



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10166.723701/2013-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.250 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF
Recorrente OSVALDINO XAVIER DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LICITUDE DO USO DO ARTIGO 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01 PARA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Recurso Extraordinário nº 601.314 do STF reconheceu que o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO CONSUMO DE RENDA REPRESENTADA POR DEPÓSITOS SEM ORIGEM COMPROVADA.

Nos termos da Súmula CARF nº 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS E DATA DO FATO GERADOR DO IRPF.

Nos termos da Súmula CARF nº 38, o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

JUROS MORATÓRIOS E APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Acordam os membros do colegiado, concluindo o julgamento iniciado na sessão de março/2018: (a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares; (b) por maioria de votos, cancelar a qualificação da multa, em face de cerceamento do direito de defesa no caso concreto; vencidos os conselheiros Andrea Brose Adolfo, João Mauricio Vital e Antônio Sávio Nastureles; (c) pelo voto de qualidade, manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato e (d) por unanimidade de votos, manter as demais questões de mérito. Designada por fazer o voto vencedor o conselheira Andrea Brose Adolfo.

((assinado digitalmente))

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Contra o contribuinte foi emitido Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 0222), referente aos exercícios 2009, 2010, 2011 e 2012, anos-calendário 2008, 2009, 2010 e 2011, por Auditor Fiscal da Receita Federal, da DRF/BrasíliaDF.

O lançamento foi decorrente das seguintes infrações:

Omissão de Rendimentos – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal; fls. 0222 e 9096).

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica – Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas.

Depósitos Bancários de Origem não Comprovada. Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal; fls. 0222 e 9096).

Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos. Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais. Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal; fls. 0222 e 9096).

O contribuinte apresentou impugnação, protocolada em 11/06/2013 (fls. 644680), na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem:

O lançamento é improcedente, pois não foram deduzidos dos depósitos bancários os rendimentos auferidos pelo Impugnante durante os anos-calendário fiscalizados, a título de lucros, consignados em sua contabilidade e informados em sua DIRPF; demais disso, restou comprovado que o imóvel alienado, de onde originou a autuação por omissão de ganho de capital, pertencia à empresa NELY CONSTRUÇÕES.

No tocante à quebra de sigilo bancário, os motivos apontados pelo Autuante não procedem, eis que nem o Impugnante, tampouco sua empresa, jamais participaram de qualquer procedimento irregular que motivaram a atuação do MPF (caixa de pandora), tanto o é que seus nomes não figuram entre os denunciados.

Da nulidade do auto de infração por decorrer de violação de sigilo bancário Como se verifica dos autos, todas as infrações apontadas pelo fiscal autuante tiveram por supedâneo os extratos de contas de depósitos do Impugnante, que foram obtidos mediante a quebra administrativa do seu sigilo bancário.

Ocorre, Senhores Julgadores, que o sigilo bancário goza de proteção constitucional, de forma que esse manto protetivo só pode ser afastado mediante prévia autorização judicial, o que não ocorreu in casu, pois a fiscalização não possuía ordem judicial específica para obter os extratos bancários diretamente do Impugnante.

E não venha se alegar que o contribuinte forneceu espontaneamente tais extratos e que isso, portanto, legitimaria a ação fiscal, pois é de se entender que não existe espontaneidade quando o sujeito passivo é intimado/compelido a entregar determinado documento sob a ameaça de representação por crime de embaraço à fiscalização.

Noutros falares, em caso de quebra de sigilo bancário, é indiferente se tal ocorreu no âmbito da instituição financeira ou mediante intimação do contribuinte. O que importa, nesse caso, é que o Fisco, seja coagindo o contribuinte ou requisitando às instituições

financeiras inerentes, lançou mão de documento acobertado pela garantia constitucional do sigilo de dados.

Também não venha se dizer, para justificar o ato arbitrário e ilegal, que a fiscalização utilizou as informações obtidas junto ao Ministério Público Federal, pois, se isto tivesse efetivamente ocorrido, o Impugnante não teria sido compelido, mediante ameaça, a disponibilizar seus extratos bancários.

Além do que, as provas disponibilizadas judicialmente ao MPF possuem finalidade específica, qual seja, a de apurar eventuais cometimentos de crimes. Noutros falares, elas foram autorizadas apenas e tão somente para fins penais.

Resta claro, portanto, que o Fisco não poderia utilizar-se das provas arrecadadas judicialmente para amparar sua pretensão, vez que o juízo penal não possui competência para autorizar o uso delas para outros fins que não o de investigação criminal, isto é, tais provas, que não haviam ainda sido contraditadas, não deveriam ser usadas, a título de empréstimo, no âmbito do direito administrativo fiscal.

Se o contribuinte investigado for o mesmo do processo criminal não existe razão para desconsiderar a prova, desde que, é claro, a mesma tenha sido submetida ao contraditório e à ampla defesa.

Da nulidade do lançamento com base na presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, por erro na identificação temporal do fato gerador:

Como se aduz dos documentos acostados aos autos, o presente lançamento foi construído com base na presunção legal instituída pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Ocorre que no caso em questão, por se tratar de pessoa física, muito embora a norma determine os rendimentos presumidamente omitidos devem ser tributados mensalmente, conforme a tabela progressiva mensal vigente à época, o nobre autuante, fazendo tabula rasa do precitado comando legal, efetuou o lançamento considerando o fato gerador como ocorrido em 31 de dezembro de 2008, o que terna de irremediável nulidade, por vício material, todo o feito fiscal.

É que de acordo com o precitado § 4º do art. 42 da Lei no. 9.430/1996, reputa-se ocorrido o fato gerador do IRPF, quando o lançamento tiver por base a presunção legal de omissão de rendimentos provenientes de depósitos com origens não comprovadas, nos meses em que considerados recebidos os correspondentes valores. Logo, para aplicar corretamente o dispositivo em regência, o nobre fiscal deveria ter determinado o mês exato de cada omissão e efetuado o lançamento inerente mensalmente.

Tal determinação legal, todavia, foi desatendida, visto que o fiscal, de forma absolutamente equivocada, efetuou o lançamento como se o fato gerador, na presente situação, fosse anual, e não mensal, conforme se constata dos demonstrativos de apuração do imposto.

O equívoco (considerar ocorridos todos os fatos geradores em 31 de dezembro), no caso de lançamento fiscal com fundamento no art. 42 da Lei no. 9.430/1996, afigura-se um grave erro material na constituição do crédito tributário, o que, por consequência, implica o cancelamento da exigência.

Ante o sumariado, imperioso se faz o cancelamento da exigência por vício insanável (erro material), que atinge não a forma, mas a própria substância do ato do lançamento.

Da decadência do lançamento efetuado com base em depósitos bancários

Como demonstrado alhures, no lançamento com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, o § 4º desse mesmo dispositivo determina que os rendimentos presuntivamente "omitidos" deverão ser tributados no mês em considerados recebidos.

Isto, no presente caso, assume vital importância, pois impactará sobremaneira na contagem do prazo decadencial, conforme se demonstrará doravante.

Pois bem, em se tratando de lançamento por homologação, como é o caso do IRPF, o termo inicial do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme estabelecido pelo § 4º, do art. 150, do CTN. Essa, enfim, é norma especial e por isso prefere à geral prevista no art. 173, inciso I, do mesmo diploma, salvo se constatada qualquer das hipóteses de excludentes da regra nuclear, previstas na parte final daquele dispositivo (dolo, fraude ou simulação).

No caso dos autos, portanto, não há se falar em dolo, fraude ou simulação, vez que não houve a qualificação da multa de ofício, que foi lançada no percentual de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei no 9.430/1996.

Sendo assim, é de se concluir que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o período de janeiro a abril de 2008 já se encontrava fulminado pelos efeitos da decadência quando do aperfeiçoamento do auto de infração, que se deu em maio de 2013, com a regular intimação do sujeito passivo.

Poder-se-ia dizer, no entanto, que a hipótese prevista no art. 150, § 4º, do CTN pressupõe o pagamento, ainda que parcial do tributo, conforme jurisprudência do C. Superior de Justiça.

Isto, porém, não alteraria a sorte do lançamento, pois, no caso dos autos, o Impugnante apurou, declarou e recolheu aquilo que entendeu devido, conforme reconhece o próprio fiscal no seu "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO", onde deduz o valor declarado e recolhido pelo sujeito passivo, no importe de R\$ 4.786,70.

Desta feita, mesmo que tivesse persistido alguma diferença de tributo a recolher, o que só se admite ad argumentandum tantum, ainda assim já não mais seria o caso de falta de pagamento, mas sim de uma situação onde ocorreu pagamento a menor, o que não possui o condão de desnaturar a forma de contagem do prazo decadencial estabelecida para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Ante todo o exposto, quanto aos lançamentos fundados em depósitos bancários, é de se entender por decadente o período de janeiro a abril de 2008.

Da necessidade da comprovação do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e a suposta omissão de rendimentos

Conforme dito alhures, o presente lançamento foi levado a efeito com base em presunção legal, nos termos do art. 42 da Lei no 9.430/1996, sendo que a autoridade autuante não logrou comprovar o nexo de causalidade entre os depósitos bancários e eventual sonegação de rendimentos.

A despeito do entendimento equivocado que tem se dado ao supracitado dispositivo, imperioso se faz esclarecer que o patrimônio do contribuinte pode sofrer tanto diminuição (decrécimo) quanto aumento (acrécimo). Neste último caso, o seu patrimônio só poderá ser considerado acrescido se houver a comprovação de ingresso de riqueza nova, e as movimentações bancárias, por si só, não são suficientes para comprovar ingresso dessa mesma riqueza, podendo, em última análise, apenas representar indício (presunção simples) de sonegação fiscal.

Assim, para que se proceda a lavratura do auto de infração, mesmo com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, é necessário que se comprove o nexo de causalidade entre os depósitos bancários e o correspondente acréscimo patrimonial.

Dos valores declarados pelo contribuinte como rendimentos isentos, não tributáveis, receitas da atividade rural, alienação de bens e direitos e recebimento ou tomada de empréstimos

O lançamento amparado em depósitos bancários, com suporte no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, somente tem fundamento quando o contribuinte, regularmente intimado, deixar de comprovar as respectivas origens mediante documentação hábil e idônea.

No caso em tela, o contribuinte prestou os esclarecimentos e comprovou ter auferido rendimentos isentos, a títulos de lucros distribuídos e outros.

Ocorre que a fiscalização, sob a falsa premissa de coincidência de valores, deixou de considerar os rendimentos auferidos nos anos-calendário respectivos, para submeter à tributação todos os créditos informados nos extratos bancários do Impugnante.

A comprovação a que alude o mencionado dispositivo legal não deve ser rígida a ponto de desfigurar a fungibilidade do papel moeda, pois prevalecendo a tese encampada pelo Auditor Fiscal, estar-se-ia embutindo, ao mesmo tempo, duas presunções, sendo a primeira prevista no art. 42 da Lei no 9.430/1996 e a segunda no consumo presuntivo dos recursos em outras situações, sem transitar pela conta bancária do Impugnante.

O que o legislador buscou alcançar foram as movimentações financeiras incompatíveis com a renda auferida pelo contribuinte, sem, contudo, transformar meros registros eletrônicos em renda.

Como se observa dos demonstrativos de apuração elaborados pelo órgão fiscalizador (DRFB/DF), foram levantados, a título de créditos bancários, os seguintes montantes:

Ocorre, doutos Julgadores, que ao apurar o imposto presuntivamente devido, com fundamento no art. 42 da Lei no 9.430/1996, a fiscalização considerou como tributáveis, com exceção dos importes tidos como rendimentos recebidos de PJ e ganhos de capital na alienação de bens, todos os outros valores que ingressaram nas contas de depósitos do contribuinte, aplicando sobre eles a alíquota de 27,5%, sem deduzir aquilo que foi declarado a título de rendimentos isentos, não tributáveis, receitas da atividade rural, alienação de bens e direitos e recebimento ou contração de empréstimos.

Em suma, a fiscalização não logrou desclassificar qualquer receita informada na DIRPF, de sorte que os valores ali informados, seja a que título for, se prestam perfeitamente para justificar os depósitos bancários, vez que, segundo a regra geral, toda renda circula pelo meio bancário.

Desta forma, a apuração correta, para fins de constituição do crédito tributário ora em discussão, deveria ter sido feita, no mínimo, com a redução dos valores declarados pelo Impugnante a título de rendimentos isentos, não tributáveis, sujeitos a tributação exclusiva na fonte, receitas da atividade rural, etc.

Do reputado ganho de capital

Neste particular, diferentemente do que alegou a fiscalização, não ocorreu o reputado ganho de capital, posto que, conforme se demonstrará doravante, o imóvel alienado não mais era de propriedade do Impugnante.

Conforme se depreende da 6ª Alteração Contratual da empresa Nely Transportes Brasília Ltda., datada de 15/01/2007 e registrada na Junta Comercial do Distrito Federal em 27/02/2007, o Impugnante, na qualidade de sócio, transferiu para a referida pessoa jurídica, a título de integralização de capital, os imóveis objeto das matrículas no 11253 e 11280.

Tais transferências, por se caracterizarem como alienações, conforme expresso nas instruções publicadas por meio do "perguntas e respostas" da RFB, foram lançadas nas declarações de ambas as partes (sócio e empresa) no correspondente exercício em que as mesmas ocorreram.

Como mencionado alhures, referida alteração contratual foi registrada na Junta Comercial do DF em fevereiro de 2007, data esta em que a empresa já poderia ter procedido ao registro imobiliário de transferência dos bens, a teor do que dispõe o art. 64 da Lei no 8.934/1994.

Isto, porém, não foi feito, de sorte que o Impugnante permaneceu como o proprietário perante as matrículas dos correspondentes imóveis, malgrado já tivesse efetuado, na prática, a transferência destes para a aludida pessoa jurídica.

Esse fato, no entanto, é irrelevante para a legislação do Imposto de renda, pois, segundo as regras estatuídas pelo art. 43 do CTN e, sobretudo, pelo art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713/1988, consolidada no art. 117, § 4º, do RIR/1999, o que deve ser considerado é o momento da realização do negócio jurídico, seja a que título for, e não o do registro correspondente.

Ocorre, senhores julgadores, que no ano de 2011 a empresa VOETUR CARGAS E ENCOMENDAS se propôs a adquirir referidos Imóveis que, para todos os efeitos, pertenciam a Nely Transportes Brasília Ltda.

Ao analisar as certidões das matrículas dos imóveis, contudo, foi verificada a ausência do registro de transferência da pessoa física para a pessoa jurídica, razão pela qual, dada a urgência exigida pela proponente compradora, as vendas foram realizadas diretamente pelo Impugnante, por conta e ordem da pessoa jurídica então proprietária (Nely Transportes

Brasília Ltda.), sendo que os valores inerentes foram creditados diretamente em conta de depósitos deste.

Como se percebe, o fato de a venda ter sido feita pelo sócio que por simples descuido da pessoa jurídica continuou figurando como proprietário dos imóveis não possui o condão de descaracterizar a operação ocorrida ainda no ano de 2007, pela qual tais bens passaram a ser de propriedade exclusiva da empresa.

Diante disso, é evidente que não há se falarem ganhos de capital por parte da pessoa física, posto que ela, desde o ano de 2007, não mais era a real proprietária dos imóveis vendidos à empresa VOETUR CARGAS E ENCOMENDAS.

Assim, quando muito poderia se autuar o Impugnante como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, mas nunca como ganhos de capital.

Do ganho de capital proveniente de bens comuns, decorrentes de sociedade conjugal

Caso vencível os argumentos expostos no item anterior, o que só se admite por amor ao debate, mesmo assim o lançamento em questão merece reparos, como se demonstrará em seguida.

Como é sabido, a Constituição Federal, em seu art. 226, § 5º, preconiza que os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher. Este dispositivo, na realidade, tem por fim precípua traduzir o direito de igualdade entre ambos, já devidamente consignado no art. 5º, inciso I, também da Carta Magna.

A legislação fiscal, em total consonância com a Lei Maior, estabelece, com relação ao IRPF, que "na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns". Isto, aliás, é o que determina o art. 6º, II do RIR/1999.

A Instrução Normativa SRF nº 15/2001, em seu art. 4º, de igual forma diz que a tributação dos rendimentos comuns produzidos por bens ou direitos, cuja propriedade decorra do regime de casamento, será feita em nome de cada cônjuge, incidindo sobre cinquenta por cento do total dos rendimentos comuns.

Noutros falares, a opção pela tributação do ganho de capital de capital conjuntamente ou em separado é exclusivamente dos contribuintes, e não da fiscalização.

Sendo assim, considerando que o Impugnante é casado sob o regime de comunhão de bens, consoante atesta a certidão em anexo, que ele e sua esposa apresentaram declaração em separado e que os imóveis objeto das alienações foram adquiridos na constância da sociedade conjugal, é mais do que óbvio que o ganho de capital, caso tivesse ocorrido, teria que ser tributado na proporção de 50% para cada um dos cônjuges.

Da multa qualificada

Como se aduz do auto de infração sub examine, a multa de ofício foi qualificada em 150%, nos termos do art. 44, §1º, da Lei no 9.430/1996.

A qualificação da multa, entretanto, não pode prevalecer, pelos motivos abaixo elencados.

Em primeiro lugar, insta evidenciar que a fiscalização em momento algum logrou justificar a aplicação da penalidade qualificada que somente é cabível quando restar comprovada, de forma cabal e irrefutável, a ocorrência de dolo, fraude ou conluio, nos termos do arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, como expresso no § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Isto quer dizer, em síntese, que a fiscalização, para poder lançar a penalidade em questão, teria que fundamentar sua aplicação, seja no relatório fiscal, seja na descrição dos fatos.

Isto, contudo, não foi feito, pois o fiscal autuante apenas fez singelas referências a possíveis condutas fraudulentas.

Conforme detalhado neste relatório, a auditoria fiscal constatou que o sujeito passivo adotou, de forma dolosa, práticas fraudulentas, na tentativa de afastar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o que caracterizam, em tese, crimes de sonegação fiscal.

Diante do que foi relatado no presente relatório, está sendo aplicada a multa qualificada de 150% (§ 1º do art. 44 da lei 9.430/96), com a conseqüente emissão de Representação Fiscal para Fins Penais à autoridade competente. Estas, portanto, são as únicas referências feitas pela fiscalização ao longo de suas explanações quanto a uma possível conduta dolosa do Impugnante, o que não é suficiente para justificar a qualificação da multa, que deve ser sempre fundamentada.

Além disso, verifica-se dos autos que maioria dos valores supostamente devidos foram apurados pela fiscalização a partir das informações contidas em extratos bancários obtidos de forma irregular, portanto, por meio da presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Ocorre que tal procedimento, até mesmo pela sua fragilidade, vez que os fatos não são apurados de forma minuciosa, desqualifica o agravamento da multa de ofício.

Não bastasse isto, é de se observar também que a imposição da penalidade ora guerreada se deu em decorrência de suposta prestação de declaração inexata e/ou insuficiência de recolhimento.

Tal motivo, data máxima venia, não é suficiente o bastante para caracterizar o tipo penal descrito no arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e, por conseqüência, ensejar a aplicação da penalidade agravada prevista no § 1º do art. 44, da Lei no 9.430/1996, a uma, porque não restou demonstrado, de forma cabal e irrefutável, que o contribuinte tenha agido com intuito de fraudar o Fisco, e a duas porque inexistente previsão legal autorizativa para a aplicação da multa majorada em situações como a da espécie.

É que para a conduta da qual o contribuinte é acusado, qual seja a prestação de declarações inexatas e/ou recolhimentos insuficientes, a própria Lei nº 9.430/1996, em seu art. 44, inciso I, já prevê multa específica.

Assim, a persistir o entendimento de que para a situação em comento a multa aplicável, caso o lançamento principal seja julgado procedente, seria aquela prevista no § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, isto certamente representaria negar validade ao contido no inciso I do caput, tornando-o inócua, pois a multa a ser lançada, em qualquer situação onde houvesse

pagamento a menor, falta de declaração ou prestação de declaração inexata, seria sempre a de 150%, e nunca a de 75%, o que representa um verdadeiro absurdo.

Ante o exposto, é de se concluir, portanto, que a qualificação da multa no caso sub examine é absolutamente improcedente.

Da não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:

Como é sabido, a Receita Federal do Brasil, após a lavratura do auto de infração, exige, além do principal, dos juros sobre este e da multa de ofício, a atualização monetária dessa mesma multa com base na taxa SELIC.

Tal cobrança, contudo, não deve prevalecer, eis que Inexiste previsão legal para o mister, consoante, aliás, se depreende da simples leitura do § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/1996, o qual dispõe que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

O Acórdão da DRJ (fls. 762 e ss) julgou a impugnação improcedente , recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao Fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, quando não houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.GANHO DE CAPITAL. SOCIEDADE CONJUGAL. INEXISTÊNCIA.

Uma vez estabelecida no art. 124 CTN a solidariedade sem benefício de ordem, e não havendo diferença na base de cálculo apurada, alíquota e valor do imposto total devido, não há que se falar em erro de identificação do sujeito passivo na apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos quando o tributo é lançado integralmente em apenas um dos cônjuges.

DECADÊNCIA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Dada sua natureza complexiva, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, que abarca, em regra, a universalidade das rendas auferidas ao longo do ano, incluídos os rendimentos omitidos, caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Irresignado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 791 e ss) reiterando os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminar de Nulidade em Razão da Ilícita Quebra do Sigilo Bancário

No tocante à questão de quebra do sigilo bancário, vale ressaltar que em 24/02/2016, o Recurso Extraordinário nº 601.314 foi julgado pelo STF, sendo que os Ministros do STF fixaram as seguintes teses por maioria de votos: (i) “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, (ii) “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN”.

O Acórdão do Recurso Extraordinário nº 601.314 recebeu a seguinte ementa:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL.
DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO.
DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE**

INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o auto-governo coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do auto-governo coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Dessa forma, considerando que o STF declarou que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01 é constitucional, não há que se falar em nulidade do auto de infração, uma vez foi decidido que o referido dispositivo não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Da Identificação Temporal do Fato Gerador e da Decadência

O Recorrente sustenta em relação à presunção legal prevista no art. 42 da lei nº 9.430/1996, que o autuante fez tábula rasa do comando legal, quando efetuou o lançamento considerando o fato gerador como ocorrido em 31 de dezembro de 2008, de forma que o Recorrente entende que o Auditor Fiscal deveria ter determinado o mês exato de cada omissão e efetuado o lançamento mensalmente.

Ademais, o Recorrente entende que em decorrência da forma de apuração e do disposto naquele dispositivo, que o período de janeiro a abril de 2008 já se encontrava fulminado pelos efeitos da decadência.

Todavia, tal qual exposto no Acórdão da DRJ, não assiste razão ao Recorrente, uma vez que a disposição contida na presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 refere-se tão somente à época em que se considera recebido o rendimento (mensalmente), não autorizando a conclusão de que se considera ocorrido instantaneamente o fato gerador do imposto nesta data.

O fato gerador do imposto de renda, somente se completa ao final do ano-calendário. Nesse sentido, cumpre citar a Súmula CARF n. 38 que dispõe que o fato gerador do imposto de renda relacionado a créditos bancários com origem não atestada acontece em 31 de dezembro, conforme observado abaixo:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Vale ressaltar que há indicação individualizada de cada uma das omissões havidas. Às fls. 507511, podem ser observados, de forma organizada, individualizada e segregada por mês de ocorrência, os valores considerados como omitidos, em face da não comprovação da origem.

Tão somente a totalização dos créditos é feita no final do ano-calendário, quando efetivamente se considera ocorrido o fato gerador do imposto. Assim, o resultado da adição dos valores omitidos mês a mês deverá ser exatamente igual à totalização geral aposta no dia 31/12, quando se considera ocorrido o fato gerador do imposto. É o que se observa nos autos (fls. 0322 e 507511).

Ademais, no que tange à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, uma vez situado o fato gerador do imposto em 31/12/2008, que não ocorreu a decadência do direito de lançar para a Fazenda Pública dos meses de janeiro a abril de 2008, ainda que fosse o caso, que não é, de Lançamento por Homologação, na forma do art. 150, § 4º do CTN, como quer crer o Recorrente.

Todavia, no caso em concreto, o Lançamento de Ofício deve ser efetuado na forma do 173, I, do CTN, com multa qualificada de 150%. Nesta situação, a contagem do quinquênio é feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia o Lançamento ser efetuado, ou seja, o marco inicial para a contagem do quinquênio seria 01/01/2010.

Dessa forma, não somente não ocorreu qualquer nulidade em relação à forma de apuração do imposto, mas também não há que se falar em decadência mensal.

Da Questão da Potencial Ausência do Nexo de Causalidade entre os Depósitos Bancários e a Omissão de Rendimentos

O Recorrente entende que o Lançamento não deve subsistir, uma vez que seria uma impropriedade de lastrear o Lançamento apenas em extrato bancário, sem a devida prova do acréscimo patrimonial advindo de tais recursos, isto é, do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e a suposta omissão de rendimentos.

Vale citar a disposição normativa que fundamenta a tributação da omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, isto é, o art. 42, da Lei nº 9.430/1996, em vigor (destaques acrescidos):

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

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

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

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (vide art. 4º da Lei nº 9.481/1997).

A partir da leitura do referido dispositivo, nota-se que há estabelecimento de uma presunção legal de omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Não se trata de presunção legal absoluta, *juris et de jure*, que é a consideração que a própria lei faz de conseqüências deduzidas de atos ou fatos, considerando-as verdadeiras, ainda que haja prova em contrário, mas sim *juris tantum*, ou seja, presunção relativa e infirmável por prova em contrário do contribuinte. Este é quem tem a incumbência de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos, já que a própria lei define os depósitos bancários de origem não comprovada como omissão de receita ou de rendimentos.

Assim, não há que se falar em qualquer inversão no ônus da prova ou elementos probatórios insuficientes para a lavratura do Auto de Infração, sendo que é explícita a determinação de que a comprovação da origem dos recursos, independentemente de não estar obrigada à escrituração, compete à pessoa física titular da conta.

O lançamento não se fundamenta na simples movimentação de recursos pela via bancária, mas sobre a aquisição de disponibilidade presumida de renda representada pelos recursos que ingressam no patrimônio por meio de depósitos ou créditos bancários, cuja origem não foi esclarecida, os quais são utilizados meramente como instrumento de arbitramento de valores não levados à tributação.

Inexiste qualquer dispositivo legal no sentido de que, na apuração da infração em tela, deva ser demonstrado acréscimo patrimonial, ou deva ser demonstrada a efetiva existência de renda consumida, ou devam existir sinais exteriores de riqueza, ou nexos de causalidade, ou outros elementos vinculados à atividade do Recorrente. Essa discussão, atualmente, sequer existe na esfera administrativa diante da emissão da Súmula n. 26 do CARF:

Súmula Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF nº 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.

Ante a existência de dispositivo legal específica sobre o tema atualmente, isto é, o art. 42 da Lei nº 9.430/96, de modo que não merecem prosperar os entendimentos jurisprudenciais fundados em legislação pretérita não compatível, tal qual o caso da Súmula nº 182 do Tribunal Federal de Recursos.

Tal qual exposto no Acórdão da DRJ, a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas (§ 3º do art. 42 da Lei 9.430/1996).

Assim, os valores auferidos constantes das provas apresentadas como comprobatórias das origens devem corresponder aos depósitos/créditos efetuados nas contas.

Embora o Recorrente tenha sido intimado e reintimado para manifestar-se quanto à origem dos depósitos (a exemplo das folhas 104106), inclusive concedidas prorrogações do prazo para apresentação das explicações/documentos comprobatórios (fls. 9096), ele alega que o Auditor Fiscal desconsiderou os esclarecimentos prestados e a comprovação do recebimento de rendimentos isentos, não tributáveis, receitas da atividade rural, alienação de bens e direitos e recebimento ou contratação de empréstimos.

Dessa forma, sustenta que a mera existência de recursos declarados a título de rendimentos isentos, não tributáveis, receitas da atividade rural, alienação de bens e direitos de recebimento ou contração de empréstimos é razão suficiente para que estes sejam considerados como prova hábil e idônea, pelos seus totais, da origem dos créditos bancários, parcial ou totalmente.

Ocorre que tal sustentação somente teria fundamento lógico se não houvesse a possibilidade de trânsito de valores por meio diverso da via bancária ou, por hipótese, que contribuintes não omitissem de maneira deliberada rendimentos de outras atividades, não declaradas ao Fisco, fazendo transitar valores em espécie sob as mais diversas formas em nosso país, como em malas, roupas e outros meios que até então não eram usuais.

No caso em tela, compulsando os autos (fls. 98636), nota-se que até mesmo as explicações dadas em relação aos depósitos bancários são flagrantemente frágeis, de forma que o Recorrente limitou-se, durante o procedimento fiscal, a ora dizer que não havia encontrado os documentos solicitados, ora indicava origens diversas dos créditos na forma de planilhas, contudo, sem qualquer comprovação documental hábil e idônea que permitisse, na forma da lei, a individualização dos créditos por valor e data (a exemplo das fls. 2789; 261267).

A título de ilustração, os Contratos de Mútuo apresentados não somente não contêm as formalidades legais, a exemplo do registro competente, mas também sequer foram informadas nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF essas supostas transações (p. ex. fls. 268269; 280).

Assim, vendas diversas apontadas, inclusive de animais, não foram provadas com a apresentação da documentação correlata, a exemplo de Notas Fiscais ou qualquer outro documento hábil, bem como não guardam consonância com a DIRPF, muito menos com o Livro-Caixa da Atividade Rural, ou melhor, sequer constam destes últimos (p. ex. fls. 291328), de modo que mesmo após o Acórdão da DRJ, o Recorrente não apresentou qualquer outro elemento probatório hábil e idôneo indicativo da origem dos recursos depositados em conta bancária, de forma individualizada por valor e data.

Em tese, seria razoável conceber que se o Recorrente informou vários recebimentos e despesas, ganhos de capital, aquisição e venda de bens, atividade rural, etc., deveria ter em seu poder documentação comprobatória, a qual serviria com facilidade para a vinculação de cada uma das informações declaradas com os correlatos depósitos bancários, de forma individualizada, se neles estivessem contidos tais valores.

O fato de a Fiscalização não desclassificar uma determinada receita declarada não implica que esta renda é a origem de determinado crédito bancário. Não é demais repisar que o ônus de fazer tal correlação individualizada é do contribuinte.

Dessa forma, não há que se falar em falsa premissa de coincidência de valores. A comprovação individualizada, a ser feita pelo contribuinte, é mandamento legal peremptório e explícito.

Da Questão do reputado ganho de capital

No tocante ao Ganho de Capital, o Recorrente assevera que os imóveis alienados não mais eram de sua propriedade, pois, conforme se depreende da 6ª Alteração Contratual da empresa Nely Transportes Brasília Ltda, registrada na Junta Comercial do DF, transferidos para a Pessoa Jurídica, a título de integralização de capital.

Todavia, a partir da análise da documentação acostada aos autos, verifica-se que à alteração contratual, mesmo depois de vários anos desta, não se seguiu a efetiva e competente transferência de propriedade dos imóveis para a empresa Nely, como se comprova nos registros do Cartório do 4º Ofício do Registro de Imóveis do DF (fls. 491496).

Verifica-se igualmente que a empresa Voetur Cargas e Encomendas, que adquiriu os imóveis pelo total de R\$9.500.000,00, creditou este montante na conta corrente do próprio Recorrente, não da Pessoa Jurídica.

A urgência alegada para a ocorrência do depósito na conta do Recorrente não tem qualquer sustentação lógica, vez que perfeitamente poderia ter sido efetuado, se a Pessoa Jurídica fosse de fato a proprietária, na conta corrente desta.

Não bastassem os fatos supracitados, constata-se também que, durante o procedimento fiscal, disse à Fiscalização ter firmado Contrato de Mútuo com a Nely Construções e Logística Ltda, no valor total de R\$9.500.000,00, para gastos diversos com material de expediente, pagamento de tributos e outros (fls. 266269).

A Receita Federal do Brasil, quando da fiscalização da supracitada empresa, não localizou qualquer registro contábil desse mútuo (fl. 95). Igualmente, compulsando as DIRPF do Recorrente, a suposta e expressiva negociação não se encontra informada em qualquer delas. Nenhum desses fatos, constantes dos autos, mereceram, na fase litigiosa, qualquer comentário ou explicação do Recorrente.

Tais elementos demonstram de maneira irretorquível que não ocorreu, de fato e de direito, a transferência hábil e idônea dos imóveis para a Pessoa Jurídica supracitada.

Os imóveis continuavam com o proprietário legalmente indicado no Registro competente, o ora Recorrente, não produzindo a alteração contratual o efeito pretendido de retirar-lhe o completo domínio sobre os bens.

Ainda sobre o tema do Ganho de Capital, o Recorrente insurge-se contra a forma de sua apuração, pois, segundo afirma, deveria ter a Fiscalização segregado o valor auçado de maneira a imputar-lhe apenas 50% do total, sendo a parte restante direcionada a seu cônjuge, uma vez que é casado sob o regime de comunhão de bens. Sem razão.

Cumprе ressaltar que o Código Tributário Nacional – CTN estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, sendo que a solidariedade, neste caso, não comporta benefício de ordem, ou seja, o tributo pode ser cobrado de qualquer um dos interessados.

Caso clássico de solidariedade passiva citado pela doutrina do Direito Tributário é justamente o de pessoas casadas, relativamente aos impostos incidentes sobre os bens que estejam sujeitos à comunhão, in verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Nesse ponto, em se tratando de ganho de capital ocorrido na alienação de imóvel adquirido na constância da sociedade conjugal, verifica-se que o fato de se lançar a totalidade do imposto em nome de um dos cônjuges, ou na proporção de 50% para cada um, não causa interferência na apuração da base de cálculo nem no valor total do imposto devido na alienação do bem, visto que a tributação do ganho de capital é separada do ajuste anual, com alíquota fixa.

Como consequência, uma vez estabelecida no CTN a solidariedade sem benefício de ordem, e não havendo diferença na base de cálculo apurada, alíquota e valor do imposto total devido, não há que se falar em erro de identificação do sujeito passivo no presente caso, situação em que o tributo foi lançado em apenas um dos cônjuges.

Da Questão da Multa Qualificada

Por fim, no que tange à aplicação da multa de ofício, afirma o Recorrente que não restou demonstrado, de forma cabal e irrefutável, que o contribuinte tenha agido com intuito de fraudar o Fisco. Acrescenta que inexistente previsão legal autorizativa para a aplicação da multa majorada em situações como a da espécie.

A partir da leitura do relatório fiscal que implicaram a caracterização do dolo para fins de imposição da multa qualificada, verifica-se que as alegações são genéricas, de modo que torna-se até complicada que o contribuinte possa se defender adequadamente. Dessa forma, o dolo não foi esclarecido de forma detalhada e adequada, de modo que afastamos a aplicação da multa qualificada.

Da Questão da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Por fim, a Lei nº 9.430/97, em seu artigo 61 passou a dispor que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(.) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Partindo do disposto no referido artigo, a discussão centrou-se na interpretação da expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições", sendo que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições, decorrendo, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: "a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata."

Dessa forma, a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre ‘débitos decorrentes de tributos e contribuições’, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento no tocante à não qualificação da multa de ofício e à não incidência de juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Brose Adolfo

Apenas a matéria da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na qual restou vencido o relator, será tratada neste voto.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Com relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, divirjo do entendimento proferido pelo relator, com base nas considerações a seguir expostas.

Sobre essa matéria, as três turmas da Câmara Superior têm se manifestado pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cito acórdãos nº 9101003.469 – 1ª Turma - sessão 7/03/2018 - relatora Adriana Gomes Rêgo; nº 9202006.473 – 2ª Turma - sessão de 30/01/2018 - relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos e nº 9303006.008 - 3ª Turma - sessão 29/11/2017 - redator voto vencedor Andrada Márcio Canuto Natal.

Transcrevo excerto do voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que, ao redigir o voto vencedor no citado acórdão nº 9303006.008 expõe com minuciosa precisão a matéria:

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...)

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela

previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por todo o exposto, a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora calculado com base na taxa SELIC por força do disposto no art. 61, caput e §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Para reforçar este entendimento, transcrevo abaixo precedentes judiciais e administrativos elaborado pela assessoria jurídica do CARF em estudos internos a respeito da matéria.

Julgamento da matéria nos Tribunais Superiores

Em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº1.129.990-PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, está tratando de crédito tributário, concluiu que referido dispositivo autoriza a exigência de juros de mora sobre multas.

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 18 de maio de 2010, replicou este entendimento ao decidir o Recurso Especial nº 834.681MG, sob relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Também se tratava, neste caso, de legislação estadual.

Em 04 de dezembro de 2012, a 1ª Turma manteve este posicionamento no julgamento de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE

AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Neste caso, a multa de ofício fora lançada com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e o sujeito passivo alegava a inexistência, no referido dispositivo legal, de qualquer menção sobre a cobrança de juros de mora.

Por fim, em 07 de junho de 2016, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça mais uma vez aplicou a jurisprudência pacífica do Tribunal, agora em face de Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 870.973MG, sob relatoria do Ministro Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA DE CUNHO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. REEXAME. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

3. Da leitura do acórdão recorrido, depreende-se que a questão acerca da base de cálculo do ICM/ST foi debatida pelo Tribunal de origem com fundamento eminentemente constitucional, sendo a sua apreciação de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional

Agravo interno improvido.

A análise recaiu, assim, sobre legislação do Estado de Minas Gerais.

O Superior Tribunal de Justiça, portanto, não apreciou as questões colocadas em face da redação do art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ementas de acórdãos recentes da CSRF

Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. *Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Acórdão nº 9202004.250, de 23 de junho de 2016, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. *A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado

Acórdão nº 9303004.570, de 8 de dezembro de 2016, Redator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [...]

Sobre a aplicação da taxa Selic, colaciono a Súmula CARF nº 4 que firma o posicionamento a ser seguido por este Colegiado:

Processo nº 10166.723701/2013-12
Acórdão n.º 2301-005.250

S2-C3T1
Fl. 14

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Pelo exposto, voto por manter a incidência de juros de mora sobre a multa de
ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo