



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

Processo nº 10580.006199/2007-34
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-004.534 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
Recorrentes JOSE EDUARDO CAVALCANTI DE MENDONCA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício quando o valor do crédito exonerado for inferior ao limite de alçada vigente na data de sua apreciação pelo CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. APURAÇÃO MENSAL. MATÉRIA SUMULADA.

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)

DEPÓSITO BANCÁRIO A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA. MATÉRIA SUMULADA. SUJEITO PASSIVO É O TITULAR DA CONTA BANCÁRIA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Não comprovada a origem dos depósitos em conta corrente bancária, deve ser mantido o lançamento tributário. De acordo com a Súmula CARF nº 26, a presunção estabelecida pelo citado dispositivo legal dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Nestes casos, o lançamento em razão da omissão de receita deve ser lavrado em desfavor do titular da conta bancária.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RECOLHIMENTO EM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA.

A denúncia espontânea resta configurada quando o contribuinte, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, noticia a existência de diferença a maior do débito tributário, cuja quitação se dá concomitantemente. Assim, realizado o pagamento antes do ato fiscalizatório, a multa de mora deve ser excluída (Resp nº 1.149.022/SP).

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, também por unanimidade, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para afastar a cobrança do tributo incidente sobre o valor que teria deixado de ser pago em razão do recolhimento do tributo sem multa de mora, sob amparo da denúncia espontânea, assim como afastar a aplicação da penalidade isolada de 50%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Dione Jesabel Wasilewski, Douglas Kakazu Kushiya, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente), Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 205/259, bem como Recurso de Ofício, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls. 185/200, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 06/26, lavrado em 24/07/2007, relativo aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, com ciência do RECORRENTE em 26/07/2007 (fl. 09).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado: (i) em função da ausência de recolhimento da multa de mora nos pagamentos efetuados a destempo; (ii) por omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada; e (iii) por rendimentos declarados como atividade rural sem a devida comprovação. O valor total do crédito tributário apurado foi de R\$ 2.667.689,70, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura), multa de ofício de 75% ou multa isolada no percentual de 50%.

Conforme o Relatório Conclusivo de fls. 26/35:

1) Depósitos bancários sem origem comprovada:

- após a verificação dos documentos, a fiscalização entendeu que restaram ainda como não comprovados, diversos depósitos nas contas 70.1965.05 e 70.1713.07 do Banco de Boston, e nas contas 370000 e 6071-2 do Banco do Brasil. Portanto, foram lançados como omissões de rendimentos mensais os valores obtidos a partir das somas dos valores dos depósitos não comprovados em cada mês e em cada uma das quatro contas bancárias:

	Banco de Boston		Banco do Brasil		soma mensal
	c.701965.06	c.70.1713.07	c.370000	c.6071-2	
2002					
jan				101.262,60	101.262,60
fev				5.000,00	5.000,00
mar				11.888,00	11.888,00
abr				23.344,00	23.344,00
mai		2.282,60		4.600,00	6.882,60
jun				45.839,70	45.839,70
jul		1.800,00		91.908,30	93.708,30
ago				43.177,00	43.177,00
set		36.000,00		2.100,00	38.100,00
out				86.321,00	86.321,00
nov				21.206,00	21.206,00
dez		96.662,40	70.000,00	37.848,55	204.510,95

	Banco de Boston		Banco do Brasil		soma mensal
	c.701965.06	c.70.1713.07	c.370000	c.6071-2	
2003					
jan				116.258,46	116.258,46
fev		2.921,00		29.573,55	32.494,55
mar		3.853,00		59.359,48	63.212,48
abr				50.107,30	50.107,30
mai				40.148,59	40.148,59
jun				15.842,00	15.842,00
jul		18.182,00		13.841,00	32.023,00
ago		1.100,00			1.100,00
set		27.870,00			27.870,00
out				101.263,40	101.263,40
nov					
dez		6.300,00			6.300,00

	Banco de Boston		Banco do Brasil		soma mensal
	c.701965.06	c.70.1713.07	c.370000	c.6071-2	
2004					
jan		16.941,83		3.120,00	20.061,83
fev				61.083,00	61.083,00
mar				193.527,53	193.527,53
abr		3.470,88		13.885,00	17.355,88
mai			40.000,00	12.205,00	52.205,00
jun	1.600,00			4.685,39	6.285,39
jul	16.595,00				16.595,00
ago					
set				119.168,80	119.168,80
out				140.535,87	140.535,87
nov				63.285,90	63.285,90
dez				5.488,73	5.488,73

2) Falta de comprovação da receita da atividade rural:

A fiscalização entendeu que o RECORRENTE não comprovou a receita bruta da atividade rural por ele declarada. Assim, deslocou as receitas brutas mensais declaradas nos anexos da atividade rural das declarações de rendimentos referentes aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 para a tributação normal, juntamente com os rendimentos das demais atividades.

ano calendário	receita	bruta	mensal
	2002	2003	2004
jan	86.387,00	45.814,00	11.323,00
fev	2.943,00	27.989,00	253.488,00
mar	19.623,00	90.866,62	14.092,00
abr	23.347,00		23.244,00
mai	400,00		
jun	79.210,00		714,00
jul	127.712,00		1.900,00
ago	18.507,00		149.227,34
set	18.889,00		235.603,13
out	83.385,00	143.052,70	64.071,87
nov	10.804,00		8.288,00
dez	45.964,17	84.823,20	

3) Multa por atraso no recolhimento obrigatório:

De acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte declarou rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas no ano calendário de 2003 protocolizando processo de denúncia espontânea de nº 10580.008164/2005-78, com pagamento de imposto e juros em 09/09/2005 e retificando sua declaração de imposto de renda do exercício de 2004 em

12/09/2005 e 22/09/2005, para regularização dos valores declarados. No entanto, baseando-se em jurisprudência do STJ, a autoridade fiscal entendeu que não resta caracterizada a denúncia espontânea quando o contribuinte declara a dívida, mas efetua o pagamento a destempo.

Assim, a autoridade fiscal procedeu à cobrança da multa devida e não recolhida através da imputação proporcional dos valores pagos em 2005, referentes a carnê-leão do ano-calendário de 2003 (planilha de cálculo às fls. 36/42), e obteve os seguintes valores de imposto mensal sobre rendimentos recebidos de pessoas físicas ainda não pagos:

receita	período apuração	data vencimento	valor original	saldo(R\$)
190	mar/03	30/04/2003	761.721,80	94.243,35
	mar/03	30/04/2003	1.527,48	188,98
190	abr/03	30/05/2003	264.013,36	33.067,81
190	mai/03	30/06/2003	1.036.095,36	131.300,95
190	jun/03	30/07/2003	265.941,39	34.151,99
190	jul/03	29/08/2003	91.497,87	11.885,16
190	ago/03	30/09/2003	224.566,22	29.491,93
190	set/03	31/10/2003	192.223,87	25.519,28
190	out/03	28/11/2003	134.889,94	18.068,45
190	nov/03	30/12/2003	195.984,02	26.495,08

Tendo em vista que o lançamento engloba dois valores recebidos de pessoas físicas sem vínculo empregatício no ano-calendário 2003 (o tratado neste tópico e o deslocado da atividade rural, conforme exposto no item 2), a fiscalização discriminou quais valores compõem a soma dos valores mensais, conforme abaixo:

2003	Ativ.rual não comprovada	Imputação por falta de multa	Soma mensal(R\$)
Jan	45.814,00		45.814,00
Fev	27.989,00		27.989,00
Mar	90.866,62	94.243,35	185.298,95
Mar		188,98	
Abr		33.067,81	33.067,81
Mai		131.300,95	131.300,95
Jun		34.151,99	34.151,99
Jul		11.885,16	11.885,16
Ago		29.491,93	29.491,93
Set		25.519,28	25.519,28
Out	143.052,70	18.068,45	18.068,45
Nov		26.495,08	26.495,08
Dez	84.823,20		84.823,20

Ademais, sobre as infrações descritas nos itens “2” e “3” acima (“Falta de comprovação da receita da atividade rural” e “Multa por atraso no recolhimento obrigatório”), a fiscalização lavrou a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de e-fls. 101/138 em 24/08/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O contribuinte, notificado do lançamento fiscal, em 26/07/2007, apresenta impugnação (fls. 96/133), em 22/08/2007, na qual elenca, em sua defesa, argumentos resumidamente reproduzidos a seguir:

a) a presunção legal relativa a depósitos bancários deve considerar, o tempo decorrido de até quatro anos, entre os depósitos e o início da ação fiscal, em 2005, assim como o fato da não obrigatoriedade da manutenção de escrituração contábil pelo contribuinte pessoa física;

b) os rendimentos (tributáveis, isentos/não tributável e com tributação exclusiva), incluídos nas Declarações de Ajustes Anuais (DIRPF) nos exercícios 2003 a 2005 (fls. 42/66), com valores superiores aos incluídos no auto de infração, passaram pelas mesmas contas bancárias do contribuinte, quer de forma isolada, quer agrupados a outros valores, e a desconsideração deste fato na apuração da base de cálculo do imposto resulta em bis in idem;

c) a confrontação dos valores mensais de depósito incluídos no Auto de Infração com os créditos e débitos decorrentes de cheques devolvidos (estorno de depósito) indica que a fiscalização, mesmo afirmando o contrário em seu relatório conclusivo, não considerou tais devoluções. Este fato está indicado em tabela, na própria impugnação (fl. 101), podendo ser constatado nos extratos da conta corrente nº 6.071-2 do Banco do Brasil (fls. 115/213, do Anexo I). Há ainda erros no somatório mensal dos depósitos, conforme evidenciado nos extratos bancários (fls. 11/114 do Anexo I - Banco do Brasil e fls. 02/171 do Anexo III – Bank Boston), o que resulta em falta de liquidez do auto a ensejar o seu cancelamento;

d) a conta corrente nº 6.071-2, agência 4115-7 do Banco do Brasil é conta exclusiva para a atividade rural de duas fazendas do contribuinte (Fazendas Itacira e Fazenda Taquari) na qual são depositados empréstimos para a atividade rural e receitas decorrente da venda de bovinos conforme GTA e romaneios (fls. 18/90, 141/151 e 152/244 do Anexo IX);

e) a impossibilidade de controlar e de conciliar os valores dos depósitos em conta bancária com o resultado da atividade rural (venda de bovinos) é alegada em função do pagamento ser feito com diversos cheques pré-datados de terceiras pessoas, alguns dos quais são utilizados diretamente para pagamento de despesas da própria atividade rural, alguns cheques devolvidos são substituídos por outros com valores diferentes etc.;

f) os valores anuais declarados em Dirpf como receitas da atividade rural superam os valores depositados nos respectivos

exercícios decorrentes da venda de centenas de cabeças de gado, conforme tabela (fl. 104);

g) entende que houve lançamento em duplicidade, fato grave decorrente da consideração dos depósitos na conta corrente nº 6.071-2, agência 4115-7 do Banco do Brasil como rendimentos omitidos e, simultaneamente, glosar as receitas da atividade rural para tributá-las rendimentos tributáveis das demais atividades;

h) as Guias de Trânsito Animal - GTA são documentos idôneos e a ausência de valor nelas pode ser sanada com base na cotação de mercado da arroba divulgada por órgãos especializados e pela imprensa, portanto, a atividade rural e as respectivas receitas podem ser comprovadas com as GTA (comprovam a saída), os romaneios (comprovam o peso líquido do gado) e as cotações de mercado, apurando-se então o valor comercial da operação. Também é possível apurar o valor fiscal estadual da operação, amparado em normas da Sefaz-Ba;

i) a denúncia espontânea (art. 138, do CTN) e o pagamento concomitante do imposto devido e juros pelo impugnante afasta a aplicabilidade de qualquer penalidade, sendo inaplicável multa, e a fiscalização, confundiu “denúncia espontânea” com “recolhimento em atraso”, aplicando multa indevida. Não excluir a penalidade tributária, no caso em concreto, significa eliminar do ordenamento jurídico o instituto da denúncia espontânea. Ressalta que a imputação é inaplicável, face o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a multa isolada e havendo norma expressa não pode ser utilizada forma mais onerosa para o contribuinte. Esta mesma imputação resultou em duplicidade de juros moratórios;

j) a autuação não é líquida nem certa porque há diversos erros e equívocos na apuração da base de cálculo, assim como divergência nos critérios jurídicos adotados. Isto resulta no cancelamento do Auto de Infração por nulidade absoluta;

k) na constituição da base de cálculo do imposto nos anos-calendário 2002 e 2004 não foram consideradas as despesas dedutíveis declaradas em Dirpf; l) além de não ter sido demonstrado os fatos alegados (omissão de rendimentos, não exercício de atividade rural) não houve a configuração da materialidade do IRPF: obtenção e consumo de renda e/ou acréscimo patrimonial decorrentes dos recursos movimentados, afora os dados informados pelo contribuinte em suas DIRPF, Exercícios 2003 a 2005. O Auto de Infração, por conseguinte, foi lavrado devido à mera presunção da autoridade fiscal que não demonstrou haver acréscimo patrimonial ou gastos incompatíveis com os rendimentos declarados pelo contribuinte;

m) os diversos erros e equívocos explicitados na impugnação, a exemplo de desconSIDERAÇÃO das deduções declaradas para determinação da base de cálculo; inclusão de cheques devolvidos e estorno de depósitos em conta corrente; glosa dos rendimentos de atividade rural; falta de motivação para o

afastamento de documentos apresentados no procedimento fiscal e reunidos nos Anexos I a IX, assim como a desconsideração da denúncia espontânea afrontam o princípio da verdade material, corolário da legalidade;

n) o princípio da segurança jurídica proíbe que mera ficção ou presunção possa fundamentar o lançamento tributário, portanto o auto de infração deve ser fundado em infrações à legislação tributária comprovadas por provas admitidas em direito e não por meios presuntivos;

o) a taxa Selic deve ser utilizada para obter juros remuneratórios, sendo inaplicável para o cálculo de juros moratórios.

Finaliza requerendo o cancelamento do Auto de Infração e a desconstituição do crédito tributário.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 185/200):

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003 e 2004

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AROUIÇÃO DE ILEOALIDADE.

Estando a multa moratória regularmente prevista em lei ordinária vigente para sancionar O pagamento voluntário de tributos efetuado com atraso, seu eventual afastamento depende do controle da legalidade/constitucionalidade das leis, atribuição privativa do Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Cabível a multa isolada, se a pessoa física sujeita ao pagamento do imposto de renda mensal, na forma do carnê-leão, faz o pagamento em montante inferior ao devido.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira cuja origem dos recursos utilizados nessas operações não é comprovada mediante documentação hábil e idônea pelo responsável, regularmente intimado.

ATIVIDADE RURAL. NÃO COMPROVAÇÃO DA RECEITA BRUTA.

Comprovada a atividade rural, a ausência de comprovação da receita bruta declarada relativa à atividade rural, por si só, não

é suficiente e bastante para considerar tais receitas como rendimentos recebidos de pessoa física.

Lançamento Procedente em Parte”

A autoridade julgadora de primeira instância exonerou R\$ 1.144.085,85 entre impostos e multas, pois: (i) reconheceu indevida a transferência das receitas da atividade rural para tributação normal (item 2 do relatório Fiscal), pois uma vez comprovada a existência de atividade rural, cabia ao fisco comprovar que as receitas declaradas proveniente de atividade rural não são oriundas da mesma; (ii) reconheceu também a comprovação da devolução de cheques; (iii) o erro de soma na apuração de depósitos sem comprovação de origem; (iv) e a desconsideração indevida das deduções declaradas em DIRPF.

A exoneração do imposto relativo a transferência das receitas da atividade rural para tributação normal afastou, conseqüentemente, a incidência da multa isolada de 50% sobre o imposto apurado.

Assim, a DRJ manteve o lançamento em R\$ 1.012.603,87 (entre imposto principal, multa de 75% e multa isolada de 50%) ante a existência de depósitos bancários de origem não comprovada (item 1 do relatório Fiscal) e a legalidade da multa de mora nos casos de denuncia espontânea decorrente do pagamento parcial de rendimentos tributáveis de fontes no exterior (item 3 do relatório Fiscal), bem como reconheceu o cabimento da multa isolada de 50% sobre esta última infração.

Do Recurso Voluntário e de Ofício

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 13/01/2009, conforme termo de fl. 288, apresentou o recurso voluntário de fls. 205/259 em 12/02/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação aplicáveis à parte mantida do lançamento.

Conforme se observa da intimação 0938/2008, e-fls. 201, foi apresentado recurso de ofício quanto aos débitos exonerados.

Estes recursos compuseram lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Em face do acórdão proferido pela DRJ em Salvador/BA houve Recurso de Ofício, uma vez que foram reconhecidas a procedência de parte das alegações do contribuinte. Neste sentido, o acórdão de primeira instância retificou o débito, excluindo da base de cálculo os valores provenientes de atividade rural, dos cheques devolvidos, do erro da soma dos depósitos e das deduções declaradas em DIRF, conforme tabela demonstrativa de fl. 200

Preliminarmente devo apontar que o recurso de ofício não preenche condições de admissibilidade, posto que, não atinge o valor de alçada, hoje fixado em R\$ 2.500.000,00 pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, tendo em vista que o valor do crédito tributário excluído foi de R\$ 1.144.085,85, conforme tabela de fl. 200 elaborada pela DRJ

Portanto, não conheço do recurso de ofício interposto.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

1. Da Iliquidez e Incerteza do Lançamento Realizado

O RECORRENTE argumenta que houve erro de soma na apuração do crédito tributário. Afirma, em síntese, que *“a Autoridade Administrativa não se preocupou em calcular, de maneira detalhada, o lançamento realizado, imputando, de forma incorreta, a movimentação bancária do contribuinte. Em seguida, como já demonstrado, a autoridade administrativa julgadora, também não conseguiu adotar critério plausível para “refazer” o lançamento, pelo que o auto de infração originário do presente processo administrativo carece de liquidez e certeza, necessários ao ato administrativo do lançamento.”*

Neste sentido, tendo em vista a apuração incorreta da base de cálculo, pleiteou a reforma parcial da decisão recorrida. O RECORRENTE argumenta, em síntese, que a autoridade lançadora, ao fiscalizar os depósitos nas contas bancárias, investigou apenas os créditos superiores a R\$ 1.000,00, conforme informado no Relatório Conclusivo, cujo trecho replico abaixo (fl. 28):

“Com base nos extratos bancários enviados pela 1ª Região Fiscal e pelos extratos bancários apresentados pelo interessado, elaboramos demonstrativos dos valores depositados nas contas correntes nº 70.1965.06 e 70.1731.07 do Banco de Boston e contas correntes 370000 e 6071-2 do Banco do Brasil, onde foram listados os créditos com valores iguais ou superiores a R\$ 1.000,00 (descartados os créditos correspondentes às devoluções de cheques, depósitos bloqueados e resgates de aplicações financeiras) e intimamos o contribuinte a comprovar a origem dos mesmos.”

Neste sentido, com base nos extratos bancários de fls. 455/503 (conta corrente nº 6.071-2 do Banco do Brasil), o RECORRENTE excluiu os depósitos inferiores a R\$ 1.000 e concluiu que houve erro de soma na apuração dos depósitos em alguns meses, cujas diferenças devem ser excluídas das bases de cálculos nos respectivos períodos, conforme abaixo:

- (i) Abril/2003: para uma diferença de R\$ 1.883,00, a soma de 11 depósitos de valores inferiores importa em R\$ 4.391,80 (fls. 455/457);
- (ii) Março/2004: para uma diferença de R\$ 752,00, a soma de 18 depósitos de valores inferiores totaliza R\$ 8.054,00 (fls. 482/485);
- (iii) Abril/2004: para uma diferença de R\$ 985,00, a soma de 7 depósitos de valores inferiores importa em R\$ 3.063,50 (fls. 486/487);
- (iv) Setembro/2004: para uma diferença de R\$ 5.027,60, a somatória de 4 depósitos de valores inferiores totaliza R\$ 2.011,50 (fls. 496/498).

O quadro abaixo demonstra o montante dos depósitos de origem não comprovada apurado pela fiscalização nos períodos mencionados pelo RECORRENTE, bem como o montante que o contribuinte acredita representar a soma dos depósitos de valores superiores a R\$ 1.000,00:

Período	Valor total dos depósitos (Base de Cálculo utilizada pela fiscalização)	Valor total dos depósitos superiores a R\$ 1.000,00, conforme cálculos do RECORRENTE (Valor que o contribuinte afirma ser a real base de cálculo)
Abril/2003	R\$ 50.107,30	R\$ 48.224,30
Março/2004	R\$ 193.527,53	R\$ 192.775,53
Abril/2004	R\$ 13.885,00	R\$ 12.900,00
Setembro/2004	R\$ 119.168,80	R\$ 114.141,20

Ressalto que as bases de cálculos relativas aos meses de abril/2003 e setembro/2004 informadas na tabela acima, foram alteradas pela DRJ de origem uma vez que constatou nos mencionados períodos valores de cheques devolvidos (R\$ 10.746,00 em abril/2003 e R\$ 14.575,00 em setembro/2004). Portanto, replico apenas os valores originais do lançamento por facilitar a compreensão do argumento do RECORRENTE.

Os depósitos que compõe a base de cálculo objeto do lançamento foram discriminados pela autoridade fiscal, conforme relação de fls. 1794/1804. Comparando referida relação com os extratos da conta (fls. 455/503), verifico que todos os valores discriminados na relação elaborada pela fiscalização encontram-se devidamente informados nos extratos como créditos na conta bancária e nenhum desses créditos foi inferior a R\$ 1.000,00.

Após analisar cuidadosamente os valores, constatei que o inconformismo do RECORRENTE reside no fato de que alguns créditos referem-se a desbloqueio de depósitos feitos de forma conjunta, pelo banco. Assim, vez ou outra, alguns desses desbloqueios comportavam valores inferiores a R\$ 1.000,00, que foram depositados na conta do contribuinte.

Para melhor esclarecer o acima, utilizo como exemplo o depósito realizado na conta nº 6071 do Banco do Brasil em 02/04/2003. Segundo a relação de depósitos elaborada pela fiscalização, o valor creditado na conta do contribuinte nesta data foi de R\$ 8.023,00 (fl. 1802). O extrato bancário também demonstra o mesmo valor do crédito neste dia (fl. 455). No entanto, de acordo com esse mesmo extrato, tal valor refere-se a desbloqueio de depósitos efetuados anteriormente. Analisando o mesmo extrato, é possível verificar que o valor de R\$ 8.023,00 em 02/04/2003 corresponde a soma do depósito de R\$ 7.646,00 realizado em 01/04/2003 (cujo histórico é “Dep.bl.1d útil”) com o depósito de R\$ 377,00 realizado em 27/03/2003 (cujo histórico é “Dep.bl.4d úteis”).

Este fato se repete em diversas outras ocasiões, o que resultou no inconformismo do RECORRENTE, pois a autoridade lançadora afirma ter excluído da apuração os depósitos inferiores a R\$ 1.000,00.

No entanto, entendo que não deve prosperar as razões do RECORRENTE. É que, a despeito de a autoridade fiscal ter informado o não cômputo, na base de cálculo, dos depósitos inferiores a R\$ 1.000,00, os créditos investigados pela fiscalização, para os quais houve a solicitação de comprovação da origem, foram todos indicados na relação de fls. 1794/1804, onde, de fato, não há nenhum crédito inferior a R\$ 1.000,00.

O fato de alguns depósitos de montante inferior estarem contidos em conjunto de créditos realizado pelo banco através de uma única operação não desnatura o lançamento, nem é capaz de pairar dúvidas a respeito da liquidez e certeza do crédito pois, repita-se, o valor de cada crédito investigado foi devidamente apresentado pela fiscalização na relação de fls. 1794/1804.

No já mencionado mês de abril/2003, por exemplo, diversos depósitos inferiores a R\$ 1.000,00 não foram objeto de fiscalização (ver extrato às fls. 455/457). No entanto, quando determinado depósito inferior a R\$ 1.000,00 era bloqueado e seu valor era liberado pelo banco em conjunto com outros depósitos, perfazendo um crédito superior a R\$ 1.000,00, tal quantia não era desprezada pela fiscalização, que exigiu a comprovação da origem do mencionado crédito, conforme relação de fls. 1794/1804.

Ou seja, no caso do valor de R\$ 8.023,00 creditado em 02/04/2003, caberia ao RECORRENTE verificar que o mesmo se refere a dois depósitos (R\$ 7.646,00 realizado em 01/04/2003 e R\$ 377,00 realizado em 27/03/2003) e, obviamente, comprovar a origem de ambos, haja vista que foi devidamente intimado para tanto. Portanto, improcede o argumento de que o valor de R\$ 377,00 (e outros tantos depósitos nesta mesma situação) deve ser excluído do lançamento por ser inferior a R\$ 1.000,00, uma vez que não existe norma legal neste sentido.

Importante ressaltar que o art. 42, §3º, II da Lei nº 9.430/94 c/c art. 4º da Lei nº 9.481/97, determinam que, na apuração de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovadas, não serão considerados aqueles créditos cujo valor individual seja 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). No entanto, tal norma não se aplica ao caso concreto, haja vista que os créditos inferiores a R\$ 12.000,00 superam o valor de R\$ 80.000,00 dentro de cada ano-calendário fiscalizado (vide relação de fls. 1794/1804).

Portanto, não merece reforma o lançamento.

2. Da decadência

O RECORRENTE defende que foram atingidos pela decadência os créditos relativos aos períodos de 01/2002 a 06/2002.

Para tanto, afirma que o fato gerador do tributo nos casos de omissão de rendimento ocorre no mês em que considerado recebidos, com base no §4º do art. 42 da lei 9.430/96.

Desta forma, considerando que o prazo decadência deve ser contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, por se tratar o IRPF de tributo sujeito ao lançamento por homologação e considerando que o fato gerador ocorre no mês do recebimento dos rendimentos omitidos, o lançamento deveria ter ocorrido até o mês equivalente do ano de 2007.

Assim, tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 26/07/2007, teria operado a decadência dos créditos relativo ao período de 01/2002 a 06/2004.

Contudo, não merece prosperar a alegação do RECORRENTE.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 imponible, 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 imponíveis 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

No caso, independentemente da regra de contagem do termo *a quo* do prazo prescricional, o período fiscalizado no auto de infração não foi atingido pela decadência. Aplicando-se ao caso a regra mais benéfica ao RECORRENTE (art. 150, § 4º, do CTN – contagem do prazo decadencial inicia na data de ocorrência do fato gerado), tem-se que não ocorreu a decadência de nenhum período fiscalizado.

É que o CARF possui o entendimento firme de que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário, conforme excerto abaixo:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

(...)

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. *Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, Art. 173, I). Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN Quando não configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e havendo antecipação do pagamento do imposto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo se inicia na data de ocorrência do fato gerador (CTN, Art. 150, § 4º), esclarecendo-se que o fato gerador do imposto sobre a renda se completa e se considera ocorrido em 31 de dezembro de cada ano calendário.*

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(processo nº 10980.725701/2011-83, 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF, julgado em 18/02/2014)

Esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

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.

No presente caso, deve ser considerada como data do fato gerador o dia 31/12/2002, uma vez que o lançamento mais remoto refere-se ao ano-calendário 2002.

Tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do presente auto de infração em 26/07/2007, resta nítido que não ocorreu a decadência do crédito tributário, uma vez que a constituição do mesmo poderia ser realizada até o dia 31/12/2007.

Assim, entendo que o crédito tributário relativo aos meses do ano-calendário 2002 não foram atingidos pela decadência.

3. Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada

Foi lançado o imposto de renda relativo a depósitos efetuados em contas bancárias de titularidade do RECORRENTE, ao longo dos anos de 2002, 2003 e 2004, cuja relação de depósitos encontra-se acostada às fls. 1794/1804.

Durante a ação fiscal, o RECORRENTE foi intimado para a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos

ocorridos em suas contas bancárias (fl. 1793/1804 e fl. 1984). Em resposta, o RECORRENTE juntou os documentos de fls. 1987/2119.

Em que pese a autoridade fiscal ter reconhecido a procedência de alguns dos depósitos, o fisco procedeu com a lavratura do auto de infração dos depósitos não comprovados.

Em princípio, deve-se esclarecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente que os valores creditados em conta de depósito que não tenham sua origem comprovada caracterizam-se como omissão de rendimento para efeitos de tributação do imposto de renda, nos seguintes termos:

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.

A presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento quando a autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato previsto, não sendo necessária a comprovação do consumo dos valores. A referida matéria já foi, inclusive, sumulada por este CARF, razão pela qual é dever invocar a Súmula nº 26 transcrita a seguir:

“SÚMULA CARF Nº 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei Nº- 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.”

Portanto é legal a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, a qual pode ser elidida por prova em contrário, o que não aconteceu no presente caso.

A única forma de elidir a tributação é a comprovação, pelo contribuinte, da origem dos recursos depositados nas contas correntes mediante documentação hábil e idônea.

Para afastar a autuação, o RECORRENTE deve apresentar comprovação documental referente a cada um dos depósitos individualizadamente, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 determina que a defesa do contribuinte deve estar acompanhada de toda a documentação em que se fundamentar:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Deveria, então, a RECORRENTE ter comprovado a origem dos recursos depositados na sua conta bancária durante a ação fiscal, ou quando da apresentação de sua impugnação/recurso, pois o crédito em seu favor é incontestável.

Sobre o mesmo tema, importante transcrever acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

(...)

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 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 nº 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.

(...)

Recurso voluntário provido em parte. (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 04/02/2009)”

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

“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.”

Desta forma, passamos a analisar, individualmente, as justificativas apresentadas pelo RECORRENTE para comprovar a origem dos depósitos bancários.

3.a. Da Necessidade de se Considerar os Rendimentos já Oferecidos à Tributação

Neste ponto, alega o contribuinte que, dentre o rol de créditos bancários tidos como sem origem comprovada, existem rendimentos não tributáveis, rendimentos isentos, e

rendimentos que já foram tributados. Desta forma, tributá-los fere o princípio da vedação a bitributação.

Conforme previamente elencado, é dever do contribuinte comprovar a origem de cada um dos depósitos, individualmente, para afastar a presunção de omissão de rendimentos existente no art. 42 da lei nº 9.430/1996.

A incidência do imposto é fruto de expressa previsão legal, que deve ser seguida pela autoridade fiscal sob pena de responsabilidade funcional.

Se, dentre o rol de créditos tidos como sem origem comprovada, existem rendimentos já tributados, rendimentos isentos ou rendimentos não tributais era dever do contribuinte comprovar, individualmente, e através de documentação hábil e idônea tais circunstâncias.

Portanto, considerando que o contribuinte não apontou especificamente quais dos depósitos bancários já foram sujeitos à tributação, entendo que não merece prosperar suas alegações.

3.b. Da Relação Entre os Depósitos e a Atividade Rural

Quanto as alegações do contribuinte que parte das receitas é proveniente da atividade rural, tais alegações não merecem prosperar.

Ora, conforme previamente definido, era dever do RECORRENTE comprovar, através de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos bancários, com coincidência de data e valores, o que não foi cumprido no presente caso.

Em que pese no presente caso a DRJ ter entendido pela improcedência da transferência para tributação normal dos valores declarados pelo RECORRENTE como proveniente de atividades rurais, apenas restou comprovado no presente caso que o contribuinte efetivamente pratica atividade rural, contudo, sem demonstrar com exatidão qual a receita bruta obtida de tal atividade, e sem comprovar documentalmente que os depósitos que se pretende justificar como oriundos de atividade rural efetivamente o são.

O RECORRENTE se limita a alegar genericamente que uma parcela dos recursos era proveniente de atividade rural. Nos termos da IN SRF 83/2001, a receita bruta da atividade rural assim deve ser comprovada:

Art. 6º A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deve ser comprovada por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como Nota Fiscal do Produtor, Nota Fiscal de Entrada, Nota Promissório Rural vinculada à Nota Fiscal de produtor e demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Desta forma, considerando que não existem nos autos provas documentais idôneas para comprovar as alegações do contribuinte, especialmente ante a ausência de apresentação dos documentos usualmente utilizados para comprovar a receita bruta da

atividade rural e ante a falta de coincidência de datas e valores entre os documentos apresentados e os depósitos que se pretende justificar, entendo pela manutenção da omissão dos créditos bancários que se pretende justificar como provenientes de atividade rural.

3.c. Da Inaplicabilidade da Regra de Presunção de Omissão de Receitas Quando há Dúvida Sobre os Fatos Jurídicos Tributáveis

Afirma o contribuinte que o presente lançamento é permeado por dúvidas e incertezas, o que não é compatível com o direito tributário, devendo, portanto, o mesmo ser anulado.

Ora, não possuí fundamento algum este argumento do contribuinte. O presente lançamento foi feito em estrita conformidade com o princípio da legalidade, não existem dúvidas quanto as circunstâncias de fato que permeiam a matéria; tampouco foi negado ao RECORRENTE se manifestar e apresentar provas durante o procedimento fiscal ou em sede de impugnação/recurso voluntário.

Em verdade, percebe-se que neste tópico o contribuinte se limita apenas a juntar precedentes que permitem a anulação do lançamento com base em incertezas de questões fáticas, contudo, o mesmo sequer aponta quais incertezas ele entende como aptas para afastar a presunção constante no art. 42 da lei 9.430/1996, alegando genericamente que as preliminares levantadas possuem este condão.

Todas as preliminares foram devidamente rebatidas no presente voto, e nenhuma delas possui o condão de levantar qualquer dúvida sobre os fatos jurídicos tributáveis aptas para afastar a presunção de omissão de rendimentos. Entendo, portanto, que não merece prosperar a alegação do contribuinte.

3.d. Do Regime Mensal de Apuração do IRPF para Omissão de Receitas com Base em Depósitos Bancários

Os argumentos apresentados pelo RECORRENTE neste tópico não merecem prosperar pois, conforme já exposto, a Súmula CARF nº 38 prevê 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 ano-calendário*”. Portanto, não há que se falar em tributação dos rendimentos nos respectivos meses dos depósitos.

4. Da Denúncia Espontânea

Defende o RECORRENTE que o art. 138 do CTN expressamente determina que nos casos de denúncia espontânea a mesma deve ser acompanhada apenas do pagamento do tributo e dos juros de mora. De forma que nenhum encargo punitivo seja aplicado ao contribuinte que opta por se denunciar.

Pois bem, ainda em 2010 o STJ, em sede de Recurso Especial julgado sob a sistemática do regime de recursos repetitivos, sob a égide do CPC/73, pacificou seu

entendimento sobre a matéria, na decisão a seguir ementada, proferida nos autos do Resp 1.149.022/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008) 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. 5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, anobase 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim,

forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ; Resp 1.149.022; Relator: Ministro Luiz Fux; Data do julgamento: 09.06.2010)

Perceba que a decisão em comento não declara a inconstitucionalidade do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, apenas a interpreta em consonância com a determinação contida no art. 138 do CTN. Em outras palavras, permanece válido o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que determina a regra geral pela qual que se computa a multa moratória decorrente do atraso do pagamento dos 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.

O art. 138 do CTN apenas afasta a aplicação desta norma ao presente caso, sem desvalida-la para aplicação aos casos no qual não houver denúncia espontânea.

Da mesma forma entende este Egrégio Conselho, conforme demonstrado pelo Acórdão nº 3302-004.451 da 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

O Ilustríssimo Conselheiro Walker Araújo, nos autos do acórdão supracitado, faz relevante ressalva quanto à pacificação do tema, inclusive sendo reconhecido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, *in verbis*:

A respeito disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional lavrou os Pareceres PGFN/CRJ n.ºs 2.113 e 2.124, de 10 de novembro de 2011, aprovados pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda consoante despachos publicados em 15 de dezembro de 2011, os quais, amparados em pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, admitem, respectivamente, inexistir diferença entre multa moratória e multa punitiva, vez que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea e que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento fiscal), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. Em consequência, tais pareceres recomendam sejam autorizadas a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais correspondentes, desde que inexista outro fundamento relevante.

Assim sendo, em 20 de dezembro de 2011 foram lavrados os Atos Declaratórios PGFN n.ºs 4 e 8, que declaram que ficam autorizadas a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante “com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da

denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional” e “nas ações judiciais que discutam a caracterização da denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente”, nessa ordem.

É fato incontroverso na presente lide a ocorrência da denúncia espontânea, tanto que o Relatório Conclusivo afirma que o contribuinte protocolizou processo de denúncia espontânea de nº 10580.008164/2005-78, com pagamento de imposto e juros em 09/09/2005 e que também retificou sua declaração de imposto de renda para regularização dos valores declarados (fl. 33).

Verifico também, através das planilhas de fls. 36 e seguintes elaborada pela fiscalização, que o valor recolhido pelo contribuinte quando da denúncia espontânea foi a título de carnê-leão (código de receita 0190).

Assim, considerando que a RECORRENTE efetuou o pagamento do débito não declarado antes de qualquer procedimento fiscalizatório e, com base no entendimento proferido pelo Ministro Luiz Fux no RESP anteriormente citado (julgado sob o rito dos recursos repetitivos), reconheço o benefício da denúncia espontânea, pois cumpriu os requisitos exigidos para tanto (apontou os débitos devidos e efetuou concomitantemente o pagamento dos mesmos). Consequentemente, descabe a exigência de multa de mora em relação ao débito sob análise.

5. Da Aplicação da Multa Isolada Sobre Valores Objeto de Denúncia espontânea

Conforme exposto, mediante denúncia espontânea em 2005, o contribuinte declarou rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas no ano calendário de 2003. Assim, além de proceder à cobrança do valor do imposto (detalhado no item anterior), a fiscalização lavrou a multa isolada de 50% sobre o valor que teria deixado de ser pago pelo RECORRENTE.

Contudo, conforme exposto no item anterior, entendo que houve o pagamento integral do crédito tributário objeto da denúncia espontânea praticada pelo RECORRENTE, não existindo qualquer saldo a pagar de imposto. Consequentemente, em razão da extinção do crédito tributário principal sobre o qual a autoridade fiscal lavrou a multa isolada, não há que se falar em aplicação de qualquer multa.

Ademais, o RECORRENTE defende que houve alteração legislativa, promovida pela MP 351/2007, que deixou de definir como infração sujeita à multa isolada o recolhimento do tributo após o prazo sem a inclusão da multa de mora, porém manteve a multa isolada nas hipóteses em que o contribuinte não efetua recolhimento algum do tributo.

Entendo que assiste razão ao RECORRENTE, pois desde janeiro de 2007 a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é a seguinte:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

Ou seja, no caso de IRPF, o instrumento da multa isolada de 50% passou a ser utilizado somente naqueles casos em que o contribuinte deixar de efetuar o pagamento mensal do imposto mediante o carnê-leão, o que não ocorreu no presente caso, pois o RECORRENTE efetuou o recolhimento do imposto devido assim que realizou a denúncia espontânea em 2005.

Ademais, após a edição da MP 351/2007, não há mais a possibilidade de cobrança da multa isolada nas hipóteses de recolhimento do tributo após o vencimento sem o acréscimo da multa de mora (ainda que este fosse o caso em discussão, pois a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo pelo RECORRENTE afastou a incidência da multa de mora).

Sendo assim, deve ser afastada a multa isolada de 50% remanescente.

6. Taxa Selic

O RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção do crédito tributária pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, sendo a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 4

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

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso de Ofício e por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para:

- (i) Afastar a cobrança da parte residual (não afastada pela DRJ) do lançamento correspondente à infração 001 do Auto de Infração, tendo em vista a não incidência da multa de mora sobre crédito declarado mediante denúncia espontânea;
- (ii) Consequentemente, afastar a aplicação da multa isolada de 50% remanescente de R\$ 53.702,90 (parte não afastada pela DRJ) cobrada sobre o valor descrito no item acima, conforme descrito na infração 003 do Auto de Infração.

Deve ser mantido o lançamento somente em relação à infração 002 do Auto de Infração (depósitos bancários), observando a decisão da DRJ que determinou a exclusão de valores da base de cálculo (cheques devolvidos e erro de soma de depósitos), além de ser computado, quando da apuração do tributo, o valor das deduções declaradas em DIRPF nos anos-calendário 2002 e 2004 (ver tabela de fl. 200).

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator