



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.003822/2010-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.416 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2023
Recorrente TERESA CRISTINA MURAD SARNEY
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).
INCONSTITUCIONALIDADES. APECIAÇÃO. SÚMULA CARF.
ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA ESPECIAL.

Tratando-se de lançamento por homologação, não comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte provar que houve antecipação de pagamento do imposto, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, mas desde que reportada quitação tenha se dado antes do procedimento fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NATUREZA E ORIGEM DAS OPERAÇÕES. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE. AUSÊNCIA. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RENDIMENTO. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 26, 29, 30, 32, 38 E 61. APLICÁVEIS.

Cabe ao contribuinte, quando regularmente intimado, comprovar a origem e a natureza dos depósitos em conta de sua titularidade junto a instituições financeiras. Logo, por presunção legal, os valores de origem não comprovada, assim como aqueles que deveriam ter sido oferecidos à tributação e não o foram caracterizam-se omissão de rendimento, dispensada a prova do consumo da suposta renda por parte do Fisco.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOUTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EXCLUSÃO DE RENDIMENTOS CONFESSADOS NAS DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. POSSIBILIDADE

É possível excluir da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários de origem não comprovada aqueles valores oferecidos à tributação na respectiva Declaração de Ajuste Anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, reconhecendo que os rendimentos efetivamente oferecidos à tributação nas respectivas DIRPF's deverão ser excluídos da base de cálculo autuada. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz (relator), que negou-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2402-012.416 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10320.003822/2010-63

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente a omissão de rendimento decorrente de movimentação financeira de origem não comprovada..

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância (Acórdão n.º **12-65.982**- proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio De Janeiro (DRJ/RJ1), transcritos a seguir (processo digital, fls. 2.390 a 2.394):

DA AUTUAÇÃO

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela DRF São Luís/MA, foi lavrado o Auto de Infração (fl. 03/24), decorrente do MPF 0320100/00029/09, para exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF no valor total de R\$ 238.140,61, acrescido de multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 05/18), parte integrante do referido Auto de Infração, foram apuradas as infrações a seguir descritas:

- Dedução indevida de despesas médicas:

Redução indevida da base de cálculo com despesas médicas de beneficiários não dependentes da contribuinte, pleiteadas indevidamente, nos valores de R\$ 41.510,01 e R\$ 51.395,49, respectivamente, nos anos-calendário de 2005 e 2006;

- Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada:

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados nas contas bancárias, abaixo discriminadas, mantidas nas instituições financeiras correlacionadas, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações:

Conta	Agência	Banco
01.530-59	1365	HSBC Bank Brasil S.A.
05.540-09	1276	HSBC Bank Brasil S.A.
06.654-80	1276	HSBC Bank Brasil S.A.
12.317-42	1276	HSBC Bank Brasil S.A.
19.419-0	1037-5	Banco Bradesco S.A.
26.000-2	2192-0	Banco Bradesco S.A.

Da análise dos documentos/elementos granjeados na fiscalização, apresentados pela contribuinte, pelos diligenciados etc, e, considerando a ausência de complementação e comprovação das demais alegações neles descritas, constatou-se o que segue:

1. Os documentos de folhas 278/281, 378/665 e 1157/1261 apresentados em justificativa a onze créditos, efetuados nas contas bancárias da fiscalizada, comprovaram a origem desses valores. A fiscalização considerou satisfatórias as justificativas feitas e a documentação comprobatória que as ampara, ou, ao menos, não

teve elementos que pudessem descaracterizar as justificativas. Desta forma, excluiu-se estes créditos bancários para fins de constituição de crédito tributário;

2. As declarações do contribuinte (fl. 268, 278, 377, 670, 705 e 775) de que os demais valores encontram-se refletivos em suas DIRPF não são documentos hábeis suficientes para comprovarem a origem de todos os outros créditos efetuados em suas contas bancárias, uma vez que reiteradamente intimada (fl. 274, 648, 666, 675 e 752) a apresentar documentos que comprovassem suas alegações, não o fez, apesar, de devidamente informada das consequências;

3. Não obstante isso, a fiscalização envidou esforços no sentido de identificar e excluir do lançamento todos os créditos que tiveram origem nos rendimentos já declarados em DIRPF. Destarte, foram excluídos os valores comprovados, em decorrência das diligências realizadas;

4. Todas as contas bancárias da contribuinte são conjuntas, compostas sempre por dois titulares. Desta forma, em cumprimento ao disposto no § 6º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 10.637/2002, os depósitos bancários que não tiveram origem comprovada foram atribuídos à contribuinte na proporção de 50% (cinquenta por cento), e somente neste percentual serão tributados;

5. Ademais, do montante dos depósitos, foram excluídos os créditos decorrentes de: estornos / devoluções; rendimentos / juros de aplicações; redução de saldo devedor; resgate de aplicações / transferências da conta investimento; transferências de outras contas do titular; restituições do imposto de renda; os valores individuais menores que R\$ 999,00; os valores que tiveram sua origem comprovada; cinquenta por cento imputados aos cotitulares da contas conjuntas; e os créditos efetuados em suas contas bancárias no ano-calendário de 2004, devido ao instituto da decadência.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Auto de Infração e Anexos em 30/11/2010 (cópia do A.R. – fl. 1683), apresentou a interessada em 29/12/2010, a impugnação de fl. 1691/1730, juntamente com a documentação de fl. 1731/2382, por meio da qual alega, em síntese, que:

[...]

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

Os autos impugnados tratam de fatos geradores mensais relativos a tributo lançado por homologação, com encerramento do movimento no último dia de cada período. Contudo, apesar do auto de infração ter sido lavrado em 26/11/2010, ele retroagiu a janeiro de 2005, o que obviamente é impossível em face da decadência;

[...]

Desta forma, tendo em vista que a impugnante somente foi notificada em 31/11/2010, todos os fatos geradores ocorridos antes da competência 11/2005 não podem ser objeto da autuação em face da decadência do direito de constituir o crédito tributário;

Cita jurisprudência administrativa;

E não se diga que descabe falar em tributação mensal e que o fato gerador ocorreria em 31/12 de cada ano, uma vez que a própria Lei nº 9.430/96 determina, em seu artigo 42, §§ 1º e 4º, a tributação dos rendimentos omitidos no mês em que considerados recebidos;

[...]

DO MÉRITO – DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO:**DA ALEGADA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA:**

Examinando cuidadosamente toda a documentação, em confronto com a fundamentação do Fisco, verificou-se qual foi o critério utilizado pelos i. Fiscais e que não foi explicitado no Auto de Infração: foram desconsiderados quase todos os valores referentes a pro labore e distribuição de lucros pagos à defendente tão somente por não terem sido realizados por depósito bancário pela própria pessoa jurídica ou via cheque a ela nominal;

Ora, os depósitos ditos identificados pelos Fiscais são apenas aqueles com relação aos quais não paira qualquer dúvida sobre os depositantes e representam montante inexpressivo em relação ao total dos pagamentos efetuados à contribuinte atuada e registrados em suas declarações de imposto de renda e na contabilidade das empresas;

Os i. Fiscais reconheceram como depósitos identificados o montante de R\$ 1.961.963,11;

Por outro lado, os depósitos considerados sem origem perfazem o total de R\$ 1.546.120,47;

Ocorre que, como se pode observar, o total líquido dos valores recebidos a título de pro labore e distribuição de lucros, resgates de empréstimo de mútuo e valores debitados em conta corrente, devidamente declarados à Receita pela contribuinte atuada nos termos de suas declarações de ajuste anual representam a quantia de R\$ 5.100.820,26;

Como se vê, o valor declarado – que já foi objeto de tributação específica – é mais de 1 milhão e meio de reais superior ao valor de todos os depósitos relacionados pelos i. Fiscais, tanto os considerados, quanto os desconsiderados;

A impugnante tomou ainda o cuidado de fazer o trabalho que estava a cargo dos i. Fiscais atuantes, examinando toda a documentação e cotejando os pagamentos recebidos com os depósitos bancários;

Confeccionou, então, tabela que apresenta, na qual relaciona, mensalmente, os depósitos bancários objeto desta autuação (alegadamente de origem não identificada) e todos os pagamentos a título de pro labore e distribuição de lucros recebidos das empresas de que é sócia;

Tais informações, comprovadas pelas declarações de ajuste anual da atuada e pelos Livros Razão das empresas diligenciadas, deveriam ser suficientes para se comprovar a origem dos depósitos bancários objeto da autuação ora guerreada;

De todo modo, em demonstração de boa fé, a impugnante acosta a esta defesa as cópias dos cheques emitidos pelas fontes pagadoras, extratos bancários e os recibos referentes aos valores de pro labore e distribuição de lucros recebidos (docs. 03 a 606);

Cumpre consignar que algumas vezes os valores recebidos das empresas eram representados por diferentes depósitos dentro do mês. Se é correto afirmar que em determinados meses, a soma daqueles depósitos era superior ao total efetivamente recebido a título de pro labore ou distribuição de lucros, não menos verdadeiro é que em muitos outros meses o montante depositado era inferior ao que a atuada fazia jus;

A razão é bastante simples. Os cheques eram sacados para pagamento de despesas pessoais da atuada e o restante era depositado na sua conta bancária. Em determinadas situações, isso ocorria dentro do mesmo mês, enquanto em outras havia um acúmulo de saldo do mês anterior com os recebíveis do mês em curso;

Foram exatamente esses valores depositados em conta corrente – os quais, na prática, representam a diferença entre o que foi recebido pela autuada e as suas despesas pessoais – que foram considerados como depósitos bancários de origem não comprovada caracterizadores de omissão de receita;

Com todo o respeito, é um absurdo! Se estes valores depositados foram desconsiderados como pagos pelas multicitadas empresas a título de pro labore e distribuição de lucros, então onde estão os pagamentos feitos a este título? O Fisco simplesmente os considerou inexistentes no mundo jurídico?

Cita jurisprudência administrativa que corrobora o seu entendimento;

O Auto de Infração em questão parte da premissa de que os depósitos bancários são provas suficientes para indicar a omissão de receita. Essa questão, contudo, não é nova. Os tribunais administrativos e judiciais já, por várias vezes, se manifestaram no sentido de que um simples depósito não é evidência suficiente de omissão de receita;

Isso porque, para que possa ocorrer a hipótese de incidência descrita no artigo 43 do CTN, é necessário que os referidos depósitos representem renda ou acréscimo patrimonial para o titular da conta corrente, desde que já não estejam representados pelos valores declarados à Receita Federal e devidamente tributados;

Note-se que não se está discutindo a legalidade do artigo 42 da Lei 9.430/96. Apenas está se demonstrando que sua aplicação deve ser criteriosa e baseada em elementos de fatos contundentes e não em meros indícios e suposições não autorizados pela interpretação sistemática dos princípios e normas do Direito Tributário;

Os Fiscais autuantes discordam desse entendimento, na medida em que utilizaram critério no qual a presunção de receita do depositário decorre do simples fato de os valores referentes a pro labore e distribuição de lucros pagos pelas empresas da qual é sócia terem sido depositados tão somente após o pagamento de suas despesas pessoais, conforme suficiente explicitado;

Tal entendimento é equivocado. São três os elementos necessários para que reste configurada a omissão de receita: (i) créditos em conta; (ii) não comprovação da origem; e (iii) que os valores creditados constituam receita;

No presente caso, há comprovação da origem dos depósitos, além de ser indubitável que os valores creditados não constituem nova receita, eis que já havia sido objeto de tributação específica e declarados à Receita;

A i. Fiscal sustenta que, por presunção legal, os valores depositados constituiriam receitas omitidas, pois sua origem não teria sido demonstrada;

Nesta esteira, o E. Primeiro Conselho de Contribuintes, por várias vezes, já decidiu que a mera existência de depósitos em conta-corrente de contribuintes não é suficiente para caracterizar a omissão de receitas, sendo necessários outros elementos para caracterizá-la;

No caso em tela, como visto, a origem dos rendimentos já foi comprovada, tendo sido demonstrado que tais valores dizem respeito ao pro labore e distribuição de lucros devidamente pagos, contabilizados, tributados e declarados à Receita Federal do Brasil;

Assim, o auto de infração deve ser considerado improcedente, vez que há comprovação da origem dos depósitos, além de ser indubitável que os valores creditados não constituem novas receitas;

DA MULTA E DOS JUROS:**DA ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA:**

A multa, apesar de ser meio apto a constranger o devedor a cumprir a obrigação, por sua força intimidativa, não pode ser aplicada de forma a afrontar ao princípio constitucional da Razoabilidade e da Livre Iniciativa, impossibilitando que o contribuinte prossiga em sua atividade;

A multa é utilizada não apenas com finalidade punitiva, mas também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária. Entretanto, a penalidade não pode ser elevada a ponto de implicar confisco. Na verdade, essa penalidade reveste-se de finalidade arrecadadora, na forma de confisco;

Assim, é patente que a hipótese jamais poderia albergar a multa de 75%;

DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC:

No que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários;

A taxa SELIC tem natureza remuneratória de títulos, para “neutralizar” a inflação, razão pela qual não se pode admitir sua utilização pela Fazenda Pública como índice de correção monetária de tributos. Em sendo aplicada tal taxa, haverá evidente aumento de tributo, sem lei que o autorize, o que resultará na violação ao princípio da estrita legalidade tributária;

Dessa forma, e ainda que, por absurdo, se admitisse a validade do crédito tributário principal, a exigência, ao menos, de juros pela Taxa SELIC deverá ser cancelada;

DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA:

Ainda que seja admitida a exigência de juros pela taxa SELIC, deve sua aplicação ser limitada única e exclusivamente ao crédito tributário principal, sendo flagrante a impossibilidade de sua incidência sobre a multa de ofício;

A multa de ofício configura sanção, penalidade e não tem natureza tributária. Assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor. É evidente que a multa de ofício não pode ser aumentada pela aplicação de taxa de juros, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção;

E que não se sustente a previsão do art. 43 da Lei 9.430/96, pois tal norma apenas autoriza a aplicação dos juros SELIC quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido. Entretanto, essa não é a hipótese destes autos, onde existe o lançamento de um débito principal;

Cita jurisprudência administrativa;

Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício no presente caso;

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO:

Diante do exposto, a requerente pleiteia seja reconhecida a decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários referentes aos fatos geradores anteriores a novembro de 2005, bem como a integral improcedência da exigência formulada, uma vez que a acusação fiscal contraria os fatos ocorridos, a natureza da operação, a legislação tributária em vigor e a jurisprudência sobre as operações praticadas e seus efeitos contábeis. Em caráter sucessivo, requer-se a redução da base de cálculo, o

cancelamento da multa de ofício e da aplicação da taxa Selic e a cobrança de juros sobre a multa de ofício, caso esta seja mantida;

Protesta, ainda, com amparo no art. 16, § 4º, "a", do Dec. 70.235/1972, pela juntada posterior de documentos eventualmente considerados necessários ao deslinde da questão.

Foi juntado aos autos por esta Turma de Julgamento Relatório DIRF X DIRPF 2005 extraído dos sistemas informatizados da RFB (fl. 2386).

(Destaque no original)

.Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio De Janeiro julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 2.387 a 2.412)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. IMPUGNAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de ilegalidade e de inconstitucionalidade de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional ou de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho de Recursos Administrativos Fiscais e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais não vinculam as instâncias julgadoras, restringindo-se às matérias e às partes envolvidas no litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Se o interessado concorda com uma parcela da autuação ou deixa de impugná-la, a matéria correspondente situa-se fora dos limites da lide, consolidando-se administrativamente o crédito tributário a ela pertinente.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO. TERMO INICIAL. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda devido no Ajuste Anual deve tomar como data para o seu aperfeiçoamento o último dia do ano-calendário, não sendo válido

o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deve ser feita de forma parcelada, em relação a cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

Sendo o IRPF tributo sujeito a lançamento por homologação e tendo havido pagamento antecipado, o prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

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

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Uma vez instaurado o procedimento de ofício, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício, cabendo à Administração Pública cumprimento da lei no sentido de aplicar sobre o imposto apurado a multa de ofício e os juros Selic.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, decorre de expressa disposição legal.

(Destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 2.416 a 2.447).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 24/06/2014 (processo digital, fl. 2.464), e a peça recursal foi interposta em 23/07/2014 (processo digital, fl. 2.416), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Prejudicial de mérito - Prazo decadencial

Inicialmente, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente às CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse pressuposto, registre-se que, na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte, bem como penalidades decorrentes do descumprimento tanto da obrigação principal como daquela tida por acessória. Assim considerado, o Sujeito Ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), **variando** conforme as circunstâncias, apenas, a **data de início** da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I, II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. No contexto, embora o CTN trate o instituto da decadência em quatro preceitos distintos, destacam-se (i) a regra **especial**, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) a regra **geral**, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I, II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto na citada regra geral (art. 173 do CTN) fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes no art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d” da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que passo a transcrever:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Mais especificamente, segundo se infere do ato complementar ora transcrito, os incisos I e II do supracitado art. 173 do CTN trazem enumerações atinentes ao respectivo *caput*, enquanto, em seu § único, dito artigo estabelece exceção às regras nele elencadas. Por conseguinte, abstrai-se que o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além da data de início do procedimento fiscal - tanto a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento como as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude, simulação e nulidade do lançamento por vício formal.

Assim entendido, o prazo quinquenal em debate terá sua contagem iniciada consoante retratam os 4 (quatro) cenários expostos a seguir:

1. do respectivo fato gerador, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

2. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos tributos suprimidos do cenário anterior (item 1) e as penalidades, exceto nos contextos onde houve autuação previamente anulada por vício formal ou quando o respectivo procedimento fiscal tenha sido iniciado em data anterior, ambos dotados de regras próprias (CTN, art. 173, inciso I);

3. da ciência de início do procedimento fiscal, quanto aos tributos e penalidades tratados no cenário 2, quando a fiscalização for instaurada antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

4. da decisão administrativa irreformável de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

A propósito, conforme arts. 1º e 2º e 52 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) passou a ser exigido mensalmente, à medida em que os rendimentos são auferidos, cuja apuração e respectivo pagamento são efetuados pelo contribuinte nos prazos legalmente previstos, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nestes termos:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados [...]

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

[...]

Art. 52. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta Lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação do imposto de renda.

Ocorre que, a partir do ano-base de 1991, conforme a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 1º, 2º, 9º, 10, 11 e 23, referida incidência mensal foi mantida, mas somente a título de antecipação. Nessa perspectiva, **excetuados os casos de tributação definitiva ou da retenção exclusiva na fonte**, ao final do correspondente ano-calendário, o sujeito passivo deverá apurar o saldo do imposto a pagar ou a ser restituído e, quando for o caso, efetivar o respectivo pagamento no prazo legal, podendo a autoridade fiscal exigir eventuais diferenças apuradas em procedimento fiscal. Confira-se:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados [...]

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

[...]

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

[...]

Art. 23. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados nesta lei, apresentada ou não a declaração, sujeitará o contribuinte às multas e acréscimos previstos na legislação em vigor e a correção monetária com base na variação do valor do BTN.

(Grifo nosso)

Destaca-se que o fato gerador da incidência **definitiva** ou **exclusiva** na fonte ocorre mensalmente, mas **somente** nas situações excepcionais, especificamente **apontadas em lei**, não a sujeitando à apuração anual, própria da regra geral de tributação do IRPF. Por conseguinte, todos os demais rendimentos auferidos pelo contribuinte deverão ser levados para o citado ajuste anual, cujo fato gerador se dará em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, independentemente das antecipações mensais.

Nesse pressuposto, regra geral, reportado IRPF tem fato gerador complexivo ou periódico, com ciclo se iniciando e terminando em 1º de janeiro e 31 de dezembro respectivamente, cuja incidência se sucede em dois momentos distintos do respectivo período-base, quais sejam:

1. mensalmente, quanto à **antecipação** do imposto decorrente dos rendimentos auferidos no período;

2. anualmente, tocante à apuração **definitiva** do imposto devido, o que se opera por meio da declaração de ajuste anual, quando se faz o encontro de todos os rendimentos percebidos, deduções e compensações permitidas.

Como visto, dependendo das circunstâncias próprias de cada contribuinte (variação de alíquota em face da confluência de rendimentos oriundos de fontes distintas, deduções e compensações), o IRRF antecipado poderá ter sido maior ou menor do que o

imposto devido no ajuste anual, restando parcela a restituir ou a pagar respectivamente. Portanto, o primeiro com o segundo não se confunde, pois a exigência da antecipação não afasta a imposição posta para o ajuste anual, eis que obrigações distintas destinadas a contribuintes diversos, como tais, dotadas de penalidades próprias pelo descumprimento.

Ante o exposto, infere-se que reportado IRPF já vinha sendo apurado mediante lançamento por homologação, sendo a atual estrutura de apuração; posta na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 13, § único; exatamente igual àquela validada a partir do ano-base de 1991, nestes termos:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Nessa perspectiva, o início da contagem do prazo decadencial de referido Imposto, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, será determinado se levanto em conta ter ou não ocorrido pagamento do imposto antes do procedimento fiscal, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, conforme CTN, arts. 150, § 4º ou 173, inciso I, respectivamente. Entendimento perfilhado à decisão do STJ no REsp nº 973.733/SC, tomada por recursos repetitivos, cuja ementa transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento

antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Válido esclarecer que citada decisão (REsp nº 973.733/SC) foi tomada sob regime reservado aos recursos repetitivos tratados no art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil revogado), atualmente, referenciados no art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil). Nessa condição, de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea "b", do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando de fato

gerador e da antecipação de pagamento, total ou parcial, do imposto apurado; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, por meio do Enunciado nº 123 de suas súmulas, este Conselho já pacificou que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) se caracteriza antecipação de pagamento, legitimando a aplicação da regra especial vista no CTN, art. 150, § 4º, *verbis*:

Súmula CARF nº 123:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente declaração de ajuste anual. Isto, porque, ates de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas, aí se compreendendo, inclusive, a mudança do modelo de apuração da respectiva tributação. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que dita declaração foi apresentada.

Por fim, este o Enunciado nº 128 deste Conselho também pacificou que 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 respectivo ano-calendário, nestes termos:

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Passando ao enfrentamento da controvérsia, vale registrar o que manifestou o julgador de origem acerca do pleito da Recorrente:

6 – DA DECADÊNCIA:

No caso dos autos, a fiscalização efetuou o lançamento de IRPF relativo ao ano-calendário de 2005 com aplicação de multa de ofício de 75% e foram localizadas DIRF tendo a interessada como beneficiária (fl. 2386), atestando que efetivamente ocorreu a antecipação do pagamento do imposto com a sua retenção, sendo aplicável, portanto, o contido no art. 150, § 4º, do CTN.

Deste modo, considerando que o fato gerador do IRPF incidente sobre a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, a contagem do prazo decadencial relativo aos depósitos bancários ocorridos no ano-calendário de 2005 se iniciou em 01/01/2006, tendo o Fisco até o dia de 31/12/2010 para constituir o crédito tributário.

Assim, uma vez que a ciência do Auto de Infração em exame ocorreu em 30/11/2010, não há que se falar em decadência do direito de lançar relativo ao ano-calendário de 2005 tal como alegado pela interessada em sua impugnação.

Mérito

Depósitos bancários - presunção legal da omissão de rendimento

Afastando eventual confusão que possa surgir acerca da evolução histórica do tema, vale consignar que, na vigência do §5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, revogado pela Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários de origem não justificada tinham tratamento tributário divergente do atualmente em vigor. Assim, na conformação jurídica anterior, cabia à autoridade fiscal provar os sinais exteriores de riqueza, que eram a renda presumida, sendo os créditos de origem não comprovada **mera base** para o arbitramento resultante. Confira-se:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

[...]

~~§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)~~

No entanto, a partir de 1 de janeiro de 1997, a presunção legal da infração contestada revela-se tão só pela carência de comprovação das operações bancárias. Por conseguinte, no atual modelo legal, cabe ao contribuinte, quando regularmente intimado, comprovar a origem e a natureza dos depósitos em conta de sua titularidade junto a instituições financeiras. Logo, por presunção legal, os valores de origem não comprovada, assim como aqueles que deveriam ter sido oferecidos à tributação e não o foram, caracterizam-se omissão de rendimento. É o que se abstrai da leitura do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nestes termos:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

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

§ 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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Lei nº 9.481, de 1997

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Como se vê, foi introduzida nova hipótese legal de omissão da receita auferida pelo titular da conta bancária de depósito ou investimento, legalmente presumida quando ele, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos nela creditados. Assim entendido, conforme se discorrerá na sequência, tão somente pela constatação do reportado fato, obriga-se a autoridade fiscal a proceder o lançamento dos respectivos créditos cujas origens não foram comprovadas.

Em dita perspectiva, embora haja inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte, trata-se de presunção relativa (*juris tantum*), que admite prova em contrário, desde que mediante documentação hábil e idônea guardando coincidência entre as datas e os valores das respectivas operações. Portanto, versando de tema eminentemente probatório, o qual não admite afirmações genéricas ou imprecisas, resta ao sujeito passivo demonstrar, de forma individualizada - inclusive quando vários depósitos decorreram de um único negócio - que supostos créditos não se sujeitavam ou já haviam sido oferecidos à tributação nas respectivas "rubricas" específicas.

Ademais, consoante Enunciado nº 30 de súmula do CARF, os depósitos de um mês, por si sós, não se prestam para comprovar a origem de créditos efetuados nos meses subsequentes, nestes termos:

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Com efeito, na forma já vista, relativamente aos créditos cuja origem o contribuinte não logrou comprovar, a autoridade fiscal está dispensada de aprofundar a investigação, a fim de atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e o consumo da suposta renda. Por conseguinte, a formalização do correspondente lançamento fiscal terá por fundamento tão somente a existência do depósito bancário e a ausência de comprovação da operação que lhe deu causa por parte do sujeito passivo regularmente intimado.

A propósito, supostas alegações pretendendo desconstituir os efeitos da presunção legal ora discutida deverão ser contidas pelo disposto no art. 334, inciso IV, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), cujo teor foi igualmente replicado no art. 374, inciso IV, da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), de aplicação subsidiária ao PAF, os quais dispensam a produção de provas na acusação dela decorrente, nestes termos:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

[...]

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Mais precisamente, a própria lei se encarregou de estabelecer a correlação entre os créditos bancários e, quando for o caso, a suposta omissão de receita deles decorrente. Assim considerado, quando a autoridade fiscal demonstrar o fato indiciário, representado pela ausência de comprovação do correspondente crédito bancário, restará atestada a ocorrência do fato gerador da consequente omissão de rendimento.

Ditas inferências exprimem com precisão e clareza os mandamentos presentes no art. 36 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, de aplicação subsidiária ao PAF, assim como aquele do Enunciado n.º 26 de súmula da jurisprudência deste Conselho. Confira-se:

Lei n.º 9.784, de 1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Súmula CARF n.º 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Igualmente oportuno, ressalta-se que as declarações de terceiros a favor do contribuinte, assim como os documentos e livros por ele escriturados, mas desacompanhados da respectiva documentação comprobatória, por si sós, não se traduzem provas do fato que deveriam comprovar. Trata-se de comando estabelecido pelo art. 368, § único, do antigo CPC, o qual está reproduzido no art. 408, § único, do novo Código. Confira-se:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

Nesse pressuposto, embora as infrações decorrentes dos valores omitidos sejam dispostas mensalmente, o crédito tributário delas derivado será apurado levando-se em conta a tabela progressiva anual (ajuste anual), já que o respectivo fato gerador ocorre somente em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário. Ademais, a autoridade fiscal deverá desconsiderar tanto as transferências originárias de outras contas também de titularidade do contribuinte como, cuidando-se de pessoa física, os crédito iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o montante não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário. É o que está posto nos §§ 1º, 3º e 4º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 atualizada, já transcritos.

Ratificando anunciado entendimento, por meio dos Enunciados nºs 38 e 61 de suas súmulas, este Conselho já pacificou reportada matéria, nestes termos:

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 61:

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ressalte-se, ainda, não se admitir razoável a existência de depósitos bancários regularmente realizados em contas de terceiros, razão por que, exceto se provada a interposição de pessoa, os valores creditados pertencem ao titular da respectiva conta. É a leitura vista no §5º do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, também já transcrito precedentemente, juntamente com a pacificação da matéria por meio do Enunciado nº 32 de súmula do CARF. Confira-se:

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Adite-se, também, que, consoante o transcrito § 6º da norma legal referenciada precedentemente, a totalidade dos créditos de origem não comprovada resultante de operações realizadas em conta mantida em conjunto serão divididos pela quantidade de titulares que apresentaram declaração de rendimento em separado. Nessa inteligência, este Conselho uniformizou que todos os cotitulares declarantes em separado deverão ser igualmente intimados para comprovar a origem e a natureza das operações, sob pena de exclusão dos recursos movimentados na respectiva conta. Confira-se o Enunciado nº 29 de súmula do CARF:

Os co-titulares da conta bancária que apresentem declaração de rendimentos em separado devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores referentes às contas conjuntas em relação às quais não se intimou todos os co-titulares. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No contexto, traduz-se de acentuada relevância o entendimento acerca da abrangência que a Lei pretendeu dar às expressões **origem dos recursos** e **cuja origem houver sido comprovada**, presentes, respectivamente, no *caput* e § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que, por razões didáticas, juntamente com o § 3º do mesmo artigo, os transcrevo novamente:

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**.

[...]

§ 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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).
(Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

(Destaquei)

De pronto, percebe-se que o cenário posto sinaliza conformação em três perspectivas distintas entre si, sendo as duas primeiras delineadas pelo transcrito § 3º, incisos I e II atualizado, respectivamente; e a última pelo *caput* combinado com o seu § 2º, também já transcritos. Desse modo, a comprovação da primeira e segunda passa por quem efetuou a transferência e pelo titular da conta e valor creditado, tanto individual como anualizado respectivamente. Contudo, o terceiro eixo requer análise mais aprofundada, o que se fará em tópico próprio. Logo, entende-se quanto às duas primeiras abordagens:

1. Para os valores originários de contas do próprio sujeito passivo, seja pessoas físicas ou jurídicas, o contribuinte terá de comprovar, exclusivamente, que o respectivo crédito individualizado decorreu da transferência de outra conta bancária de sua titularidade.

2. Tratando-se de pessoa física, o contribuinte terá de comprovar, exclusivamente, que os créditos não comprovados são de valores individuais iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00, cujo montante anual não ultrapasse R\$ 80.000,00.

Por outro lado, tocante à terceira perspectiva - créditos remanescentes -, consoante o disposto no transcrito § 2º, a comprovação da origem dos respectivos valores implica o conhecimento de que tais quantias eram isentas/não tributáveis ou se foram ou não computadas na base de cálculo dos tributos a que se sujeitavam. Mais precisamente, antes de afastar a presunção legal da omissão de receita referente a determinado crédito bancário, a autoridade fiscal primeiramente necessita conhecer a natureza da operação que lhe deu causa, eis que, quando for o caso, manifestada receita será tributada com fundamento em norma específica, e não mais pela apontada presunção legal.

A propósito, externada omissão presumida abarca apenas o titular da conta bancária sob fiscalização, não atingindo as causas dos depósitos ou créditos transferidos nem quem os efetivou. Logo, a inversão do ônus probatório, até então favorável ao Fisco por determinação legal, é afastada quando o contribuinte logra provar a identificação do terceiro que efetivou a operação e a sua respectiva natureza, ainda que esta seja provada mediante composição ou decomposição de valores, eis que tanto certo crédito pode ser originário de várias operações como uma determinada operação resultar mais de um crédito.

Desse modo, provada a origem dos créditos bancários, aí se incluindo a natureza da operação, o ônus probatório retorna para a autoridade fiscal, a quem cabe enquadrar ditos rendimentos, a partir da legislação a eles específica, como isentos/não tributáveis ou tributáveis. Quanto a estes últimos, caso não tenham sido oferecidos à tributação, resta ao autuante lavrar o correspondente lançamento sob fundamento próprio e diverso da presunção que ora se discute.

Arrematando a questão, infere-se que apenas a identificação de quem depositou ou transferiu os supostos recursos, por si só, não se traduz suficiente para o autuante decidir pela presunção legal ou tributação sob fundamento específico. Portanto, a tributação dos recursos movimentados não se desloca da presunção legal para a regra mais específica tão somente pela identificação de quem efetivou a respectiva operação, eis que ausente prova da existência de relação jurídica obrigacional entre este e o titular da conta bancária sob procedimento fiscal.

A exemplo, pensar de forma diversa implica inviabilizar autuação no proprietário dos recursos movimentados por meio de interpostas pessoas, bem como a título de Imposto de Renda na Fonte (IRF) decorrente de suposto pagamento sem causa. Dito dessa forma, tão somente pelo fato dos recursos terem sido transferidos de pessoa jurídica ou física, a correspondente tributação não deverá ser deslocada da regra presuntiva para omissão de rendimento recebido de pessoa jurídica ou física respectivamente.

Por fim, pelas razões até então expostas, entendo que o montante levado a ajuste espontaneamente pelo contribuinte, por si só, não faz prova de supostos créditos cujas origens deixaram de ser comprovadas individualizadamente. Afinal, como se viu, reporta comprovação não tem previsão legal.

Desenhada a contextualização legal, passo propriamente ao enfrentamento das alegações recursais.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF

n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

No caso em questão, foi apurada omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas bancárias em relação aos quais a interessada, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

Tanto no curso do procedimento fiscal (declarações de fl. 268, 278, 377, 670, 705 e 775) como na impugnação que ora se aprecia, a interessada se restringiu a alegar que os depósitos bancários não comprovados no valor total de R\$ 1.546.120,47 estariam devidamente justificados se considerado o total líquido dos valores recebidos a título de pro labore e distribuição de lucros, resgates de empréstimo de mútuo e valores debitados em conta corrente, devidamente declarados à Receita nos termos de suas declarações de ajuste anuais que representam a quantia de R\$ 5.100.820,26.

Esclareça-se que não aproveita à interessada suas alegações como bem justificado pela autoridade fiscal na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 12/13), uma vez que a comprovação da origem dos depósitos bancários, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, consiste na apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que permita identificar a fonte do crédito e demonstrar de forma inequívoca a que título os referidos créditos foram efetuados na conta bancária.

Do exame dos documentos acostados aos autos, verifica-se não serem estes hábeis a justificar os depósitos em exame, uma vez que não foi possível estabelecer relação entre eles – depósitos e documentos – com coincidência de datas e valores.

A própria tabela elaborada pela interessada e apresentada às fl. 1703/1715 não logra demonstrar tal conexão.

Ademais, foram reapresentadas cópias de cheques (juntamente com as cópias de autorização de pagamento e extratos de conta-corrente) que já foram consideradas durante o procedimento de fiscalização como hábeis à comprovação dos depósitos correspondentes e, conseqüentemente, não foram objeto da presente autuação, fato este atestado pela própria interessada conforme doc. 01 por ela elaborado (fl. 1731/1738).

Os referidos documentos não se prestam, portanto, à prova pretendida.

Por fim, a interessada sustenta que os depósitos bancários não são provas suficientes para indicar a omissão de receita, uma vez que, *“para que possa ocorrer a hipótese de incidência descrita no artigo 43 do CTN, é necessário que os referidos depósitos representem renda ou acréscimo patrimonial para o titular da conta corrente, desde que já não estejam representados pelos valores declarados à Receita Federal e devidamente tributados”*.

Tal entendimento, no entanto, não encontra respaldo na norma que atualmente rege a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Ressalte-se que a Lei n.º 9.430/96 revogou expressamente o § 5º, do art. 6º, da Lei n.º 8.021/90, que permitia o arbitramento de rendimentos com base na presunção de renda decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

Assim dispunha a norma citada:

“Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Note-se que o parágrafo 5º anteriormente reproduzido encontrava-se delimitado pela norma contida no *caput* do art. 6º, o qual exigia, para a concretização da presunção legal de renda, a existência de sinais exteriores de riqueza. Contudo, diferentemente da Lei n.º 8.021/90, a Lei n.º 9.430/96 requer apenas que os depósitos não sejam comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos para que estes constituam hipótese de incidência tributária, independentemente de qualquer demonstração pelo Fisco da existência de acréscimo patrimonial.

Atualmente, o entendimento predominante no CARF pode ser extraído da decisão proferida no Acórdão n.º 2102002.446, de 19/02/2013, da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Giovanni Christian Nunes Campos:

“IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REGIME DA LEI N.º 9.430/96. POSSIBILIDADE. A partir da vigência do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei n.º 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.”

Cita-se, ainda, Súmula CARF n.º 26, que ratifica tal posicionamento:

“Súmula CARF n.º 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar a consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”

Somente para argumentar, a jurisprudência administrativa citada na defesa trata de autuações referentes a períodos anteriores à vigência da Lei n.º 9.430/96. Ademais, em face das disposições do art. 144 do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador.

Por todo o exposto, tendo em vista a interessada não ter logrado elidir a infração apurada (não comprovou a origem dos depósitos bancários objeto da autuação), concluiu-se pelo prosseguimento da exigência tributária tal como formulada.

Assim entendido, sem razão a Recorrente.

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (grifo nosso)

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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 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. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados n.ºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Por tais razões, o CARF pacificou igual entendimento acerca do tema, segundo os Enunciados n.ºs 4 e 108 de súmulas da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

Súmula CARF n.º 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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. As exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

Acrescente-se, ainda, o entendimento do julgador de origem tocante ao assunto:

10 – DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO:

A interessada afirma, ainda, que não poderá prosperar a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A multa, apesar de não ter natureza de tributo, faz parte do crédito tributário, conforme se depreende da leitura dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...)”

(...)

“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. (...)”

(...)

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” (grifou-se)

Assim, enquanto o art. 3º exclui a multa da definição de tributo, os dispositivos seguintes (artigos 113, §1º, e 139 do CTN) trazem-na para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança da multa lançada de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

“O §1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação

tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O §3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (grifou-se)

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“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.” (grifou-se)

Destarte, constata-se que o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício.

A incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

“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 apogamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifou-se)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

“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.”

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

“3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.”

Também nesse sentido, traz-se à colação decisões proferidas pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual CARF:

“JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.” (5ª Câmara, Acórdão 105-15211, Sessão de 07/07/2005)

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (3ª Câmara, Acórdão 103-22197, Sessão de 07/12/2005)

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (3ª Câmara, Acórdão 103-22290, Sessão de 23/02/2006)

Assim, tem previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

Por oportuno, cabe ressaltar que no demonstrativo constante dos autos de infração não há ainda o acréscimo dos juros sobre a parcela referente às multas. Tal acréscimo será apurado a partir da data dos respectivos vencimentos.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo.

Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

juízo dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]

[...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminar e prejudicial suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator Designado.

Em que pesem os criteriosos fundamentos adotados pelo r. Conselheiro relator, dirijo por entender possível excluir da base de cálculo do gravame aqueles rendimentos efetivamente oferecidos à tributação nas respectivas DIRPF's, ainda mais no caso concreto em que também houve deslinde do contencioso nesse mesmo sentido, para os mesmos exercícios, do lançamento do cônjuge da recorrente, verificado a fls. 41, conforme se vê no Acórdão nº 2202-004.661 de 07/08/2018, cuja ementa abaixo transcrevo:

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR

"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"(Súmula CARF nº 38).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA RENDIMENTOS CONFESSADOS NAS DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL TRÂNSITO PELAS CONTAS DE DEPÓSITOS EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO POSSIBILIDADE.

Uma vez que se pode presumir relação entre os rendimentos tributáveis declarados e os créditos bancários caracterizados como rendimentos omitidos, deve-se fazer a competente exclusão da base de cálculo do imposto lançado dos rendimentos tributáveis constantes da declaração de ajuste anual do contribuinte. (grifo do autor)

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO

" O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." Súmula CARF nº 2.

INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC

"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" Súmula CARF nº 4.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro legal em diversos dispositivos do CTN e da legislação tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.

Nesse mesmo sentido vem se posicionando a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdãos da 2ª Turma cuja ementa abaixo transcrevo:

(Acórdão n.º 9202-004.285, de 19/07/2016)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos oferecidos à tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente, não admitida a exclusão de rendimentos isentos/não tributáveis, tampouco de receitas de atividade rural.(grifo do autor)

(Acórdão n.º 9202-010.050, de 28/10/2021)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos comprovadamente tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente.(grifo do autor)

Voto, portanto, em dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, reconhecendo que os rendimentos efetivamente oferecidos à tributação nas respectivas DIRPF's deverão ser excluídos da base de cálculo autuada.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino