



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

**Processo n°** 10384.720165/2011-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-001.954 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 6 de maio de 2014  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO  
**Recorrente** MOANA PREMOLDADOS E CONSTRUÇOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Uma vez formalizada a omissão de receita com base em presunção legal, resta ao contribuinte, na pretensão de descaracterizá-la, demonstrar especificadamente que o valor depositado não se sujeita à tributação, não decorreu da empresa ou, tendo dela decorrido, já passou pelo crivo da tributação.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito decorrente de um tributo ou contribuição, sujeitando-se à incidência de juros moratórios calculados pela taxa SELIC.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

PROVAS. SIGILO BANCÁRIO.

A requisição das informações bancárias do contribuinte junto às instituições financeiras está autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, sendo lícita a utilização dessas informações na fundamentação de exigência tributária.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.**

A teor da Súmula CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencida a Conselheira Cristiane Silva Costa, que votou pela exoneração dos juros sobre a multa de ofício.

Maria De Lourdes Ramirez – Presidente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria De Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Cristiane Silva Costa, Neudson Cavalcante Albuquerque, Marcio Angelim Ovidio Silva e Leonardo Mendonça Marques.

## Relatório

MOANA PREMOLDADOS E CONSTRUÇÕES LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida pela DRJ Fortaleza, interpõe recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma da decisão.

O processo trata de quatro autos de infração realizados para exigir créditos tributários relativos ao ano 2008, conforme os valores contidos na tabela seguinte:

TRIBUTATO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO (150%)	TOTAL	FLS.
IRPJ	27.127,39	6.200,55	25.527,17	58.855,11	3
CSLL	15.976,90	3.732,38	14.780,75	34.490,03	30
COFINS	44.380,31	10.892,63	41.057,67	96.330,61	21
PIS/PASEP	9.615,68	2.359,99	8.895,73	20.871,40	12
Total				210.547,15	

O lançamento foi realizado em virtude da constatação da existência de depósitos bancários de origem não comprovada, dando ensejo a presunção de omissão de receitas, conforme consta do quadro "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos Autos de Infração:

## 001 - OMISSÃO DE RECEITAS

Valor referente a depósitos e Transferências eletrônicas recebidas, realizados junto a instituições financeiras, em que o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. O valor foi apurado de acordo com o Termo de Verificação Fiscal anexado ao presente auto de infração.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 41/45), a autoridade fazendária assim descreveu o procedimento de auditoria:

19. As contas correntes mantidas pelo fiscalizado, em nome próprio, junto ao BNB, não se encontram escrituradas no Livro Diário. E, da mesma forma, as contas mantidas em nome da empresa MEDICAL CENTER junto ao Banco do Brasil e ao BANCO REAL também não se encontram escrituradas. Isso pode ser comprovado pelo confronto dos lançamentos constantes do anexo 2 deste termo com as cópias das folhas do livro Diário, também anexadas ao presente termo.

Ao elaborarmos a relação de créditos bancários a serem justificados pelo fiscalizado (Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 1), excluímos as transferências entre contas de sua titularidade e os lançamentos que inicialmente pudemos identificar como relacionados às notas fiscais emitidas. E, após analisar a resposta do fiscalizado a esse Termo, excluímos, também, os valores justificados e os valores que pudemos identificar como constantes da demonstração analítica dos valores das receitas lançadas de forma sintética no Diário. Desta forma, os valores remanescentes são aqueles que não foram incluídos como receitas auferidas na apuração dos tributos devidos feita pelo fiscalizado.

Em conclusão: após regularmente intimado, o fiscalizado não logrou justificar a origem de alguns ingressos em suas contas-correntes (§ 14, acima); o quê, de acordo com a legislação vigente, importa em presunção de omissão de receita desses valores.

Esses valores, para efeito de lançamento de ofício, foram divididos em dois grupos, em razão da incidência da multa agravada sobre os tributos apurados com base nos valores mantidos em contas-correntes não escrituradas (art. 71 da Lei 4.502/64). Os valores das receitas sujeitas ao lançamento de ofício são os constantes dos anexos 1 e 2 deste Termo de Verificação Fiscal.

O autuado tomou ciência dos lançamentos tributários em 21/03/2011 (fl. 695) e apresentou a impugnação de fls. 697/751, em 20/04/2011, com base na argumentação a seguir sintetizada.

**IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE A APURAÇÃO DIRETA E INDIRETA DE OMISSÃO DE**

RECEITAS TOMANDO POR BASE A MESMA MATÉRIA TRIBUTÁVEL NO MESMO ANO CALENDÁRIO JÁ FISCALIZADO ANTERIORMENTE:

- O impugnante foi autuado, neste processo, pelo suposto fato de não ter comprovado, mediante documentação hábil e idônea a origem de alguns depósitos bancários efetuados no decorrer do ano-calendário de 2008;
- Todavia, o impugnante já havia sido autuado em 17 de dezembro de 2010 (vide cópia dos autos de infração em anexo, doc. 01), pela suposta divergência entre os valores escriturados e declarados no ano-calendário de 2008, isto é, apuração direta de omissão de receita;
- no levantamento da omissão de receita não podem ser consideradas, concomitantemente, matérias tributáveis obtidas mediante apuração direta (diferença entre valores escriturados e declarados) e indireta (presunções legais); assim procedendo, a fiscalização está tributando duplamente a omissão de receitas da recorrente, incorrendo num verdadeiro bis in idem;

VIOLAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO (CF, ART. 5º, X).

- o auto de infração também deve ser declarado nulo, porque foi ferido o sigilo bancário, insculpido no art. 5º inciso X da Constituição Federal, que é uma garantia de proteção às movimentações bancárias e às aplicações financeiras dos indivíduos, sendo uma extensão do direito à intimidade e à privacidade;
- somente o poder judiciário teria competência para determinar o afastamento do direito em pauta; assim, a fiscalização não poderia aplicar o art. 6º da LC 105/2001, por que ele é incompatível com a Constituição Federal.

INVALIDADE DA LEI Nº 10.174/2001.

- a autorização atribuída à Receita Federal para utilizar dados da CPMF com a finalidade de constituir crédito tributário, trazida pela Lei nº 10.174/2001, ingressou no sistema legal antes da entrada no ordenamento jurídico da Lei Complementar nº 105/2001, que autorizava o fisco federal a quebrar o sigilo bancário dos contribuintes, o que acarreta a sua invalidade;
- o posterior advento da LC nº 105/2001 não pode convalidar exigências fiscais anteriores, contrárias aos termos da Constituição e das leis então vigentes;
- assim, o crédito tributário constituído pela fiscalização deve ser declarado nulo, pois tomou por base uma norma inválida no sistema, não podendo os auditores fiscais terem acesso aos dados da CPMF do contribuinte para dar ensejo a abertura de procedimento fiscal, muito menos para constituir crédito tributário.

**ERRO NO LEVANTAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

- o levantamento realizado para apurar o crédito tributário está equivocado, pois é errôneo tributar os valores depositados somando uns aos outros, mês a mês, como se os valores sacados em cada mês fossem valores consumidos e o depósito efetuado a cada mês significasse renda nova;
- é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados em conta corrente como renda presumida, evidenciado sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não caracterizam fato gerador de nenhum tributo;
- em virtude dos motivos acima aduzidos, devem ser abatidos os valores declarados pelo presente sujeito passivo, bem como aqueles valores que já foram tributados e, portanto, considerados como origens dos meses anteriores.

#### COMPROVAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

- para comprovar a origem dos recursos, o impugnante elaborou duas planilhas (fls. 713/715), apontando os depósitos bancários relacionados pela fiscalização e indicando, para justificar a origem desses depósitos, as informações inseridas nas colunas "Doc. Comprob" e "Esclarecimentos adicionais", as quais estariam comprovadas por documentos anexados à peça de defesa;
- agindo assim, acredita ter comprovado a origem dos valores referentes aos depósitos bancários realizados, devendo ser considerados improcedentes os lançamentos.

#### INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA NO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96, APÓS A LC Nº 105/2001

- a caracterização da matéria tributável é mister da autoridade administrativa;
- os valores informados na declaração de ajuste anual devem ser admitidos como de origem comprovada, para efeito de determinar o valor a ser tributado;
- a presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9.430/1996 e a correspondente inversão do ônus da prova justificavam-se pelo fato de o Fisco não ter acesso amplo e irrestrito às movimentações financeiras dos contribuintes;
- mas essa presunção caiu por terra a partir do momento em que a Receita Federal, passou a ter o direito de examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras (art. 2º do Dec. 3.724/2001);
- assim, de posse de extratos, arriada em requisição de informações sobre movimentação financeira de que trata a Portaria SRF 180/2001, na presença de indícios de omissão de rendimentos e/ou receitas, deverá o fisco provar a que título jurídico esses rendimentos e/ou receitas foram adquiridos;

- no presente caso, isso não ocorreu, ensejando a anulação dos lançamentos realizados.

#### MULTA QUALIFICADA.

- os auditores impuseram multa qualificada (150%) à recorrente pelo fato de ter deixado de informar em suas declarações uma parcela da sua receita;

- as multas pecuniárias, especialmente as decorrentes de lançamento de ofício, estão regulamentadas pelo artigo 957 do RIR/99, cujo inciso II delimita a aplicação da multa qualificada de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64;

- a falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária caracteriza falta simples de presunção de omissão de receitas, porém, não demonstra o evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

#### JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

- o impugnante defende a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a ele imputada, tenda em vista a ausência de base legal;

- a Lei nº 9.430/1996 (art. 61), ao tratar da multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu que sobre os débitos para com a união, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC:

- com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento;

- todavia, a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata;

- assim, é inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ Fortaleza considerou o lançamento procedente em parte, reduzindo a multa de ofício ao patamar de 75% e retirando da base de cálculo alguns depósitos bancários incluídos por erro manifesto, conforme o Acórdão nº 08-22.273 (fl. 897). A decisão recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL.*

*Caracterizam omissão de receitas, os valores creditados em conta de depósito, em relação aos quais a pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprova a origem dos recursos utilizadas nas operações bancárias.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MESES SUBSEQUENTES. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.*

*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.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO NA FASE DA IMPUGNAÇÃO.*

*Após a fase da autuação (na impugnação), a presunção de omissão de receitas somente será afastada se o contribuinte comprovar que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, pois, na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.*

*Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO NÃO COMPROVADO.*

*A qualificação da multa somente pode ocorrer quando restar comprovado nos autos o dolo imputado ao contribuinte. A presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a prova da conduta dolosa.*

*PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.*

*No caso de presunção legal, compete ao fisco demonstrar o fato presuntivo, no caso, os depósitos bancários, cuja origem o contribuinte não comprovou. Para desconstituir a presunção legal, o sujeito passivo tem o ônus de provar que o seu caso particular não se amolda à hipótese legal.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2008*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.*

*A apreciação de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas exclusiva do Poder Judiciário.*

*JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.*

*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.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008*

*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.*

*É válido o auto de infração lançado com observância dos requisitos exigidos pelo art. 10 do PAF, em relação ao qual o contribuinte exerce normalmente os direitos ao contraditório e à ampla defesa*

*ERROS MATERIAIS NO LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO EX-OFFICIO.*

*As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de cálculos existentes no lançamento devem ser corrigidos de ofício.*

Cientificado dessa decisão em 04/04/2012 (fl. 949), o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário (fls. 950/1011) em 04/05/2012, em que reforça os mesmos argumentos apresentados na impugnação, a menos do que tange à qualificação da multa de ofício, que foi exonerada pela decisão recorrida. Também deixou de questionar o procedimento adotado de apuração da base de cálculo, pelo qual os depositados bancários foram somados mês a mês.

É o relatório

## **Voto**

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário apresentado atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo digno de conhecimento.

### **I. SIGILO BANCÁRIO**

O recorrente propugna pela anulação dos lançamentos por terem sido realizados com fundamento em sua movimentação financeira. Acredita que a forma pela qual o Fisco obteve essas informações violou o sigilo bancário, uma vez que foram viabilizadas por meio de requisição administrativa, enquanto apenas o Poder Judiciário pode determinar a

colheita de tais informações. Reforça seu argumento citando a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, que decidiu pela anulação de lançamento tributário em situação similar ao do recorrente.

Embora essa decisão seja importante referência jurisprudencial, a Suprema Corte não deu a ela o efeito de repercussão geral, prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, razão pela qual ela somente tem efeitos para as partes daquele processo, não vinculando o presente julgamento.

A requisição das informações bancárias do contribuinte junto às instituições financeiras foi efetuada por meio de RMF. Tal procedimento está autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, que regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 2001:

*Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

Este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a eventual inconstitucionalidade de lei tributária, conforme a Súmula CARF nº 2<sup>1</sup>.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1134665/SP, entendeu ser legal a requisição e utilização de informações da movimentação financeira de contribuintes por parte da Administração Tributária Federal sem a autorização judicial. Para isso, adotou a seguinte ementa:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.*

Essa decisão foi tomada conforme a sistemática de recursos repetitivos, prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, e, como tal, vincula a presente corte administrativa, por força do artigo 62-A do seu Regimento Interno<sup>2</sup>, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Portanto, afasta-se essa preliminar de nulidade.

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<sup>2</sup> Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

## II. INVALIDADE DA LEI Nº 10.174, DE 2001.

O recorrente afirma que a autorização atribuída à Receita Federal para utilizar dados da CPMF com a finalidade de constituir crédito tributário, trazida pela Lei nº 10.174/2001, ingressou no sistema legal antes da entrada no ordenamento jurídico da Lei Complementar nº 105/2001, que autorizava o fisco federal a quebrar o sigilo bancário dos contribuintes, o que acarreta a sua invalidade e a conseqüente anulação do auto de infração.

A Lei nº 9.311, de 1996, instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). A Lei nº 10.174, de 2001, alterou o §3º do art. 11 dessa Lei, permitindo que as informações relativas à CPMF, prestadas pelas instituições financeiras, fossem utilizadas para instaurar procedimento de fiscalização.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 105, de 2001, autoriza a Receita Federal a requisitar a movimentação financeira de contribuinte junto às instituições financeiras (art. 5º). Embora os dois dispositivos estejam relacionados com o sigilo bancário frente à Administração Tributária, não é correto afirmar que o §3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, alterado pela Lei nº 10.174, de 2001, teria como fundamento jurídico a Lei Complementar nº 105, de 2001.

A validade do dispositivo atacado já foi muitas vezes apreciada por esta Corte Administrativa, ao ponto de ser emitida a Súmula nº 35, consolidando o entendimento de que o procedimento lá previsto poderia ser adotado inclusive sobre dados registrados anteriormente à publicação da Lei:

*O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente.*

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 1134665/SP, já na sistemática dos recursos repetitivos, entendeu que a Lei Complementar nº 105, de 2001, também tem eficácia sobre os fatos imponíveis anteriores à sua edição.

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A FATOS IMPONÍVEIS ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ARTIGO 144, § 1º, DO CTN. EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.*

Com isso, cai por terra o argumento do recorrente de que os dias que separam a edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, e a Lei nº 10.174, de 2001, acarretaria a invalidade desta.

## III. CONCOMITÂNCIA DE APURAÇÕES.

O recorrente afirma que já foi realizado lançamento de ofício para exigir os mesmos tributos, do mesmo período, por alegada omissão de receitas, verificada em suposta divergência entre os valores escriturados e declarados. Assim, entende que os presentes lançamentos caracterizam *bis in idem*.

Compulsando os documentos juntados aos autos pelo recorrente (fls. 763/794), verifica-se que os lançamentos apontados no recurso são, na verdade, decorrentes do fato de terem sido consideradas não declaradas algumas declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte, conforme se verifica pela descrição dos fatos contidas no auto de infração do IRPJ (fl. 776):

*Débitos de IRPJ dos períodos de apuração 3º Trim/2008, 4º Trim/2008 e 1º Trim/2009, compensados pelo contribuinte, através dos processos: 10384.002274/2009-76, 10384.000607/2009-22 e 10384.007396/2008-78, considerados não declarados em despachos contidos nos referidos processos, cópias anexas às fls....., em virtude de utilizarem créditos decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, ações judiciais 2004.40.00.0000302-8 e 2008.40.0C.007061-6, lançados com suspensão, sem multa de ofício, para prevenir a Decadência.*

Tal fato está assinalado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 43), em que a autoridade tributária afirma que os referidos créditos tributários, incidentes sobre receitas escrituradas, não foram objeto dos presentes lançamentos.

A autoridade julgadora de primeira instância comparou os créditos tributários lançados nos dois procedimentos e verificou que não há sobreposição entre eles (fl. 911). O recorrente, por outro lado, não aponta quais créditos tributários teriam sido exigidos em duplicidade e, muito menos, comprova a duplicidade alegada.

Portanto, afasta-se a presente alegação.

#### IV. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

O recorrente afirma ser indevido o ônus que lhe foi atribuído pela autoridade fiscal, exigindo-lhe que comprovasse a origem dos depósitos bancários apontados. Entende que: a caracterização da matéria tributável é mister da autoridade administrativa; os valores informados na declaração de ajuste anual devem ser admitidos como de origem comprovada; a presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9.430/1996 e a correspondente inversão do ônus da prova não são mais justificáveis desde que o Fisco passou a ter o direito de examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras (art. 2º do Dec. 3.724/2001).

O argumento do recorrente não tem fundamento jurídico, uma vez que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, está em vigor e não teve sua eficácia afetada pelo referido Decreto 3.724, de 2001. Assim, a presunção legal prevista naquele dispositivo continua sendo um instrumento válido da Administração Tributária, obrigando os contribuintes, quando devidamente intimados, a demonstrarem a origem dos seus depósitos bancários, mesmo quando hajam apresentado declaração de apuração dos tributos correspondentes.

## V. COMPROVAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

O contribuinte elaborou duas planilhas (fls. 713/715), apontando os depósitos bancários relacionados pela fiscalização e indicando, para justificar a origem desses depósitos, as informações inseridas nas colunas "Doc. Comprob" e "Esclarecimentos adicionais", as quais estariam comprovadas por documentos anexados à peça de defesa. Agindo assim, acredita ter comprovado a origem dos valores referentes aos depósitos bancários realizados, devendo ser considerados improcedentes os lançamentos.

A autoridade julgadora de primeira instância analisou os dados dessas planilhas

*Os 56 depósitos relacionados pelo fisco no anexo nº 1 (fls. 46) foram todos contestados pela defesa com base nos elementos de prova carreados sob a denominação DOC 2 (fls. 795/865), resumidos pela planilha de fls. 796/797. Por outro lado, dos 35 depósitos relacionados pelo fisco no anexo nº 2 (fls. 47), apenas 8 (oito) foram contestados pela defesa por meio das provas apresentadas sob a denominação DOC 3 (fls. 866/880), resumidos pela planilha de fls. 867.*

...

*Iniciei pelas provas designadas sob o título "DOC 3" (fls. 866/880), resumidas na planilha de fls. 867, pelas quais a defesa contesta apenas 8 dos 35 depósitos relacionados pelo fisco no anexo nº 2 (fls. 47). Não há naqueles documentos motivo para afastar a omissão de receitas. Existe mera referência de que os depósitos originaram-se de recursos provenientes de clientes, do próprio caixa da empresa, de empréstimos de coligada etc. Entretanto, a natureza dos ingressos não está suficientemente demonstrada para afastar a presunção de omissão de receitas. Não foi apresentada a escrituração dos valores depositados, que deveria estar acompanhada de documentos hábeis a comprovar o caráter dos respectivos fatos, condição imprescindível para que se produza a prova em favor do contribuinte. Além disso, encontram-se naquela lista as contas bancárias mantidas à margem da escrituração do contribuinte, segundo informado pelo autuante – e não contestado pela defesa – no item 19 do Termo de Verificação Fiscal.*

*Com relação às provas designadas de "DOC 2" (fls. 795/865), resumidas na planilha de fls. 796/797, onde foram impugnados os 56 depósitos identificados pela fiscalização no anexo nº 1 (fls. 46), localizei 11 ingressos (abaixo relacionados) que devem ser eliminados do lançamento, porque alguns se referem a valores oriundos de contas bancárias da própria autuada (itens 5, 19, 24, 26, 35, 42 e 49) e de estorno (item 20) na contacorrente, enquanto outros (itens 22, 27 e 34) provêm de receitas já tributadas. Os documentos probatórios podem ser conferidos de acordo com a indicação aposta na coluna "Prova (Fls.)".*

Assim, houve exoneração parcial da exigência original. Dentre os depósitos bancários mantidos na base de cálculo, o recorrente traz novos elementos apenas para cinco, conforme o seguinte excerto (fls. 971/972):

*De acordo com as fls. 926 dos autos restou afirmado que a recorrente conseguiu comprovar apenas um depósito de RS 14.986,50, ficando um valor sem comprovação no montante de RS 357.921,53. Ocorre que o depósito efetuado na conta do Banco do Brasil no montante líquido de RS 87.205,43 (o valor bruto escriturado na contabilidade foi de RS 96.359,59 (vide documento em anexo, doc. 01)) encontra-se escriturado na contabilidade conforme faz provar cópia do livro diário em anexo;*

*Da mesma forma ocorreu em julho de 2008, onde o acórdão recorrido entendeu que o contribuinte comprovou R\$ 31.914,98 dos R\$ 39.437,00, restando RS 7.522,02 a serem comprovados pelo contribuinte, do valor a ser comprovado cabe destacar a quantia de RS 2.407,53 é decorrente de uma parcela paga pela ECT ao Medical Center (empresa incorporada pela recorrente), sendo que o valor da Receita foi contabilizada pelo valor global de RS 71.948,74, na conformidade de cópia do livro diário e mapa demonstrativo de formação da receita que segue em anexo;*

*A mesma situação ocorreu em relação aos meses de agosto e outubro de 2008;*

*O depósito de RS 5.114,98 feito no Banco do Brasil no dia 30/07/2008 foi estornado na mesma data e não foi retirado da base de cálculo do IRPJ e reflexos pelo acórdão recorrido.*

Assiste razão ao contribuinte em relação ao depósito efetuado em conta do Banco do Brasil em 18/02/2008 no valor de RS 87.205,43. Este foi registrado no livro diário em 11/02/2008, no valor de RS 96.359,59 (fl. 1017). A diferença justifica-se pelo fato de o depositante ser órgão público e, por isso, estar obrigado a reter na fonte os tributos devidos (fl. 1016).

Também assiste razão ao recorrente quanto ao depósito de RS 5.114,98 feito no Banco do Brasil no dia 30/07/2008. O extrato bancário de fl. 656 prova que houve o estorno desse depósito na mesma data em que foi realizado.

O mesmo não se pode dizer dos depósitos atribuídos pelo contribuinte à ECT, uma vez que não há nos autos qualquer documento que comprove a adoção da forma parcelada de pagamento, o valor das parcelas e o fluxo de pagamentos.

Assim, deve ser retirada da base de cálculo de fevereiro de 2008 o valor de RS 87.205,43 e retirado da base de cálculo de julho de 2008 o valor de RS 5.114,98.

## VII. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O recorrente defende a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a ele imputada, tendo em vista a ausência de base legal. Acredita que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições, que ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização.

Partindo-se do texto legal, é certo dizer que todos “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” são, necessariamente, créditos tributários. Nos termos do artigo 139 do CTN, “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Prosseguindo na leitura do CTN, artigo 113, “a obrigação tributária é principal ou acessória” e “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ...”. Por fim, a multa de ofício vinculada, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é seguramente uma penalidade pecuniária.

Fazendo o caminho inverso na leitura dos textos legais, é correto afirmar que a multa de ofício vinculada é uma penalidade pecuniária, objeto de uma obrigação tributária principal, da qual decorre um crédito tributário que, no ponto de vista do sujeito passivo, é um débito para com a União e, acrescento, não tem outra origem que não seja um tributo ou contribuição. Portanto, conclui-se que o artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício vinculada.

Essa conclusão é necessária sob o aspecto da racionalidade da norma, uma vez que o artigo 43, parágrafo único, da mesma Lei, determina a incidência de juros de mora sobre a multa isolada, ou seja, se a mesma norma determina, explicitamente, a incidência de juros sobre a multa isolada, a não-incidência de juros sobre a multa vinculada seria, no mínimo, irrazoável, quando não constituísse grave quebra de isonomia.

*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.*

No mesmo sentido caminha a jurisprudência, judicial e administrativa:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Acórdão nº 910100.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

*JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. É legítima*

*a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Acórdão nº 920201.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

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

Assim, não assiste razão ao contribuinte quanto a essa alegação.

#### VIII. CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário no sentido de retirar da base de cálculo dos tributos exigidos o valor de RS 87.205.43, referente a fevereiro de 2008, e o valor de RS 5.114.98, referente a julho de 2008.

Neudson Cavalcante Albuquerque  
(documento assinado digitalmente)

Processo nº 10384.720165/2011-59  
Acórdão n.º **1801-001.954**

**S1-TE01**  
Fl. 1.134

---

CÓPIA