



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	19515.000410/2010-69
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-001.620 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de março de 2014
<b>Matéria</b>	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
<b>Recorrente</b>	KWIKASAIR CARGAS EXPRESSAS S/A - Massa Falida
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**Ementa:**

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALÊNCIA DA EMPRESA. ADMINISTRADOR JUDICIAL E REPRESENTANTE DA EMPRESA FALIDA. CONTROVÉRSIA ACERCA DE QUEM DEVA SER INTIMADO PARA COMPROVAR A ORIGEM DOS RECURSOS.**

Nos termos do artigo 75 da Lei nº 11.101, de 2005, ao contrário do que ocorre na recuperação judicial, na falência, o representante legal da empresa é afastado de suas atividades. Assim, a intimação do administrador judicial e a não intimação do falido para prestar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos bancários não causa nulidade, uma vez que cabe ao primeiro representar a massa falida..

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA**

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se 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.

A regra de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se aos casos de falência, situação em que o administrador da falência é quem deve ser intimado para comprovar a origem dos depósitos bancários, sendo assegurado ao falido, se assim desejar, intervir no procedimento como terceiro interessado, conforme previsto no art. 103, parágrafo único, da Lei de Falências.

**LUCRO ARBITRADO. EMPRESA DE TRANSPORTE DE CARGAS. PERCENTUAL APLICÁVEL.**

O artigo 15, caput, e § 1º, II, a, da Lei nº 9.249, estabelece a base de cálculo do transporte de cargas em oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente. Não havendo controvérsia quanto ao fato de que a empresa fiscalizada dedica-se ao segmento do transporte de cargas rodoviárias, em caso de arbitramento aplica-se o percentual aqui referido, acrescido de vinte por cento, constituindo-se a base de cálculo em 9,6%. (nove vírgula seis por cento).

**MULTA AGRAVADA POR FALTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS. LUCRO ARBITRADO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS. NORMAS QUE DEVEM SER INTERPRETADAS DE FORMA CONJUGADAS.**

A não apresentação de documentos necessários à demonstração do lucro real tem como consequência o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN e artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, uma vez arbitrado o lucro pela falta de apresentação dos documentos exigidos, não cabe o agravamento da multa. A mesma circunstância que caracteriza um fato típico não pode ser, ao mesmo tempo, causa de aumento da reprimenda prevista para o próprio fato típico.

Para a não apresentação dos livros e demais documentos necessários à apuração do lucro real a consequência é a exigência dos tributos de forma arbitrada, não cabendo exigir, concomitantemente, o agravamento da multa pela não apresentação de tais documentos.

Ademais, o agravamento da multa só é cabível quando a autoridade fiscal não dispõe de meios para obter as informações a que necessita e o contribuinte nega-se em fornecê-las. Nos casos de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários cujas informações a autoridade fiscal obteve mediante Mandado de Requisição de Informações Financeiras - RMF, a omissão do contribuinte em fornecê-los ou esclarecer a origem dos depósitos causa embaraço à fiscalização.

A omissão quanto ao esclarecimento da origem dos valores tem como consequência a presunção de omissão de receita e não o agravamento da multa.

Ademais, tendo o síndico informado que, quando da falência, não fora arrecadados os documentos solicitados, não se pode lhe atribuir a obrigação de apresentar o que não dispõe e nem caracterizar tal fato como embaraço à fiscalização.

**MULTA DE OFÍCIO. FALÊNCIA. LEI Nº 11.101, DE 2005.**

Com a vigência da Lei nº 11.101, de 2005, tornou-se possível a cobrança da multa de natureza tributária da massa falida, tendo em vista que o art. 83, VII, da lei referida impõe que "as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias" sejam incluídas na classificação dos créditos na falência.

A Súmula 565 do STF dispendo que "a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.", deve ser interpretada à luz do seu tempo, só se aplicando a situações anteriores à vigência da Lei nº 11.101, de 2005.

#### **JUROS DE MORA. FALÊNCIA. ART. 124 DA LEI N° 11.101, DE 2005.**

Quanto aos juros, em se tratando de empresa cuja falência foi decretada, impõe-se a diferenciação entre as seguintes situações, conforme previsto no artigo 124 da Lei de Falências: (a) antes da decretação da falência, são devidos os juros de mora, independentemente da existência de ativo suficiente para pagamento do principal, sendo viável, portanto, a aplicação da taxa SELIC, que se perfaz em índice de correção monetária e juros e (b) após a decretação da falência, a incidência da referida taxa fica condicionada à suficiência do ativo para pagamento do principal.

Dado ao fato de que somente o juízo da falência tem condições de verificar se o ativo é suficiente para pagar o principal devidos aos credores, no processo administrativo cabe à Administração apurar o valor dos juros devidos a serem levados ao juízo da falência a quem compete verificar a existência de recursos para pagamento, conforme disposto no artigo 124 da Lei nº 11.101, de 2005.

#### **ENCARGO DO DECRETO-LEI 1.025, DE 1969.**

O encargo previsto no art. 1º do Decreto-Lei n.1.025, de 1969 constitui receita da União, e não despesa, razão pela qual, por integrar a dívida ativa da Fazenda Pública, pode ser exigido em execução fiscal ou, opcionalmente, habilitado em processo de falência. Entendimento neste sentido contido na Súmula nº 400 do STJ.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o percentual de 9,6% e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*  
Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Relatório

A recorrente Kwikasair Cargas Expressas S/A, ora massa falida, dedicava-se ao transporte de cargas rodoviárias, possuindo filiais em diversos Estados, conforme indicado nos documentos de fls. 17/56. A DIPJ, à fl. 67, ao indicar as atividades econômicas da empresa é expressa ao destacar que se trata de "transporte rodoviário de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional."

Trata-se de exigência a partir de presunção de omissão de receita com base nos depósitos bancários, em cada um dos trimestres do ano-calendário de 2005, estando a infração assim sintetizada, notificada em 3/3/2010 (fls. 1056 e 1089):

Trimestre Descrição atividade	Multa (%) Valor Apurado	Coeficiente (%)	Lucro Arbitrado
1º Depósito bancário de origem não comprovada	112,50 12.037.476,16	38,40	4.622.390,85
2º Depósito bancário de origem não comprovada	112,50 5.948.640,89	38,40	2.284.278,10
3º Depósito bancário de origem não comprovada	112,50 3.692.988,69	38,40	1.418.107,65
4º Depósito bancário de origem não comprovada	112,50 1.491.881,28	38,40	572.882,41

O mandado de procedimento fiscal de fl. 4 indica que o início da fiscalização deu-se em 22/11/2005 ocasião em que a empresa foi intimada para, no prazo de cinco dias, apresentar inúmeros documentos, dentre os quais cópia dos atos constitutivos e petições iniciais e decisões judiciais impedindo as instituições financeiras de efetuarem a retenção da CPMF, devendo apresentar indicativo da base de cálculo da CPMF e situação em que se encontram os respectivos processos.

A partir da fl. 14 dos autos consta ata referente à assembléia da empresa, a sentença que decretou a falência (fl. 62/65)<sup>1</sup> e a DIPJ, do ano-calendário de 2005 (fls. 66/86), com receita zerada, documentos estes juntados sem apresentação de petição.

Em 12/12/2005 a empresa foi intimada a apresentar os Livros Diário, Razão e Balancete de apuração mensal (fl. 87), pedido este que foi reiterado em 24/8/2006 (fl. 91).

Em 3/5/2007 a empresa foi intimada a apresentar "preenchimento de informações gerais", sem que tivesse constado do termo que informações seriam estas (fl. 95).

Em 25/6/2007 a empresa foi intimada a apresentar os livros fiscais indicados à fl. 97. À fl. 98 consta o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar que veio acompanhado da intimação da empresa para apresentar a escrita fiscal e os extratos bancários (fl. 100).

Documento assinado eletronicamente em 22/04/2014, com validade de 24/05/2014.  
<sup>1</sup> Em 20/7/2005 a empresa requereu sua recuperação extrajudicial, o que foi deferido em 20/10/2005 e em maio de 2008 teve sua falência declarada. GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Por não ter apresentado os livros fiscais e os extratos bancários, foi lavrado o termo de embargo à fiscalização (fl. 106) e expedido Mandado de Procedimento Fiscal - MPF (fls. 107) às instituições financeiras que remeteram os extratos de fls. 111 a 890.

Em 3/3/2009, conforme demonstram os documentos de fls. 899 e 907, o administrador da Massa Falida peticionou nos autos cientificando-se do procedimento fiscal e destacando que a fiscalizada teve sua falência decretada. Nesta ocasião relacionou os documentos e livros arrecadados quando da falência, não mencionando nenhum que se referisse ao ano-calendário de 2005.

Diante da informação acima, o administrador da massa falida foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários, cujo montante e as respectivas instituições financeiras constam da fl. 914, com individualização na planilha de fls. 915/1014.

Em resposta, em 19/11/2009, o administrador da massa apresentou a petição de fl. 1016/1017 destacando que, por ocasião da falência, não foram arrecadados quaisquer documentos acerca das transações indicadas, devendo ser intimado o falido para prestar ditos esclarecimentos.

Em 5/1/2010 foi expedido o termo de intimação de fl. 1015, novamente ao administrador da massa falida, para comprovar a origem dos depósitos bancários e apresentar as declarações e livros fiscais anteriormente solicitados.

Sem que viesse aos autos os respectivos esclarecimentos, a autoridade fiscal lavrou o termo de verificação fiscal que consta a partir da fl. 1047, indicando as seguintes infrações:

1) IRPJ e reflexos, decorrentes da presunção de omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada, conforme anexo I (fl. 1049 e 1051);

2) Diferença entre o valor contabilizado e o valor recolhido/valor declarado em DCTF, conforme anexo II (fl. 1049 e 1053), a saber:

- a) IRPJ considerados os valores lançados na conta nº 37110001, nos meses de outubro a dezembro de 2006 (sic);
- b) CSLL considerados os valores lançados na conta 37110001, nos meses de outubro a dezembro de 2006 (sic);
- c) COFINS cumulativo, considerados os valores lançados na conta 21410004, nos meses de outubro a dezembro de 2006 (sic);
- d) PIS cumulativo, considerados os valores lançados na conta 21410003, nos meses de outubro a dezembro de 2006 (sic);
- e) IRRF sobre salários, considerados os valores lançados na conta nº 21520004 - IRRF, sobre salários a recolher nos meses de outubro a dezembro de 2006 e janeiro de 2007 (sic. fl. 1059);
- f) valores referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não apurado no período de janeiro a março de 2007, pelo fato do contribuinte encontrar-se omissos quanto à entrega da DIPJ e DCTF;

3) falta de entrega da DIPJ nos anos-calendário de 2007 e 2008, multas calculadas conforme anexo III (fl. 1054);

4) Falta de entrega da DCTF nos anos-calendário de 2006, 2006 e 2008, multas calculadas conforme anexo IV (fl. 1052).

O demonstrativo de fl. 1055, no que se refere aos depósitos bancários, indica que houve arbitramento do lucro em cada no que trimestres do ano-calendário de 2005, com base de cálculo de 32%, acrescida da penalidade de 20%, prevista no artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995.

No que diz respeito ao PIS e a COFINS os demonstrativos de fls. 1065 e seguintes comprovam que a apuração deu-se de forma mensal, conforme determina a legislação aplicável à espécie.

A notificação do lançamento deu-se em 03/03/2010 (fl. 1089) e a parte interessada apresentou a impugnação de fls. 1093 e seguintes, sustentando:

a) cerceamento do direito de defesa, visto que o administrador judicial somente poderia prestar os esclarecimentos caso a empresa falida se manifestasse acerca dos mesmos;

b) que em razão da falência são indevidas as multas moratórias e punitiva, invocando neste ponto as Súmulas 191, 192 e 565 do STF, bem como o Recurso Extraordinário nº 79.635, indicando que "a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência";

c) que o encargo de 20% previsto no Decreto-Lei nº 1025, de 1969 não é devido pela massa falida;

d) que os juros anteriores a quebra são devidos e os posteriores somente se o ativo comportar.

A DRJ por meio do acórdão de fls. 1114/1134, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, vencido o Julgador Eduardo Shimabukuro que provia parcialmente o recurso para excluir o agravamento da multa.

O representante da massa falida foi intimado da decisão e, 22/4/2013 e tempestivamente ingressou com o recurso de fls. 1148/1155, sustentando:

a) no caso concreto não há certeza e tampouco segurança de que o sujeito passivo tenha omitido receitas;

b) que nos dias de hoje não se aceita a inversão do ônus da prova para afastar a presunção de legalidade dos atos praticados pela administração;

c) que não há elementos nos autos para justificar o agravamento da multa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Desta forma, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame das questões suscitadas.

**Da preliminar de nulidade**

No que se refere à alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de que não cabia ao administrador da massa e sim ao falido prestar as informações solicitadas, entendo que tal argumento não subsiste. Não desconheço a existência de julgados entendendo que a intimação para comprovar a origem dos depósitos bancários é de ordem pessoal. Nesta linha de entendimento, em se tratando de pessoa física, com a morte do titular da conta, não é possível intimar os sucessores para comprovar a origem dos depósitos bancários de quem veio a falecer. O argumento utilizado por esta corrente é que a movimentação financeira tem caráter sigiloso e que sendo a intimação de ordem pessoal somente o titular da conta pode dispor dos elementos necessários à comprovação da origem dos recursos.

O administrador judicial, com outras palavras, quando diz que quem devia ser intimado para comprovar a origem dos depósitos era o falido, trilha caminho semelhante aos que defendem o caráter personalíssimo da intimação. No caso concreto em que o administrador, ao que se depreende dos autos, não arrecadou documentos relacionados ao ano-calendário de 2005, período da autuação, efetivamente estava impossibilitado de prestar as informações. Contudo, esta impossibilidade não se constitui em outorga de prerrogativa para que a massa falida deixe de ser fiscalizada ou em obstáculo para que se forme a presunção de omissão de receita de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.420, de 1996.

No mais, não se pode confundir o contribuinte com o administrador judicial. O primeiro é o sujeito que pratica o fato gerador. O segundo, por sua vez, é o profissional nomeado pelo juiz para, mediante supervisão deste, fornecer informações pedidas pelos credores interessados (art. 22, I, b, da Lei de Falência, Recuperação Judicial e Extrajudicial).

Por outro lado, nos termos do artigo 75 da Lei nº 11.101, de 2005, ao contrário do que ocorre na recuperação judicial, na falência, o representante legal da empresa é afastado de suas atividades. Assim, em não tendo legitimidade para falar em nome da massa falida, a não intimação do falido para prestar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos bancários não causa nulidade.

Isso posto, rejeito a alegação de nulidade.

**No mérito****Da presunção de omissão de receita correspondente a depósito bancário cuja origem não foi comprovada**

A recorrente Kwikasair Cargas Expressas S/A, ora massa falida, dedicava-se ao transporte de cargas rodoviárias, possuindo filiais em diversos Estados, conforme indicado em 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nos documentos de fls. 17/56. A DIPJ, à fl. 67, ao indicar as atividades econômicas da empresa é expressa ao destacar que se trata de "transporte rodoviário de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional."

Por outro lado, apesar do termo de verificação fiscal fazer referência a inúmeras infrações destacadas nos itens 2, 3 e 4 daquela peça processual incluindo, dentre outras, multas pela falta de entrega da DCTF nos anos-calendário de 2006, 2006 e 2008, do exame do auto de infração observa-se que a exigência, no presente processo, limita-se aos valores correspondentes aos depósitos bancários, sintetizados mês a mês na planilha de fl. 914 e individualizados na planilha de fl. 915 e seguintes. Assim, os valores correspondentes aos depósitos creditados nas contas da autuada, em face da presunção de que trata o artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, foram considerados omissão de receita, com apuração trimestral. O lucro foi arbitrado tendo por base de cálculo 32% dos valores correspondentes aos depósitos bancários, acrescido do percentual de 20% de que trata o artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995 (fl. 1065).

No que se refere à exigência do PIS e da Cofins, os valores tributáveis, mês a mês, especificados às fls. 1061, 1069, 1077, correspondem à omissão de receita presumida indicada na planilha de fl. 914, que segue transcrita:

DATA	BANCO DO BRASIL	BRADESCO	BICBANCO	CEF	DAYCOVAL	HSBC	REAL	RURAL	SAFRA	SOFISA	SUDAMERIS	VALORES MENSais DE ORIGEM NÃO COMPROVADA	VALORES TRIMESTRAIS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
jan/05	2.750.654,73	729.655,05		487.017,01	59,74		4.226,73	79.452,85	4.410,00	507.205,15	205.962,30	4.768.723,56	
fev/05	1.333.304,79	943.872,88		686.405,14	26.413,66	85,36	848,78	2.410,26	15,00	1.517,93	43.009,39	3.039.883,19	
mar/05	671,16,31	2.293.572,48		1.095.083,08	112.399,87	23.399,47	11.652,70	11.775,03	15,00	839,75	8.239,77	4.228.864,46	12.037.471,21
abr/05	181.650,33	310.884,01		266,22	815.604,88	87.207,58	51.096,63	970,56		42.553,97	100.267,34	70.051,82	1.660.553,34
mai/05	185.724,66	316.613,10	214.074,91	408.612,61	149.546,20	28.081,75	13.001,62	70.522,66	44.977,52	47.724,81	116.869,40	1.595.749,24	
jun/05	169.785,41	1.411.664,22	125.646,94	199.684,21	8.430,72	2.653,17	540,33	49.683,13	38.370,80	656.906,83	37.967,29	2.692.333,05	5.948.635,63
jul/05	31.689,30	272.597,44	26.937,75	141.207,51	715.190,62	262,06	149,09	13.598,98	36,44	429.763,90	14.844,51	1.646.300,20	
ago/05	17.076,61	251.020,73	33.250,16	119.650,84	16.847,95	10.669,45	113,34	4.946,62	662,78	453.820,61	63.053,38	971.521,67	
set/05	6.665,66	146.103,29	1.629,27	57.434,36		103,44		55.599,31	27,00	755.877,25	51.637,23	1.075.166,81	3.692.986,68
out/05	5.863,46	1.872,47	968,65	65.300,11		0,26		84.234,03	18,00	783.987,47	4.840,38	947.094,67	
nov/05	9.835,67	1.154,49		64.121,03				42.751,53		229.136,10	5.700,83	352.699,65	
dez/05	372,23	1.285,72		33.234,63				10.560,68	13,00	137.291,40	9.314,15	192.071,81	1.491.866,13
TOTAL	5.363.741,16	6.680.570,88	402.773,80	4.175.556,41	1.116.096,34	117.162,53	31.503,15	459.092,05	68.547,54	4.104.408,34	631.510,45	23.170.961,65	23.170.961,65

Fixados estes pontos, passo a enfrentar as questões destacando as razões pelas quais desacolho a pretensão da recorrente em ver cancelado o lançamento utilizando, dentre outros argumentos, de que não há certeza quanto à exigência dos tributos apurados.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se 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.

A regra de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se aos casos de falência, situação em que o administrador da falência é quem deve ser intimado para comprovar a origem dos depósitos bancários, sendo assegurado ao falido, se assim desejar, intervir no procedimento como terceiro interessado, conforme previsto no art. 103, parágrafo único, da Lei de Falências.

Na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos ou omissão de receita. A obtenção de receita presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, no momento em que a lei estabelece que os depósitos bancários caracterizam omissão

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente e

m 22/04/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por LEONARDO

DE ANDRADE COUTO

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de receita sempre que o contribuinte não comprovar a origem dos mesmos, como ocorreu no caso concreto, é legítimo o lançamento do crédito tributário.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos, o que não aconteceu no caso concreto.

## **Do arbitramento e da base de cálculo**

O arbitramento do lucro se constitui em modalidade de lançamento. É um critério substitutivo que a legislação permite, quando o contribuinte não dispõe dos livros exigidos para a apuração do lucro real. No caso concreto, verificada a omissão de receita, ainda que caracterizada mediante presunção decorrente de depósito bancário de origem não comprovada, correto o procedimento da autoridade fiscal em arbitrar o lucro, equivocando-se, todavia, em relação ao percentual da base de cálculo. Neste sentido, destaco as disposições constantes do artigo 24, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995:

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

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Nos termos do artigo 24, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado. Contudo, no caso concreto, além de estar expressamente registrado nos documentos da empresa, inclusive DIPJ, de que ela se dedicava ao "transporte rodoviário de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional.", não há nos autos nenhum elemento ou ao menos destaque feito pela autoridade fiscal indicando a possibilidade de receita de outra fonte que não a decorrente da atividade operacional de transporte de cargas da empresa fiscalizada. Em assim sendo, o arbitramento, no que diz respeito à base de cálculo, deve observar o disposto no artigo 15 da Lei 9.249, de 1995, que assim dispõe:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos artigos 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

....

*Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15, acrescidos de vinte por cento.*

Conforme sublinhei quando da transcrição da norma, para o transporte de carga aplica-se o percentual de 8%, acrescido de 20%, previsto no artigo 16, o que corresponde ao percentual de 9,6%. No caso concreto, tendo a autoridade fiscal aplicado o percentual de 38,4% para empresa que se dedica ao transporte de carga, sem sequer mencionar, ainda que por hipótese, a existência ou possibilidade de existência de qualquer outra atividade, neste ponto, ainda que por argumentos diversos dos sustentados pela recorrente, o recurso merece ser parcialmente provido para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o percentual de 9,6%.

### **Da questão relacionada ao agravamento da multa**

A não apresentação de documentos necessários à demonstração do lucro real tem como consequência o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN e artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Contudo, uma vez arbitrado o lucro pela falta de apresentação dos documentos exigidos, não cabe o agravamento da multa.

Para a não apresentação dos livros e demais documentos necessários à apuração do lucro real a consequência é a exigência dos tributos de forma arbitrada, não cabendo exigir, concomitantemente, o agravamento da multa pela não apresentação de tais documentos.

Ademais, o agravamento da multa só é cabível quando a autoridade fiscal não dispõe de meios para obter as informações a que necessita e o contribuinte nega-se em fornecê-las. Nos casos de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários cujas informações a autoridade fiscal obteve mediante Mandado de Requisição de Informações Financeiras - RMF, a omissão do contribuinte em fornecê-los não causa embaraço à fiscalização.

Por fim, a omissão quanto ao esclarecimento da origem dos valores tem como consequência a presunção de omissão de receita e não o agravamento da multa.

Além dos fundamentos aqui destacados, reporto-me como razões de decidir a bem fundamentada declaração de voto do auditor Eduardo Shimabukuro, da qual transcrevo o seguinte trecho e jurisprudência apontada:

**EMBARAÇO NA EXIBIÇÃO DE LIVROS E DE DOCUMENTOS FISCAIS AGRAVAMENTO DA PENALIDADE IMPROCEDÊNCIA** *Incabível a majoração da multa de ofício, nos termos do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em face da não exibição, à fiscalização, de livros comerciais e fiscais, bem como de documentos que amparariam sua tributação com base no lucro real e que, por isso, motivaram o arbitramento do lucro pela autoridade lançadora.* (1º Conselho

*de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 10707.922 em 27.01.2005. Publicado no DOU em: 12.07.2005).*

(...)

*"Por sua vez, ao deixar de exibir os livros de sua escrituração, a contribuinte ficou sujeita à tributação do lucro, mediante o método do arbitramento, consoante previsão contida no art. 530, III do RIR/1999, o que se exigiu a identificação de sua receita, objetivo alcançado a partir do outro grupo de intimações.*

*Uma vez em posse dos extratos bancários, a autoridade fiscal intimou e reintimou a contribuinte a comprovar a origem e, consequentemente, a regular tributação dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias, conforme relação anexa aos termos de intimação de fls. 912/973, 977, 1014, 1032, 1038 e 1043.*

*Ante à ausência de esclarecimentos, restou caracterizada a infração de omissão de receitas, caracterizada pela via presuntiva.*

*Poder-se-ia afirmar que em relação às intimações para que fossem comprovadas as origens dos créditos e depósitos apontados em suas contas bancárias tratar-se-ia de pedidos de esclarecimentos e, neste sentido, a insuficiência das respostas fornecidas pela contribuinte caracterizaria a causa de aumento da pena.*

*Entretanto, ao deixar de prestar esclarecimentos, restou caracterizada a própria hipótese infracional tipificada no artigo 42 da 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.  
(destaquei)*

*Entendo que a mesma circunstância que caracteriza um fato típico não pode ser, ao mesmo tempo, causa de aumento da reprimenda prevista para o próprio fato típico.*

*Neste sentido, confira-se a ementa do acórdão proferido nos autos do Habeas Corpus nº 95.029– MG (2007/02759885) pela Egrégia Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça:*

....

***"2. A mesma circunstância fática não pode ser considerada para a configuração do fato típico e de circunstância majorante, sob pena de configurar bis in idem."***

Ademais, no caso de recuperação judicial e posterior falência, o síndico da massa só tem obrigação de apresentar documentos efetivamente arrecadados. Assim, nos casos em que não são arrecadados documentos solicitados pela fiscalização, conforme mencionou o Síndico, não há o que se falar em embaraço ao procedimento fiscal.

### **Da multa de ofício exigida na falência**

Nos termos do artigo 83, VII, da Lei de Falência, as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive tributárias, podem ser habilitadas no processo falimentar, sujeitando-se, todavia, à classificação que lhe é estabelecida. Neste sentido a seguinte jurisprudência do STJ.

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. FALÊNCIA. REGIME DA LEI 11.101/2005. POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA MULTA NA CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS.*

*1. Com a vigência da Lei 11.101/2005, tornou-se possível a cobrança da multa moratória de natureza tributária da massa falida, tendo em vista que o art. 83, VII, da lei referida impõe que "as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias" sejam incluídas na classificação dos créditos na falência. (Resp 1.223.791. Julg. 19/2/2013. Rel. Min. Mauro Campbell Marques)<sup>2</sup>*

## **Da falênciа e a exigênciа de juros**

Quanto aos juros, em se tratando de empresa cuja falência foi decretada, impõe-se a diferenciação entre as seguintes situações, conforme previsto no artigo 124 da Lei de Falências: (a) antes da decretação da falência, são devidos os juros de mora, independentemente da existência de ativo suficiente para pagamento do principal, sendo viável, portanto, a aplicação da taxa SELIC, que se perfaz em índice de correção monetária e juros e (b) após a decretação da falência, a incidência da referida taxa fica condicionada à suficiência do ativo para pagamento do principal. (REsp 798.136/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.12.2005, DJ 19.12.2005 p. 292) [...]" (EREsp 631.658/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/08/2008, DJe 09/09/2008).

Dado ao fato de que somente o juízo da falência tem condições de verificar se o ativo é suficiente para pagar o principal devidos aos credores, no processo administrativo cabe à Administração apurar o valor dos juros devidos a serem levados ao juízo da falência a quem compete verificar a existência de recursos para pagamento, conforme disposto no artigo 124 da Lei nº 11.101, de 2005.

<sup>2</sup> Entendimento em sentido contrário:

Ementa: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMERCIAL. EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA. MULTA MORATÓRIA FISCAL. 1. A multa moratória fiscal é sanção prescrita para a inobservância do preceito jurídico, cujo crédito não representa efetiva contrapartida econômica. Sua função é estimular o cumprimento voluntário do dever, a exemplo do que sucede com as sanções penais e administrativas, entre as quais se inclui, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal. A inviabilidade de reclamar a multa moratória fiscal na falência decorre da sua natureza jurídica, não da oportunidade em que se constituiu, anterior ou posteriormente à decretação daquebra. 2. Conforme entendimento jurisprudencial, a massa falida não responde pela multa moratória fiscal, haja vista a sua natureza administrativa. 3. Quanto aos honorários advocatícios, verifica-se que a sentença afastou a exigência da multa, não tratou da verba honorária cobrada na execução fiscal. 4. Reexame

**Do encargo do decreto-lei 1.025, de 1969.**

O encargo previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, constitui receita da União, e não despesa, razão pela qual, por integrar a dívida ativa da Fazenda Pública, pode ser exigido em execução fiscal ou, opcionalmente, habilitado em processo de falência. Entendimento neste sentido, inclusive, resta pacificado na Primeira Seção do STJ, conforme jurisprudência que segue:

*PROCESSUAL CIVIL E FINANCEIRO. FALÊNCIA.  
HABILITAÇÃO DE CRÉDITOS PELA FAZENDA NACIONAL.  
INCLUSÃO DO ENCARGO PREVISTO NO ART. 1º DO  
DECRETO-LEI 1.025/1969. POSSIBILIDADE.  
CLASSIFICAÇÃO NA ORDEM DO ART. 83 DA LEI N.  
11.101/2005.*

1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.304.076/SP (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 14.8.2012), acabou por endossar o entendimento adotado por esta Turma, no julgamento do REsp 1.234.893/SP (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 8.9.2011), no sentido de que o encargo previsto no art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025/69 constitui receita da União, e não despesa, razão pela qual, por integrar a dívida ativa da Fazenda Pública, pode ser exigido em execução fiscal ou, opcionalmente, habilitado em processo de falência.

2. O encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025/69 não possui natureza jurídica de pena pecuniária e é devido como parte integrante do crédito tributário. Com efeito, além do montante apurado a título de obrigação tributária principal, compõem o crédito tributário a correção monetária, os juros de mora, as multas tributárias e, quando exigível, também o encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025/69, o art. 3º do Decreto-Lei n. 1.569/77, o art. 3º do Decreto-Lei n. 1.645/78. Das parcelas ou rubricas que compõem os créditos tributários, a Lei n. 11.101/2005 classificou como créditos subquirotártios apenas as multas tributárias.

3. Recurso especial provido para classificar o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025/69 no inciso III do art. 83 da Lei n. 11.101/2005. (REsp 1.327.067/DF. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. J. 28/8/2012).

**ISSO POSTO**, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual de arbitramento a 9,6%; e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%,

*assinado digitalmente*  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

CÓPIA