrência, respeitado o prazo decadencial de 5 anos anteriores ao ADE.

Assim, considerando que o Ato Declaratório Executivo nº 185 foi lavrado em 8 de setembro de 2011 e os períodos de apuração referem-se anos de 2009 e 2010, os lançamentos atenderam à lei e não promoveram nenhum tipo de erro procedimental.

Ressalte-se que não existe retroatividade do ADE. Ele apenas declara e constitui o marco temporal a partir do qual se constatou que a contribuinte já não fazia jus ao tratamento tributário simplificado, por haver incorrido em situação vedada pela norma. Assim, considerando que estava impedida de se valer do regime simplificado por materialmente haver imergido em situação vedada, ainda que formalmente se mantivesse inscrita no regime, tão logo constatado o impedimento, os reflexos tributários de apuração normal dos tributos passaram a valer a partir do mês seguinte à constatação.

Nesse aspecto, deve ser afastado o argumento da contribuinte de que haveria cerceamento ao direito de defesa porque *“o ato de exclusão antecede o direito de defesa. Ou seja, somente é dado o direito de recorrer de tal ato quando esse já surtiu seus efeitos excludentes”*.

Na verdade, ela passa a exercer o direito de defesa ante o ato administrativo que realiza a exclusão através do ADE. Os efeitos jurídicos da exclusão – inclusive o lançamento dos tributos nesse período – ficam suspensos até que se aprecie a defesa da parte, ou seja, inexistente qualquer cerceamento.

Caso a defesa seja efetiva, o ADE perde vigência, exonerando-se os respectivos lançamentos. Caso mantido, os efeitos jurídicos decorrentes do ato administrativo se tornam definitivos, com a carga eficaz daí decorrente. Mas é importante notar: o exercício do direito de defesa representa condição suspensiva do ADE, portanto, não há nenhum impedimento para que a interessada exercite plenamente sua defesa, devendo ser afastado o argumento de nulidade trazido no recurso.

DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL PELO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2006

O ADE nº 006/2006 representa o instrumento por meio do qual a administração tributária comunicou à contribuinte sua exclusão do regime do Simples Nacional, com fundamento no relatório fiscal produzido pela autoridade administrativa, oportunizando ao interessado impugnar a citada exclusão.

Tal documento consta às fls. 814, nesses termos:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2016 DE 14 DE ABRIL DE 2016

Declara excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - a pessoa jurídica que menciona.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MARINGÁ-PR, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 203, de 14 de Maio de 2012 e tendo em vista o disposto no artigo 33 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e o disposto no inciso I do artigo 75 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011,

DECLARA:

Art. 1º Excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional a pessoa jurídica MACRISA MODAS LTDA - ME, CNPJ Nº 04.708.708/0001-52, por infração à Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006, em seu Artigo 29, inciso I conforme Representação Fiscal nº 10950.721159/2016-51.

Art. 2º A exclusão surtirá efeito a partir de 01/01/2012, conforme § 9ºA do artigo 3º da Lei Complementar 123/2006 c/c inciso I do art. 76, da Resolução CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011.

Art. 3º **Poderá o contribuinte, dentro do prazo de trinta dias contados a partir do recebimento deste Termo, impugnar a presente exclusão,** por escrito, nos termos do Decreto nº 70.235, de 7 de março de 1972, e suas alterações posteriores, ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, ou em suas unidades, assegurados, assim, o contraditório e a ampla defesa.

Art. 4º Não havendo manifestação neste prazo, a exclusão do SIMPLES NACIONAL tornar-se-á definitiva.

A contribuinte foi intimada do referido ADE através do Termo de Ciência de fls. 899, inclusive quanto aos lançamentos dos tributos a ele vinculados, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MARINGÁ
SEÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

Fl. 899

TERMO DE CIÊNCIA 01

1. Jurisdição Fiscal

1. SRRF 9ª. RF	2. DRF e Código 0910500 - MARINGÁ -PR	3. Número do TDPF 0910500201400048
-------------------	--	---------------------------------------

2. Contribuinte/Responsável

1. Nome: MACRISA MODAS LTDA-ME		
2. CNPJ: 04.708.708/0001-52	3. Endereço: Anel Viário Prefeito Sincler Sambatti Nº 10202	
4. Bairro: Gleba Patrimônio Maringá	5. Município: Maringá	6. Sigla UF: PR

3. Local da Lavratura

1. Endereço: Maringá/PR	2. Data: 03/06/2016	3. Hora: 10:00
----------------------------	------------------------	-------------------

4. Contexto

4.1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encaminho ao contribuinte acima identificado, uma via em anexo ao presente Termo de Ciência os seguintes Autos de Infração e demais termos, formalizados através dos seguintes Processos Administrativos Fiscais:

(...)

4.2.5. Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal de Maringá, o qual excluiu a empresa do SIMPLES NACIONAL:

4.2.5.1. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2016 de 14 de Abril de 2016.

4.3. Os documentos contidos nos processos de COMPROT Nº 10950.721159/2016-51 e 10950.721160/2016-86 bem como o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 006/2016 de 14 de Abril de 2016 estão sendo enviados também em meio digital (CD-ROM).

Não há dúvida que a contribuinte foi regularmente intimada do citado Ato Declaratório Executivo, porém, alega em seu recurso que “a ciência dos autos de infração e dos Atos Declaratórios é simultânea, impossibilitando à impugnante saber qual motivo do ato declaratório que culminou na exclusão do Simples anteriormente à sua expedição. Ou seja, os efeitos que o Ato Declaratório passaria quando se tornasse definitivo, já ocorreu mesmo antes com a lavratura dos autos de infração 10950.721.159/2016-51, 10950.721.160/2016-86”.

Não procede a referida alegação, pois a parte estava em regular processo de fiscalização em período anterior, tendo sido sucessivamente intimada a apresentar diversos esclarecimentos. Consta dos autos o Termo de Intimação nº 4 (fls. 680/685), onde um ano antes da exclusão a empresa já fora intimada que seria excluída do regime do Simples Nacional, sendo instada a manifestar sua opção pela apuração do Lucro Real ou Presumido, a saber:

...

10. Considerando a exclusão da empresa do sistema Simples Nacional em virtude da extrapolação dos limites estabelecidos no art. 3º, inciso II da Lei Complementar nº 123/06, intimo a empresa, sendo de seu interesse, no

período de janeiro de 2012 em diante, a optar pelo LUCRO PRESUMIDO conforme § 2º do art. 32 da Lei Complementar 123/06. Caso não faça as devidas opções, a tributação se dará pelo Lucro Arbitrado.

...

Após a referida intimação, a própria contribuinte manifestou sua opção pelo Lucro Presumido, como se vê da petição que apresentou às fls. 816.

Tudo isso é datado de maio/2015, tendo a fiscalização continuado por sucessivos meses, até o ato final que a excluiu do Simples Nacional no ano seguinte, através do ADE 006/2016, datado de 14 de abril de 2016.

Os motivos relevantes da exclusão já estavam evidenciados em maio/2015, em razão da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovadas que a fiscalização já controvertera – e sucessivamente intimara a parte a comprovar – no Termo de Intimação nº 4 (fls. 680/685), além de todo o regular fluxo procedimental.

Portanto, não procede a alegação de que não pôde se defender adequadamente por desconhecimento dos fatos anteriores e por falta de tempo, até porque os prazos concedidos foram todos regulares.

A recorrente também contesta a natureza jurídica do Ato Declaratório Executivo, sob o entendimento de que sua natureza jurídica é constitutiva (ou “desconstitutiva” conforme alega), não podendo ser tratado como um ato declaratório propriamente dito.

Não explica, contudo, onde está a relevância do nome dado ato instrumento (ato declaratório) e em que medida isso teria a aptidão de modificar o mérito do ato administrativo ou culminar cerceamento de qualquer direito.

Em verdade, o Ato Declaratório Executivo está regulamento na Portaria RFB nº 20, de 5 de abril de 2021 (última versão de uma série de outras portarias que regulamentavam a questão nos mesmos termos). Trata-se de regulamentação interna dos atos praticados pela Receita Federal do Brasil em razão da competência que lhe outorga o art. 33 da LC 123/06, para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses para exclusão de ofício das empresas optantes pelo regime simplificado, previstas no art. 29 da mesma lei.

A citada Portaria indica os tipos de ato praticados pela administração tributária no exercício de sua competência:

Art. 2º São atos administrativos editados no âmbito da RFB:

I - Acórdão;

II - **Ato Declaratório Executivo (ADE)**;

III - Ato Declaratório Interpretativo (ADI);

IV - Auto de Infração (AI);

- V - Despacho;
- VI - Despacho Decisório (DD);
- VII - Informação;
- VIII - Instrução Normativa (IN);
- IX - Norma de Execução (NE);
- X - Nota;
- XI - Nota Executiva;
- XII - Nota Técnica (NT);
- XIII - Notificação de Lançamento (NL);
- XIV - Ordem de Serviço (OS);
- XV - Parecer;
- XVI - Parecer RFB;
- XVII - Portaria;
- XVIII- Resolução;
- XIX - Solução de Consulta (SC);
- XX - Solução de Consulta Interna (SCI);
- XXI - Solução de Divergência (SD);
- XXII - Portaria de Pessoal.

O anexo I da mesma Portaria informa qual a finalidade do Ato Declaratório Executivo (ADE):

Constituir ou pôr termo a situações individuais em face da legislação tributária e aduaneira, bem como preservar direitos, reconhecer situações preexistentes ou possibilitar seu exercício. Aplica-se especialmente nos casos de:

a) reconhecimento ou suspensão de isenção;

Coordenador Especial Superintendente Delegado

b) suspensão de imunidade;

c) declaração de inaptidão;

d) exclusão de regimes tributários especiais;

e) exclusão de parcelamentos especiais ou extraordinários;

f) concessão de registro especial de fabricantes ou importadores;

g) atribuição de códigos de receita ou de agentes arrecadadores;

h) divulgação de agenda tributária;

i) divulgação de taxas de juros e de câmbio, aplicáveis à matéria tributária;

- j) divulgação, quando exigida, de extratos de despachos decisórios concessivos;
- k) outorga de regimes ou recintos aduaneiros;
- l) classificação de mercadorias;
- m) denegação e exclusão de tratamento tarifário preferencial;
- n) aprovação dos manuais e dos leiautes dos arquivos de entrega de dados do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped);
- o) aprovação dos leiautes aplicáveis aos campos, registros e arquivos das obrigações acessórias instituídas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB); e
- p) aprovação de requisitos de funcionalidades, segurança e controle fiscal dos sistemas de fiscalização.

Assim, o ADE que consta dos autos está plenamente justificado pela Lei nº 123/06 e pelos regulamentos internos da Receita Federal do Brasil. Possui, ao mesmo tempo, natureza declaratória, ao manifestar a situação que justifica o desenquadramento da empresa do regime simplificado, quanto constitutiva, conquanto modifique situação jurídica estabelecida ao decorrer do tempo.

Também não procede o argumento da recorrente de que teria direito líquido e certo ao regime tributário, pois as razões do desenquadramento estão claramente indicadas nos relatórios fiscais produzidos após regular procedimento de fiscalização.

Seja pelo efeito declaratório, seja pelo constitutivo, o nome “Ato Declaratório” em nada prejudica o ato em si nem representa motivo minimamente relevante para desconstituir o ADE, cabendo analisar as razões que levaram o Fisco a promover a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Nesse ponto, a recorrente entende que o ADE não fundamentou suficientemente os fatos, faltando a comprovação de que teria exercido atividades vedadas legalmente para empresas do Simples Nacional, ou que tenha ultrapassado o limite de faturamento previsto em lei.

Registre-se que o ADE se baseou nos fundamentos indicados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 888/897, em que o Fisco evidenciou depósitos bancários de origem não comprovadas que demonstram ter ultrapassado o limite de faturamento do Simples Nacional à época vigente, decorrente da omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9430/96. Eis o relato do TVF, naquilo que importa à presente análise:

3.1. Após a análise dos extratos solicitados aos bancos, **constatou-se que as movimentações financeiras eram muito superiores às receitas declaradas** pela empresa MACRISA MODAS LTDA no período compreendido entre 01/2011 e 12/2012.

3.2. A empresa MACRISA MODAS LTDA embora regularmente intimada através dos Termos de Intimação Fiscal de números 01 a 04, conforme relatado no item 2

acima, apresentou justificativas acompanhadas de documentação hábil e idônea para apenas parte dos créditos constantes em suas contas bancárias.

3.3. Por fim, os valores creditados em suas contas-correntes e não justificados foram comparados com as Receitas Declaradas pela empresa na DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) dos anos de 2011 e 2012, ficando evidenciado que os valores declarados eram muitos inferiores aos valores movimentados pela empresa nas instituições financeiras em que mantinha contas correntes.

3.4. Foi constatado que, em todas as competências entre 01/2011 e 12/2012, a empresa MACRISA MODAS LTDA embora optante pelo Simples Nacional, não declarou em sua DASN (Declaração Anual Simples Nacional) destes anos a totalidade das suas receitas, conforme diferenças apuradas entre os valores declarados na DASN e os valores apurados em sua movimentação financeira, conforme quadro comparativo abaixo:

Competência	Receita Bruta Declarada	Receita apurada na movimentação	Receita omitida	Total de faturamento
01/2011	R\$ 9.345,80	R\$ 564.005,83	R\$ 554.660,03	R\$ 564.005,83
02/2011	R\$ 29.415,95	R\$ 502.537,44	R\$ 473.121,49	R\$ 502.537,44
03/2011	R\$ 102.645,40	R\$ 426.593,37	R\$ 323.947,97	R\$ 426.593,37
04/2011	R\$ 37.135,30	R\$ 337.755,50	R\$ 300.620,20	R\$ 337.755,50
05/2011	R\$ 85.935,80	R\$ 664.560,57	R\$ 578.624,77	R\$ 664.560,57
06/2011	R\$ 59.959,90	R\$ 619.693,53	R\$ 559.733,63	R\$ 619.693,53
07/2011	R\$ 189.170,26	R\$ 198.303,84	R\$ 9.133,58	R\$ 198.303,84
08/2011	R\$ 241.347,16	R\$ 768.108,60	R\$ 526.761,44	R\$ 768.108,60
09/2011	R\$ 47.268,36	R\$ 684.794,04	R\$ 637.525,68	R\$ 684.794,04
10/2011	R\$ 20.228,63	R\$ 402.555,31	R\$ 382.326,68	R\$ 402.555,31
11/2011	R\$ 68.664,54	R\$ 385.012,78	R\$ 316.348,24	R\$ 385.012,78
12/2011	R\$ 66.402,73	R\$ 472.000,04	R\$ 405.597,31	R\$ 472.000,04
Total 2011	R\$ 957.519,83	R\$ 6.025.920,85	R\$ 5.068.401,02	R\$ 6.025.920,85
01/2012	R\$ 80.732,96	R\$ 247.947,39	R\$ 167.214,43	R\$ 247.947,39
02/2012	R\$ 84.342,50	R\$ 379.664,03	R\$ 295.321,53	R\$ 379.664,03
03/2012	R\$ 85.000,00	R\$ 474.235,99	R\$ 389.235,99	R\$ 474.235,99
04/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 1.060.248,10	R\$ 985.248,10	R\$ 1.060.248,10
05/2012	R\$ 72.242,87	R\$ 747.651,65	R\$ 675.408,78	R\$ 747.651,65
06/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 539.585,45	R\$ 464.585,45	R\$ 539.585,45
07/2012	R\$ 364.718,20	R\$ 1.169.042,33	R\$ 804.324,13	R\$ 1.169.042,33
08/2012	R\$ 129.508,30	R\$ 1.009.642,87	R\$ 880.134,57	R\$ 1.009.642,87
09/2012	R\$ 137.008,30	R\$ 919.783,93	R\$ 782.775,63	R\$ 919.783,93
10/2012	R\$ 67.054,90	R\$ 877.406,63	R\$ 810.351,73	R\$ 877.406,63
11/2012	R\$ 74.715,81	R\$ 845.221,68	R\$ 770.505,87	R\$ 845.221,68
12/2012	R\$ 80.000,00	R\$ 1.004.688,60	R\$ 924.688,60	R\$ 1.004.688,60
Total 2012	R\$ 1.325.323,84	R\$ 9.275.118,65	R\$ 7.949.794,81	R\$ 9.275.118,65

3.5. Estas diferenças de receitas relativas ao ano calendário de 2012 serão objeto de lançamento deste Auto de Infração, no qual serão cobradas estas diferenças entre a Receita Declarada e a Receita apurada em sua movimentação financeira, as quais serão a base de cálculo para a cobrança de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

4 - DOS VALORES SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO

4.1. O contribuinte foi intimado diversas vezes para justificar os valores creditados nas contas correntes pertencentes à empresa conforme descrito nos itens 2 e 3 acima. Os valores dos créditos não comprovados estão devidamente totalizados nas planilhas denominadas "Anexo V - Demonstrativo de créditos não

comprovados de encerramento Macrisa" e o "Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" os quais foram entregues juntamente com o Termo de Intimação Fiscal N° 04, por via postal, com ciência do contribuinte em 22/05/2015, através do AR de N° AR028677560JS.

4.2.A diferença entre os valores declarados pela empresa para a Receita Federal e os valores relacionados nos demonstrativos já mencionados e não comprovados, fica sujeito à tributação.

4.3.Como demonstrado no item 3 acima, a empresa MACRISA MODAS LTDA no ano calendário de 2011, extrapolou o limite de faturamento permitido às empresas pertencentes ao Simples Nacional para nele permanecerem. Estas diferenças serão então cobradas como omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários.

5. OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS

5.1. **A ausência de comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, enseja a tributação, como omissão de receita proveniente de depósitos bancários,** conforme art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 combinado com o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n° 3.000 de 26 de março de 1999), in verbis:

...

5.2. Os valores que serviram de base de cálculo para o IRPJ, PIS, COFINS e CSLL em cada mês no ano de 2012, são os que compõem a coluna "Receita Omitida" do quadro abaixo:

Competência	Receita Bruta Declarada	Receita apurada na movimentação	Receita omitida	Total de faturamento
01/2012	R\$ 80.732,96	R\$ 247.947,39	R\$ 167.214,43	R\$ 247.947,39
02/2012	R\$ 84.342,50	R\$ 379.664,03	R\$ 295.321,53	R\$ 379.664,03
03/2012	R\$ 85.000,00	R\$ 474.235,99	R\$ 389.235,99	R\$ 474.235,99
04/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 1.060.248,10	R\$ 985.248,10	R\$ 1.060.248,10
05/2012	R\$ 72.242,87	R\$ 747.651,65	R\$ 675.408,78	R\$ 747.651,65
06/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 539.585,45	R\$ 464.585,45	R\$ 539.585,45
07/2012	R\$ 364.718,20	R\$ 1.169.042,33	R\$ 804.324,13	R\$ 1.169.042,33
08/2012	R\$ 129.508,30	R\$ 1.009.642,87	R\$ 880.134,57	R\$ 1.009.642,87
09/2012	R\$ 137.008,30	R\$ 919.783,93	R\$ 782.775,63	R\$ 919.783,93
10/2012	R\$ 67.054,90	R\$ 877.406,63	R\$ 810.351,73	R\$ 877.406,63
11/2012	R\$ 74.715,81	R\$ 845.221,68	R\$ 770.505,87	R\$ 845.221,68
12/2012	R\$ 80.000,00	R\$ 1.004.688,60	R\$ 924.688,60	R\$ 1.004.688,60
Total 2012	R\$ 1.325.323,84	R\$ 9.275.118,65	R\$ 7.949.794,81	R\$ 9.275.118,65

6. DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

6.1.A empresa inscreveu-se no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) desde o início do regime, em 01/07/2007.

6.2.No entanto, conforme se verifica nos anexos denominados "Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e o

"Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e na planilha denominada "Comparativo DAS X Extratos Macrisa", a empresa extrapolou os limites permitidos para permanência no SIMPLES NACIONAL o que configurou infração ao instituto do SIMPLES NACIONAL, com ofensa à Lei Complementar nº 123/2006 em seus artigos 3º Inciso II e no Artigo 2º Inciso I alínea b da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN nº 94, de 29 de Novembro de 2011, conforme detalhado na Representação Fiscal que acompanha este processo.

6.3.A movimentação financeira da empresa junto ao sistema bancário demonstra que o faturamento no ano calendário de 2011 ultrapassou o limite de faturamento bruto estabelecido para as empresas de pequeno porte, conforme dispõe o art. 3º, caput, Inciso II, da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 (que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL), conforme abaixo:

ANO CALENDÁRIO	FATURAMENTO DECLARADO	FATURAMENTO OMITIDO	TOTAL DE FATURAMENTO	LIMITE PERMITIDO EPP
2011	R\$ 957.519,83	R\$ 5.068.401,02	R\$ 6.025.920,85	R\$ 2.400.000,00

6.6.O total da receita bruta apurada durante esta ação fiscal, no Ano-calendário 2011, quando a empresa já era optante pelo Simples Nacional, foi de R\$ 6.025.920,85 (Seis milhões vinte e cinco mil novecentos e vinte reais e oitenta e cinco centavos), sendo a receita declarada de R\$ 957.519,83 (Novecentos e cinquenta e sete mil quinhentos e dezenove reais e oitenta e três centavos) mais receita omitida apurada de R\$ 5.068.401,02 (Cinco milhões sessenta e oito mil quatrocentos e um reais e dois centavos), portanto a empresa - não preenchia as condições necessárias para continuar no sistema Simples Nacional, visto que ultrapassara o limite permitido a empresas de pequeno porte no ano de 2011.

6.7.Portanto, ao ultrapassar os valores permitidos as empresas do Simples no ano de 2011, a empresa Macrisa Modas Ltda - EPP deveria ter, espontaneamente, se desenquadrado do Simples Nacional e ter comunicado à Receita Federal do Brasil a sua exclusão do sistema a partir do ano de 2012 e consequentemente optado por declarar o seu Imposto de Renda a partir do ano de 2012 pelo Lucro Real ou Presumido, o que não foi efetuado pela fiscalizada.

6.8.Em função de tais irregularidades, o Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá, senhor Osmar Fabre, assinou, em 19/04/2016, o Ato Declaratório Executivo Número 006/2016, o qual excluiu a empresa do regime do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2012.

6.9.Com a exclusão da empresa do sistema Simples Nacional a partir de 01/01/2012, o faturamento de 2012 passou a ser tributável pelo Lucro Presumido ou Real e não mais pelo Simples Nacional e como a empresa recolheu apenas os valores relativos ao Simples Nacional no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, estas diferenças de tributos estão sendo cobrados neste PAF (Processo

Administrativo Fiscal). Já as diferenças relativas ao Simples Nacional do ano de 2011 estão sendo cobradas em outro PAF (Processo Administrativo Fiscal) com COMPROT: 10950.721681/2016-33, vinculado ao presente processo.

6.10. Em resposta à solicitação feita no Termo de Intimação Fiscal N° 04, a empresa fez a opção pela tributação do seu faturamento omitido, no ano de 2012, pela sistemática do Lucro Presumido.

Vê-se que o fundamento para a exclusão da empresa restou evidenciado no largo trabalho que demonstrou a omissão de receita e, em decorrência dela, o excesso de faturamento ante o limite legal para enquadramento no regime simplificado.

Tais conclusões também constam da Representação Fiscal de fls. 2/8, onde a autoridade fazendária reitera o relato acima e propõe à Receita Federal do Brasil (i) a exclusão da empresa do Simples Nacional e (ii) a expedição de Ato Declaratório Executivo.

Assim, o ato administrativo está plenamente motivado e fundamentado, inexistindo qualquer óbice ou cerceamento ao direito de defesa da parte, muito menos empecilho ao devido processo legal.

DA PREJUDICIALIDADE PARA CONSTITUIR OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A recorrente alega a impossibilidade de haver concomitância entre o processo de exclusão do Simples Nacional e os lançamentos em apreço. Entende que se faz necessário concluir o processo de exclusão, que seria uma condição à cobrança dos tributos que compõem as autuações.

Essa matéria é objeto da Súmula CARF 77, que assim determina:

Súmula CARF nº 77: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não existe prejudicialidade entre a conclusão do julgamento do ADE e a constituição dos créditos tributários, dado que foram lançados para prevenir sua decadência.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento não é uma faculdade da administração tributária, mas, antes, representa uma obrigação do agente público, objetivamente descrita no parágrafo único do art. 142 do CTN, onde se vê que *“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”*. É dessa norma cogente de natureza geral que deflui o dever de lançar o tributo também nas hipóteses em que o Fisco, diante de circunstância prejudicial que coloque em risco a constituição do crédito tributário em face de decadência, realiza o lançamento para preveni-la, mas fica impedida de cobrá-lo, até o afastamento da condição da qual decorra sua suspensividade.

O CARF possui vastos precedentes no mesmo sentido:

Acórdão nº 2803003.982 – 3ª Turma Especial – 2ª Seção de Julgamento

Sessão de 21 de janeiro de 2015

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. SUSPENSÃO DO DIREITO DE LANÇAMENTO DO FISCO. INOCORRÊNCIA.

Sob pena de responsabilidade funcional, o Auditor Fiscal da Receita Federal tem a obrigação de efetivar o devido lançamento quando presentes as condições legais para tanto. A discussão, em diverso processo administrativo, acerca da exclusão do SIMPLES não tem efeito suspensivo, não obstaculizando o fisco de lançar o que devido, inclusive evitando a decadência de eventuais créditos.

Acórdão nº 2301-007.415 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 07 de julho de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUSÃO. SIMPLES.

A Fiscalização está autorizada a efetuar o lançamento de contribuições sociais de empresa de empresa excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), mesmo que a exclusão tenha sido objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento.

Acórdão nº 2401005.401 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de abril de 2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES. COEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTOS. EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES. EFEITOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidente sobre a remuneração paga ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais.

A contestação do procedimento de exclusão do Simples não impede que sejam apuradas outras irregularidades, decorrentes ou não das tratadas no processo de exclusão, e tampouco engessa a atuação do Fisco até o momento da existência de decisão definitiva em relação àquele litígio.

Não há ilegalidade no lançamento de crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa, seja em decorrência da impugnação ou recurso ainda pendente de julgamento, ou mesmo por qualquer causa suspensiva indicada no art. 151 do CTN, porquanto é lícito à administração tributária realizar o lançamento para prevenir a ocorrência de decadência.

Destaque-se a recorrente invoca a seu favor a aplicação do art. 146 do CTN, que impede a mudança de critério jurídico para fatos jurídicos anteriores, mas nunca houve modificação de critério jurídico no lançamento. O dispositivo legal trata dos casos em que há modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, fato jamais ocorrido. O lançamento é o mesmo, desde seu início, devendo ser afastado o argumento que nele se baseia.

DA OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

A parte contesta a aplicação do art. 42 da Lei 9.430/96, que trata da presunção legal de omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada, por entender que a norma é objeto de questionamento judicial no STF, com repercussão geral, objeto do RE 855.649/RS, que trata do Tema 842.

De fato, o Tema 842 do STF tratou da *“incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996”*.

Ao julgar o assunto, o STF firmou definitivamente a tese de que *“o art. 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”*, com repercussão geral a todos os processos judiciais ou administrativos. Eis a ementa do acórdão:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o art. 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

A decisão transitou em julgado em 21/05/2021, razão pela qual a argumentação da recorrente não procede quanto à alegada prejudicialidade na apreciação do recurso, cuja análise ora se realiza.

Destaco que o TVF registra “a ausência de comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, enseja a tributação, como omissão de receita proveniente de depósitos bancários, conforme art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 combinado com o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999)”.

Referido dispositivo cria uma presunção legal segundo a qual:

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.

Vê-se que o dispositivo legal estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita, sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta

qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos, inclusive, quando houver interposição de pessoa que detenha ou maneje recurso de terceiro tendente a reduzir artificialmente a tributação devida.

É esse o caso dos autos! Ficou demonstrado que a contribuinte recebeu depósitos bancários e não os escriturou. As operações estão documentadas e em nenhum momento houve qualquer tentativa dos seus gestores para explicar as transações identificadas.

O argumento da Recorrente segundo o qual movimentação tributária não representa renda, além de não afastar a presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9430/96, igualmente há de ser afastado pela aplicação da Súmula CARF 26, que assim dispõe:

SÚMULA CARF 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

É ônus da contribuinte comprovar documentalmente a origem dos recursos depositados em contas financeiras, sob pena de presumirem omissas as receitas decorrentes das respectivas movimentações bancárias e justificável a tributação dos tributos federais sobre a receita e renda presumidas, despendida a demonstração, pela administração tributária, do consumo dos valores representados pelos depósitos bancários e a demonstração da renda efetiva, porquanto presumida.

O TVF informa que *“o contribuinte foi intimado diversas vezes para justificar os valores creditados nas contas correntes pertencentes à empresa conforme descrito nos itens 2 e 3 acima. Os valores dos créditos não comprovados estão devidamente totalizados nas planilhas denominadas "Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" e o "Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa" os quais foram entregues juntamente com o Termo de Intimação Fiscal Nº 04, por via postal, com ciência do contribuinte em 22/05/2015, através do AR de Nº AR028677560JS”*.

Entendo que a materialidade da autuação está demonstrada, tendo a administração tributária realizado providências para segregar os créditos cuja origem foi comprovada daqueles que a parte não apresentou nenhuma comprovação.

Quanto ao princípio da verdade material invocado pela contribuinte, onde argui que a administração tributária teria deixado de considerar todas as justificativas apresentadas para os depósitos bancários realizados em suas contas correntes, não há nenhuma indicação no recurso da comprovação regular da origem dos depósitos, nem mesmo de sua escrituração.

Nesse ponto, concordo com a decisão da DRJ, incorporando suas razões de decidir com fundamento no art. 114, § 12, do RICARF:

Outrossim, na busca da verdade material é imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto aos ingressos de numerários em conta bancária, para que o julgador possa firmar sua convicção no sentido de que está correto o arbitramento da renda com base na aludida presunção.

A impugnante afirma que os depósitos bancários a serem comprovados não foram individualizados nas intimações fiscais. Todavia, todas as intimações fiscais foram redigidas conforme fac-símile abaixo:

2. Conforme solicitado no Termo de Início de Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou os extratos bancários das seguintes contas bancárias, relacionadas no quadro abaixo:

Instituição Financeira	Agência/Conta
Banco Bradesco S/A	Agência: 069 Conta: 179404-3
Banco Itaú S/A	Agência: 3837 Conta: 33771-0
Banco Sicoob	Agência: 4340-0 Conta: 201.050-0
Banco do Brasil S/A	Agência: 4898-4 Conta: 5228-0

3. A partir dos extratos bancários mencionados no item 2 acima, elaborou-se uma planilha denominada **Anexo I - Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa**, e outra planilha denominada **Anexo II - Resumo de créditos a comprovar Macrisa** anexas ao presente termo, nas quais, para cada conta bancária foram listados, individualmente, os depósitos e créditos efetuados nas respectivas contas bancárias, bem como débitos decorrentes de: a) cheques depositados e posteriormente devolvidos; b) duplicatas/títulos anteriormente descontados, cujos sacados não os quitaram nos respectivos vencimentos; c) estornos de créditos:

4. Diante do exposto nos itens 1 a 3 acima, fica o contribuinte acima identificado **INTIMADO** a:

4.1 Comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem individualizada dos recursos creditados nas contas bancárias, conforme depósitos e créditos especificados no anexo a este Termo denominado **Anexo I - Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa**;

4.2 Apresentar demonstrativo de transferências entre contas de titularidade do contribuinte, sendo que no citado demonstrativo deverão ser apontadas todas as contas envolvidas (tanto a conta em que ocorreu o débito, quanto a conta em que ocorreu o crédito);

4.3 Indicar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, dentre os créditos listados no anexo "**Anexo I - Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa**"; empréstimos contraiados no período.

4.4 Apontar cheques devolvidos não listados no "**Anexo I - Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa**" mas ocorridos no período, em suas contas bancárias, como estornos dos créditos considerados.

4.5 Indicar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, quaisquer outros estornos de créditos não relacionados no "**Anexo I - Demonstrativo de créditos a comprovar Macrisa**".

4.6 Apresentar, caso houver, instrumentos de procuração firmados junto às instituições financeiras, nas quais mantinha conta, outorgando poderes a terceiros para movimentação.

4.7 Também anexo a este Termo encontra-se o "**Anexo II- Resumo de créditos a comprovar Macrisa**" na qual os valores lançados no **Anexo I** estão descritos de forma resumida por banco e por competência.

Vejamos agora o detalhe de uma das planilhas juntadas a essas intimações:

DATA	HISTÓRICO	JUSTIFICATIVA DA EMPRESA	VALOR DEBITOS	VALOR CREDITOS
04/01/2011	TR13528 CRED TRANSF CONTAS	COMPRA DE SALDO DE MERCADORIA	R\$ 0,00	R\$ 1.200,00
04/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	COMPRA DE SALDO DE MERCADORIA	R\$ 0,00	R\$ 300,00
05/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 1.780,00
05/01/2011	CRED TRANSF CONTAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 0,00	R\$ 100,00
06/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 442,95
06/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
07/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
10/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
10/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00
12/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	COMPRA DE SALDO DE MERCADORIA	R\$ 0,00	R\$ 1.320,00
12/01/2011	CBR DOOCRED LIQ COBRANCA	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 413,54
14/01/2011	TD157143OUTROS CREDITOS	COMPRA DE SALDO DE MERCADORIA	R\$ 0,00	R\$ 210,02
17/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 471,00
26/01/2011	TR13528CRED TRANSF CONTAS	COMPRA DE SALDO DE MERCADORIA	R\$ 0,00	R\$ 650,00
31/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 418,50
31/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 1.315,90
31/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 63,00
31/01/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 395,00
01/02/2011	DEP CHEQUE LIBERADO	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 916,00
07/02/2011	DD15527CRED LIBERACAO TD	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 6.844,95
10/02/2011	TR 4694CRED TRANSF CONTAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	R\$ 0,00	R\$ 100,00
14/02/2011	DEP CHEQUE LIBERADO	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 1.037,50
16/02/2011	LIBER DEPOSITO BLOQ	DESCONTO DE CHEQUES	R\$ 0,00	R\$ 750,00

As imagens deixam claro que houve sim perfeita observância do disposto no art. 42 da Lei 9.430/1996, tanto que a contribuinte buscou atender a fiscalização, porém deixou de apresentar provas do alegado.

Quanto a alegação no sentido de que é necessário outros indícios, além dos próprios depósitos, reitero que isso já foi superado pelo próprio art. 42 da Lei 9.430/1996 que não mais exigiu essa comprovação adicional.

A impugnante aduz que os eventuais prejuízos apurados em sua contabilidade devem ser excluídos da base de cálculo tributada. Ocorre que a contribuinte optou pelo Lucro Presumido, conforme termo de fl. 816.

A contribuinte alega ainda que devem ser excluído da tributação os valores das planilhas abaixo. Vejamos:

"(...)

Resumo conta corrente Banco Itaú

Histórico	Valor
Créditos a comprovar 2011	790.441,57
Créditos a comprovar 2012	369.507,51
(-) Pagamento a fornecedores	- 27.922,00
(-) Amortização de empréstimos	- 18.870,90
(-) Transferências Mesma titularidade	-150.787,90
Total	962.368,28

Resumo conta corrente Banco Bradesco

Histórico	Valor
Créditos a comprovar 2011	224.863,80
Créditos a comprovar 2012	334.500,00
(-) Resgate de aplicações	-49.208,80
(-) Transferências Mesma titularidade	-148.372,00
Total	361.783,00

Resumo conta corrente Banco Sicoob

Histórico	Valor
Créditos a comprovar 2011	139.745,09
Créditos a comprovar 2012	-
(-) Transferências Mesma titularidade	-5.000,00
Total	134.745,09

Resumo conta corrente Banco do Brasil S/A.

Histórico	Valor
Créditos a comprovar 2011	5.890.213,77
Créditos a comprovar 2012	8.961.336,29
(-) Transferências Mesma titularidade	-187.270,00
Total	14.664.280,06

A pretensão de excluir os valores acima não pode ser acolhida, pois: i) os pagamentos a fornecedores e empréstimos são despesas, sendo que a contribuinte optou pelo Lucro Presumido; ii) os resgates de aplicações financeiras e transferências entre contas de mesma titularidade da contribuinte (consideradas na apuração), foram excluídas na planilha final (fls. 686 a 764).

Importante ressaltar que a Fiscalização subtraiu da base de cálculo toda a receita declarada pelo contribuinte, conforme planilha abaixo (TVF, fl. 893).

Competência	Receita Bruta Declarada	Receita apurada na movimentação	Receita omitida	Total de faturamento
01/2012	R\$ 80.732,96	R\$ 247.947,39	R\$ 167.214,43	R\$ 247.947,39
02/2012	R\$ 84.342,50	R\$ 379.664,03	R\$ 295.321,53	R\$ 379.664,03
03/2012	R\$ 85.000,00	R\$ 474.235,99	R\$ 389.235,99	R\$ 474.235,99
04/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 1.060.248,10	R\$ 985.248,10	R\$ 1.060.248,10
05/2012	R\$ 72.242,87	R\$ 747.651,65	R\$ 675.408,78	R\$ 747.651,65
06/2012	R\$ 75.000,00	R\$ 539.585,45	R\$ 464.585,45	R\$ 539.585,45
07/2012	R\$ 364.718,20	R\$ 1.169.042,33	R\$ 804.324,13	R\$ 1.169.042,33
08/2012	R\$ 129.508,30	R\$ 1.009.642,87	R\$ 880.134,57	R\$ 1.009.642,87
09/2012	R\$ 137.008,30	R\$ 919.783,93	R\$ 782.775,63	R\$ 919.783,93
10/2012	R\$ 67.054,90	R\$ 877.406,63	R\$ 810.351,73	R\$ 877.406,63
11/2012	R\$ 74.715,81	R\$ 845.221,68	R\$ 770.505,87	R\$ 845.221,68
12/2012	R\$ 80.000,00	R\$ 1.004.688,60	R\$ 924.688,60	R\$ 1.004.688,60
Total 2012	R\$ 1.325.323,84	R\$ 9.275.118,65	R\$ 7.949.794,81	R\$ 9.275.118,65

Ao final da peça impugnatória, os ilustres representantes da contribuinte repisam a necessidade de comprovação de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

Reitero que a partir da vigência da Lei 9.430/1996 a presunção legal é de que a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, por si só, implica no atendimento do disposto no art. 43 do CTN.

Por fim, a alegação de que os depósitos bancários não comprovam a disponibilidade jurídica ou econômica da renda deve ser afastada, ante a repercussão geral do julgamento do Tema 842 do STF, conforme excerto já apontado neste voto. Não há incompatibilidade entre o art. 43 do CTN e o art. 42 da Lei nº 9430/96, cabendo à contribuinte demonstrar a origem dos depósitos bancários e o regular pagamento de tributos, fato não evidenciado no presente processo.

Quanto à invocação da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR, segundo a qual *é ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*, observo que o caso em análise não teve lançamento por arbitramento, uma vez que o levantamento foi feito com base no Lucro Presumido. Além disso, essa súmula é anterior ao próprio dispositivo legal em questão, razão pela qual não há como vincular os temas.

Também deve ser afastado o argumento de que o tempo para comprovar a origem dos depósitos teria sido exíguo durante a fiscalização, seja porque houve sucessivas intimações e reintimações para que a interessada apresentasse suas razões, sem nenhuma providência, seja porque até a presente data nada foi diligenciado pela empresa, inclusive, não há demonstração alguma junto ao recurso voluntário, mesmo após uma década de processamento deste PAF.

DOS LANÇAMENTOS DOS TRIBUTOS DEVIDOS

A recorrente alega haver faltado individualização das movimentações bancárias, contudo, tal alegação não procede, pois a administração tributária demonstrou que *“os valores dos créditos não comprovados estão devidamente totalizados nas planilhas denominadas “Anexo V - Demonstrativo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa” e o “Anexo VI - Resumo de créditos não comprovados de encerramento Macrisa” os quais foram entregues juntamente com o Termo de Intimação Fiscal Nº 04, por via postal, com ciência do contribuinte em 22/05/2015, através do AR de Nº AR028677560JS”*.

Os referidos anexos contam das fls. 686/764 (anexo V) e fls. 765/766 (anexo VI), como se vê dos autos. A alegação da parte claramente não corresponde à realidade dos fatos.

O recurso também reitera o argumento trazido em impugnação no sentido de questionar a omissão de receita sob a alegação de que *“os valores depositados podem ser provenientes de renda não passível de tributação ou de um mesmo valor que tenha transitado entre as várias contas da Impugnante”*.

Essa matéria foi afastada pela DRJ, nem nenhuma nova alegação da parte, tendo a instância de piso confirmado que *“(i) os pagamentos a fornecedores e empréstimos são despesas, sendo que a contribuinte optou pelo Lucro Presumido; (ii) os resgates de aplicações financeiras e transferências entre contas de mesma titularidade da contribuinte (consideradas na apuração), foram excluídas na planilha final (fls. 686 a 764). Importante ressaltar que a Fiscalização subtraiu da base de cálculo toda a receita declarada pelo contribuinte, conforme planilha abaixo (TVF, fl. 893)”*.

Vê-se que a fiscalização realizou todos os ajustes necessários à exclusão das receitas conhecidas e não omitidas. O lançamento ocorreu apenas sob os depósitos omitidos, razão pela qual não há como validar o argumento trazido pela contribuinte.

Quanto aos lançamentos em si, não há qualquer contestação da parte, razão pela qual ficam mantidos todos os autos de infração em apreço.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque