



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.720211/2017-42
ACÓRDÃO	2101-003.035 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FABIO MARRAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 -
APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Na determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, com as exclusões autorizadas pelo § 3º do mesmo

dispositivo legal. A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza. Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das questões relativas à inconstitucionalidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de infração (folhas, 1151/1158) relativo a Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente da seguinte infração: Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

Cientificado da autuação, o interessado apresentou impugnação administrativa (fls 1164/1177), alegando, em síntese, de acordo com o Acórdão da Impugnação, que:

- atua no mercado imobiliário exercendo a atividade de corretagem na compra e venda de imóveis, trabalhando como intermediador de negócios, com a obrigação de aproximar as partes, demonstrando todas as vantagens/desvantagens do

negócio, bem como prestando serviços como procurador do cliente comprador ou vendedor, ou até mesmo da empresa incorporadora;

-por decorrência do exercício de suas atividades, no período da fiscalização (ano de 2012), grande parte dos valores que transitaram em sua conta bancária foram decorrentes de suas funções comerciais, especialmente das atividades relativas à prestação de serviços de corretagem imobiliária fornecidos em sociedade com as pessoas jurídicas PI Adm em Complexos Imobiliárias e Soft Empreendimentos Imobiliários, tendo negociado a venda de alguns imóveis, tendo feito jus a uma porcentagem da venda a título de comissão;

-informa tratar-se de prática legítima no exercício de representação comercial, que contempla esse tipo de depósitos em conta corrente com posterior remessa, algo inerente à atividade, nos termos da lei n 4.886/65;

-alega que grande parte dos valores que lhe foram creditados, na verdade, nunca foram receita, mas apenas mera movimentação de dinheiro de clientes que compraram os imóveis, para as empresas representadas, donas dos imóveis, tratando-se de valores que apenas transitaram em suas contas bancárias, não podendo ser considerados como renda omitida;

-defende que meros depósitos em conta corrente não podem ser considerados como suficientes para descaracterizar o exercício da representação comercial, a ponto de ser uma situação suficiente de presunção de omissão de receita. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- alega que o Poder Judiciário sempre exigiu aprofundamento nas investigações, tendo sempre tratado com cautela o assunto, conforme teor da Súmula n 182 do Tribunal Federal de Recursos. Cita jurisprudência sobre a matéria;

- afirma que a exigência de IRPF arbitrado com base em comprovantes de depósitos bancários afigura-se ilegítima, pois consiste em mera presunção da fiscalização, destituída de qualquer prova em contrário. Desta forma, o Auto de infração baseado em extratos bancários ou cartões de crédito não pode prosperar caso inexista prova de acréscimo patrimonial;

-contesta a multa aplicada no caso concreto, por ser abusiva e irrazoável, denotando seu caráter confiscatório e não meramente punitivo, em decorrência da suposta infração. Defende a impossibilidade de se utilizar tributo com efeito de confisco, conforme vedação do inciso IV do art 150 da CF/88. Considera que os percentuais de multa de 20 e 30% são adequados à luz do princípio do não-confisco. Cita jurisprudência e doutrina sobre a matéria

-postula a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, alegando que a cobrança de juros de mora somente pode ocorrer sobre os tributos e à penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal, não havendo fundamento legal para a exigência dessa exação quando a mesma for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido, conforme jurisprudência do Carf assinalada e também legislação de regência do IRPF;

-por todo o exposto, requer a declaração de nulidade do presente Auto de infração, com o cancelamento do débito fiscal reclamado ou, subsidiariamente, que a multa aplicada seja reduzida a patamar razoável e proporcional à suposta infração.

A DRJ considerou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Irresignado, o contribuinte apresentou, folhas 1207/1255, Recurso Voluntário, com as mesmas alegações apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

O litígio recai sobre Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

No presente caso, entendo, como fizera a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ, que entendeu que o contribuinte não conseguiu comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza, por meio de elementos de prova coincidentes em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza.

Assim, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos ART. 114, § 12, INCISO I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, DE 21/12/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Prosseguindo, verifica-se que o auto de infração impugnado teve como motivação a não comprovação da origem de diversos depósitos bancários efetuados nas contas correntes mantidas pelo sujeito passivo junto às instituições financeiras Banco Itaú (ag 3755 cc 21131-9), Banco Bradesco (ag nº 3239, cc nº 21131-1), Santander (ag n 4503, cc nº 1000073-1, ag 3373 cc 1001303-4 e ag 777 cc 1001716-7) e Banco Citibank (ag nº 31 cc n 3110070-8) no período de 01/2012 a 12/2012.

Os depósitos bancários cujas origens não foram consideradas comprovadas pela fiscalização foram discriminados de forma individualizada na planilha anexa ao Termo de Verificação Fiscal (fls 115/1130 do processo), denominada “Extrato Bancário – Créditos com Origem Não Comprovada”, no qual constam os principais dados de cada operação bancária realizada no ano de 2011, extraídos dos comprovantes apresentados pelo contribuinte e pelas instituições bancárias durante a ação fiscal, sendo eles: as agências/contas mantidas pela contribuinte,

as datas dos créditos efetuados, seus históricos nos extratos, bem como os valores que suscitaram os recursos depositados não justificados pelo impugnante (tributados tanto nas contas individuais como na conta conjunta do autuado) .

Neste ponto, cabe esclarecer ao contribuinte que a presente exação fundamenta-se no disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração posterior introduzida pelo art. 4º, da Lei nº 9.481, de 1997, a seguir transcrito:

Lei nº 9.430/96:

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\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais).

(Lei nº 9.481/97)

§ 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.”

Da leitura dos dispositivos legais acima citados, percebe-se que a própria legislação tributária estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular das contas bancárias analisadas, uma vez regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as origens dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento. A presunção favorável ao Fisco transfere para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos ora apurados. Trata-se, pois, de uma

presunção relativa, passível de prova em contrário. Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu.

A Lei nº 9.430/96 definiu, portanto, que os depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de rendimentos, e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, in verbis:

Lei nº 7.713/88 – Art. 3º

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Para elidir a presunção legal de que os depósitos em conta corrente sem origem justificada referiam-se à renda omitida, deveria o interessado, durante o procedimento fiscal ou na fase impugnatória, ter comprovado a origem e a natureza desses depósitos, fato este que não ocorreu no caso concreto.

No levantamento efetuado a partir dos expressivos valores de depósitos bancários depositados nas contas correntes do contribuinte mantidas junto aos bancos Bradesco, Itaú, Santander e Citibank, detalhados no Anexo do TVF, foram apontados todos os créditos sem qualquer tipo de comprovação documental pelo notificado.

Na ausência de comprovação, por parte do sujeito passivo, da origem dos recursos depositados em suas contas correntes, a lei presume a omissão de rendimentos. Nesse caso, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na Declaração de Ajuste Anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Observa-se que, ao longo de todo o procedimento fiscal, o AFRFB cumpriu plenamente sua função, ou seja, comprovou a titularidade jurídica das contas correntes, comprovou os créditos dos valores depositados, e intimou o interessado, por diversas vezes (conforme Termos de Intimação e Reintimação Fiscal de fls 27/29, 30/32, 35/37, 61/62, 99/100 e 101/102) a apresentar documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, incumbia exclusivamente ao sujeito passivo demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em suas contas bancárias e as correspondentes origens daqueles recursos. A simples conduta de alegar, em sua defesa administrativa, tratarem-se os depósitos apontados como omitidos como provenientes de ingressos de recursos de comissões de corretagem de venda de imóveis, que apenas transitaram em suas contas correntes, não é suficiente para afastar a presunção de omissão de rendimentos estabelecida pela legislação tributária.

Neste ponto, deve ser esclarecido que, com a finalidade de comprovar os depósitos considerados como de origem não comprovada pela fiscalização, o contribuinte deveria ter apresentado, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, documentação hábil e idônea que pudesse identificar a origem dos créditos efetivados, com seus valores e datas, coincidentes com os valores e datas em que os recursos ingressaram em suas contas correntes e, principalmente, que a documentação apresentasse de forma inequívoca a que título os referidos créditos foram efetuados em suas contas correntes, identificadas no Anexo ao TVF, o que efetivamente o notificado não logrou demonstrar no caso em comento.

Importante salientar que, quando a Lei trata de “documentação hábil e idônea”, está se referindo a documentos que estabeleçam uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada, esclarecendo, também, a que título esses créditos bancários ingressaram nas contas-corrente do contribuinte.

Torna-se de fundamental importância esclarecer que a acepção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96, não significa, tão-somente, demonstrar quem é o responsável por um depósito, mas, principalmente, identificar a natureza da operação que deu causa ao crédito. Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2.º do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados ao sujeito passivo são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se há valores tributáveis e se estes compuseram a base de cálculo do imposto e, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida.

Não havendo comprovação da origem dos depósitos bancários, a correspondente tributação fica legalmente amparada, independentemente da existência de uma compatibilidade aparente entre a movimentação financeira do contribuinte e os rendimentos por ele recebidos/declarados. Se o contribuinte não comprova que

os rendimentos por ele percebidos foram convertidos nos depósitos bancários objeto de análise pelo Fisco, a presunção relativa de omissão de rendimentos não fica afastada, não se admitindo que a comprovação dos lançamentos seja feita através de alegações genéricas, como a de que os recursos apenas transitaram por suas contas bancárias.

Ou seja, da mesma forma como os créditos foram individualizados pela autoridade fiscal (fls 478/564), caberia ao contribuinte realizar a devida vinculação, igualmente individualizada por depósito e com a documentação pertinente a cada um deles, que demonstrasse de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados nas suas contas correntes, com coincidência de datas e valores, consoante se observa do caput do § 3º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, antes transcrito, vinculação esta que não ocorreu em nenhum momento quer, da ação fiscal, quer de sua impugnação administrativa.

O ônus dessa prova, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o contribuinte, nos termos previstos na legislação, sob pena de arcar com o peso da presunção estabelecida na legislação tributária.

No caso em análise, o contribuinte não logrou apresentar qualquer documento que comprovasse qualquer operação de intermediação imobiliária alegada em sua defesa que justificasse os valores depositados em suas contas correntes.

Saliente-se que, conforme consignado no TVF de fls 483/484, a autoridade atuante excluiu do lançamento os rendimentos creditados ao notificado durante o ano de 2012 pelas fontes pagadoras P1 Administração em Complexos Imobiliários Ltda, Soft Empreendimentos Imobiliários Ltda, Atlântica Hotels International Brasil Ltda e Hotelaria Accor Brasil Ltda, sujeitos à tributação exclusiva na fonte, constantes das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentadas às fls 475/478 dos autos.

Com relação à alegação do impugnante de não ter restado comprovada sua obtenção de acréscimo patrimonial decorrente dos valores creditados em suas contas-correntes, cabe ressaltar não ser necessário que a fiscalização vincule os depósitos/créditos a qualquer manifestação de riqueza ou acréscimo patrimonial, uma vez que, nos termos da Lei nº 9.430/66, estes decorrem, simplesmente, de sua omissão de rendimentos, caracterizada pelos recursos de origem não comprovada efetuados em suas contas correntes no ano-calendário de 2012.

Assim, novamente, uma vez não comprovada a origem dos recursos creditados nas contas bancárias do interessado, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, materializou-se a presunção legal formulada de omissão de receitas e, portanto, restaram caracterizadas as aquisições de rendas omitidas da tributação, fato gerador do Imposto de Renda descrito no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Quanto à alegação de violação de princípios constitucionais, como o do não-confisco (art 150, IV CF/88), na aplicação da multa de ofício de sobre o IRPF

suplementar apurado pela fiscalização, primeiramente, é necessário esclarecer que a obrigação pecuniária principal de pagar tributo não se confunde com a multa pecuniária, de caráter acessório, sendo que a vedação estabelecida pela Constituição Federal consiste na utilização de tributo (e não de multa) com efeito de confisco, tal como asseverado pela doutrina de Hugo de Brito Machado:

“A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 302 e 303).

Ainda, faz-se necessário delimitar a competência material deste colegiado no julgamento da presente lide, salientando que os dispositivos constitucionais não se destinam ao aplicador administrativo da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve observá-los quando da elaboração das Leis em geral, e ao Poder Judiciário, que detém a exclusividade do controle de constitucionalidade das normas.

Observa-se que, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco ou ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade a aplicação da Lei tributária. Isso implica que os argumentos do impugnante se referem à constitucionalidade da legislação que fundamentou o lançamento, especificamente a aplicação da multa isolada.

Se a Administração Pública, porventura, se manifestasse a respeito da constitucionalidade de leis ou atos normativos, estaria invadindo área de competência exclusiva do Poder Judiciário, contrapondo-se à independência dos Poderes da República, consagrada pela Carta Magna de 1988.

Cumpram-se ratificar que a atividade de fiscalização é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único, do art. 142 do CTN, cabendo à esfera administrativa somente aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, sob pena de responsabilidade funcional.

“Art. 142.

(...)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” A mais abalizada doutrina leciona que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

É cediço que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal (STF), e de edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União, nos estritos termos previstos no § 6º da referida norma legal.

Nesse sentido, também orienta a Súmula CARF nº 2:

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

como, no caso concreto, as hipóteses acima citadas não ocorreram, a norma legal continua válida, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-la nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda, devendo ser mantido o percentual de 75% da multa de ofício aplicado no presente lançamento.

Ainda, quanto à alegação de não incidência de juros sobre a multa lançada de ofício no presente lançamento, cabe ressaltar que 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 pagamento 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 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“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 ampararse 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, existe previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário exigido na presente Notificação Quanto aos trechos de decisões judiciais trazidos aos autos, é de se ressaltar que as Decisões citadas somente aplicam-se às partes envolvidas nos respectivos litígios, observando-se o disposto nos arts. 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal (DOU de 31/12/2004), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004. Assim, pela legislação de regência, apenas as Súmulas Vinculantes, bem como aquelas Decisões Judiciais objeto de edição de Atos Declaratórios pela PGFN, devidamente aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda, ou, ainda, aquelas em que o contribuinte se configure como parte, deverão ser observadas pela Administração Pública quando do julgamento dos processos administrativos de exigência de crédito tributário.

Por fim, no tocante à jurisprudência administrativa apontada pelo interessado em sua peça defensiva, é relevante esclarecer que as referidas decisões administrativas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidos genericamente a outros casos e somente se aplicam sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Portanto, caberia ao interessado tentar elidir o feito fiscal por meio da apresentação de contraprovas concretas aos levantamentos efetuados no lançamento. Ou seja, apresentar não meras alegações, mas provas incontestas, com referência e coincidência de datas e valores, da origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários a serem justificados.

CONCLUSÃO

Do exposto voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das questões relativas à inconstitucionalidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite