



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

Processo nº 10580.720405/2008-01
Recurso nº 883.953 Voluntário
Acórdão nº **1802-001.218 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 09 de maio de 2012
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente PROJETOR CENTRAL COMÉRCIO DE TELEFONIA & EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS. FRAUDE/SONEGAÇÃO FISCAL. DOLO. MULTA QUALIFICADA

A reiteração da omissão de receita, bem como a significância dos valores omitidos, permitem concluir que a infração não decorreu de mero erro cometido pelo sujeito passivo, e sim de sua vontade livre e consciente de evadir-se do pagamento dos tributos devidos, caracterizando o evidente intuito de fraude/sonegação fiscal, que dá ensejo à aplicação da multa por infração qualificada, no percentual de 150%.

DECADÊNCIA PARCIAL. INOCORRÊNCIA

Comprovada a conduta de sonegação fiscal, que é dolosa, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamento do crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula CARF nº 5).

COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, uma vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: PIS, COFINS E CSLL

Tratando-se de lançamentos decorrentes, a decisão prolatada no lançamento matriz (IRPJ) é aplicável aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, mormente quando inexistir razão fática ou jurídica para decidir diversamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos o Conselheiro relator Nelso Kichel, que limitava os juros de mora a 1%, e a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que mantinha a aplicação dos juros Selic sobre a multa. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Processo nº 10580.720405/2008-01
Acórdão n.º **1802-001.218**

S1-TE02
Fl. 4

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Gilberto Baptista, Marco Antonio Nunes Castilho e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls.377/393 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/Fortaleza (fls.355/365) que julgou improcedente a impugnação, mantendo os autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) dos anos-calendário 2003 e 2004.

Quanto aos fatos:

- consta dos citados autos de infração (fls.07/40), a imputação da infração OMISSÃO DE RECEITAS da atividade – depósitos bancários de origem não comprovada - para os anos-calendário 2003 e 2004, respectivamente, nos seguintes valores mensais:

Meses	Ano-calendário 2003	Ano-calendário 2004
Janeiro	112.522,77	94.976,45
Fevereiro	122.772,14	-
Março	146.813,30	-
Abril	207.198,89	17.077,00
Maiο	92.122,28	-
Junho	117.579,84	57.755,10
Julho	168.577,78	22.928,22
Agosto	250.269,48	117.955,09
Setembro	276.107,80	120.224,00
Outubro	105.691,12	122.356,10
Novembro	21.925,06	30.197,04
Dezembro	98.532,08	63.738,00

Obs: A composição, discriminação, desses valores mensais dos anos-calendário 2003 e 2004 consta do Termo de Verificação Fiscal – Anexos I e II, o qual é parte integrante do lançamento fiscal (fls. 268/279).

- Descrição dos fatos - infração Omissão de Receitas- constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 268/271), *in verbis*:

(...)

No curso da ação fiscal iniciada em 05/03/2007, e de acordo com o disposto nos arts. 841, 911, 926, 927 e 928, Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 - RIR/1999, verificamos os seguintes fatos:

*1- Termo de Início de Fiscalização lavrado em 03/01/2007 com ciência do contribuinte mediante aviso de recebimento em 05/03/2007, onde fora solicitado livros e documentos necessários ao desenvolvimento dos procedimentos fiscais previstos na Operação: **Movimentação Financeira Incompatível com a Receita Declarada períodos 2003 e 2004, Mandado de Procedimento Fiscal** (...)*

2- A pessoa jurídica fiscalizada não está em funcionamento no endereço constante nos cadastros da RFB, desta feita utilizamos o domicílio do sócio majoritário - Mirian Silva Souza, para cientificar a pessoa jurídica dos Termos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal. No atendimento ao Termo de

Início de Fiscalização e outros, compareceu na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Salvador representante do fiscalizado munido de procuração, para entrega dos elementos solicitados.

3- Apresentados os livros Diário e Razão dos anos 2003 e 2004, além dos extratos bancários dos anos 2003 e 2004 da conta corrente nº 400347-0, agência 15800, Banco Safra, procedemos as análises relativas aos valores creditados na conta corrente com os valores da conta representativa da movimentação bancária na contabilidade apresentada, não esclarecendo tais procedimentos quanto à origem dos recursos depositados na conta bancária.

4— Com o objetivo de esclarecer as origens dos recursos creditados na conta do Banco Safra, o fiscalizado foi devidamente intimado através de seu procurador a apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovassem as origens dos recursos da movimentação bancária dos períodos e valores discriminados no Anexo ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 25/04/2007.

(...)

*6 - Ao vencimento do prazo concedido, o contribuinte apresenta petição em 05/06/2007 alegando que se encontrava impedido de atender a ordem fiscal pelo fato que os documentos que comprovariam a exigência se encontravam apreendidos por ordem da Justiça Federal, (...) **17ª Vara - Seção Judiciária da Bahia - autos de Medida Cautelar Penal de Busca e Apreensão nº 2005.33.00.020656-6; (...) operação de combate ao contrabando e descaminho**, executada em 12/06/2006 por intermédio da Divisão de Repressão ao contrabando e Descaminho - DIREP/5ª RF e Escritório de Investigação - ESPEI/5ª RF.*

7 -Da nálise do Termo de Retenção de Livros e Documentos, se verifica que dentre os itens listados no Termo, nenhum deles serviria à comprovação das origens dos recursos creditados na conta corrente do fiscalizado. Portanto, o fiscalizado foi Reintimado a apresentar os documentos anteriormente exigidos, (...)

10- Em contato com o Chefe da DIREP/5ª RF informamos que o fiscalizado estava postergando o atendimento à Intimação anteriormente formulada, alegando que os documentos comprobatórios estavam apreendidos. Obtivemos como resposta que o contribuinte ainda não havia comparecido a Divisão, depois de intimado e de diversos contatos telefônicos efetuados para abertura do malote que ainda estava lacrado. Em seqüência a DIREP/5ª RF expediu Ofício ao Procurador da República o colocando a par da situação e solicitando a abertura deste malote sem a presença do contribuinte.

11- Em dezembro de 2007 finalmente o malote foi aberto na DIREP com a presença do contribuinte, e logo depois a

documentação foi colocada à disposição desta fiscalização. Da análise da documentação não constava nenhum documento que se prestasse à comprovação das origens dos recursos creditados em conta corrente do fiscalizado, portanto a alegação do contribuinte anteriormente formulada teve como objetivo embaraçar e postergar a finalização da ação fiscal em curso.

12- Novamente o fiscalizado foi intimado em 27/02/2008 a apresentar documentação hábil e idônea comprobatória das origens dos créditos em conta corrente, além da solicitação para promover a autenticação na Junta Comercial da Bahia dos livros Diário de 2003 e 2004 anteriormente apresentados.

13- O contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 27/02/2008, informa que por ser optante pelo lucro presumido não estaria sujeita a escrituração contábil, portanto estaria apresentando os livros Caixa de 2003 e 2004, e diante de tal razão não forneceria a documentação solicitada.

14 - Registrando, o fiscalizado regularmente intimado a apresentar livros, e documentos que comprovassem as origens dos créditos em conta corrente, somente apresentou os livros Caixa.

15- O contribuinte entregou as DIPJ 2004 e 2005, optando pelo lucro presumido, para fins de tributação do Imposto de Renda, informando ainda como atividade econômica: Aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios, inclusive computadores e material telefônico - CNAE -F: 71.33-1/00, em conformidade com o Contrato Social. Tal atividade acarreta a aplicação do coeficiente de 32% sobre a receita bruta auferida para fins de determinação do lucro presumido trimestral.

16- Caracterizam-se como omissão de receitas os valores creditados em conta corrente nos quais as origens dos recursos utilizados nessas operações não foram comprovadas pelo contribuinte depois de regularmente intimado a apresentar documentação hábil e idônea que comprovassem tais operações. Diante da recusa do contribuinte em atender a intimação, os créditos listados no Termo de Intimação lavrado em 25/04/2007, foram consolidados mensalmente, conforme Demonstrativos de Créditos em Conta Corrente não Comprovados - anos 2003 e 2004 - Anexo 1 e Anexo 2 respectivamente. Estes demonstrativos são partes integrantes e indissociáveis deste Termo de Verificação Fiscal. Fundamentação no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

17- Quantificada a receita omitida mensalmente, foi efetuada a apuração do IRPJ trimestral - lucro presumido, aplicando o percentual de 32% sobre a receita apurada trimestralmente, obtendo-se a base de cálculo do imposto de renda por trimestre de apuração. Recomposta a base tributável dos quatro trimestres de 2003 e dos quatro trimestres de 2004, o IRPJ foi apurado à alíquota de 15% e adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido superior a R\$ 60.000,00 por trimestre de apuração.

18- Apurado o imposto de renda em cada período de apuração, efetuamos o lançamento de ofício do IRPJ, Infração - omissão de receitas - falta de comprovação das origens de valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto à instituição financeira - art. 42 da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativos de apuração e enquadramento legal constantes do Auto de Infração - IRPJ.

19- Detectada a prática de omissão de receitas, cabe autuação reflexa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), PIS e COFINS - art 24, § 2º da Lei nº 9.249/95.

20- Aplicando o percentual de 12% (janeiro de 2003 a agosto de 2003) e 32% (setembro de 2003 a dezembro de 2004), sobre a receita trimestral apurada, obtém-se a base de cálculo da contribuição. Portanto, recomposta a base tributável dos quatro trimestres de 2003 e dos quatro trimestres de 2004, foi apurada a CSLL a alíquota de 9% por trimestre de apuração.

21- Apurada a Contribuição Social em cada período de apuração, efetuamos o lançamento de ofício da CSLL, conforme demonstrativos de apuração e enquadramento legal constantes do Auto de Infração - CSLL

22- Para o PIS e COFINS, os valores mensais da receita omitida são as próprias bases tributáveis, incidindo mensalmente a alíquota de 3% para a COFINS e 0,65% para o PIS.

25 - Analisando as fichas das DIPJ 2004 entregue pelo contribuinte, constata-se que estão preenchidas somente as apurações do imposto de renda e contribuições referentes ao 1º trimestre de 2003 - DIPJ 2004 os outros três trimestres estão em branco. Na DIPJ 2005 todas as fichas de apurações do imposto e das contribuições estão em branco, bem como outras informações constantes da declaração. Portanto verifica-se sistematicamente a omissão do fiscalizado em prestar informações relativas à apuração de imposto e contribuições em declaração de rendimentos exigida em caráter obrigatório, considerada como obrigação tributária acessória.

26 - Diante da ação/omissão dolosa do contribuinte tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, fica caracterizada sonegação fiscal, portanto a multa de ofício foi majorada para 150% (multa qualificada). A fundamentação legal da multa de ofício consta do Enquadramento Legal dos Autos de Infração lavrados.

(...)

- o crédito tributário lançado para os anos-calendário 2003 e 2004 perfaz o montante de **R\$ 874.190,35** (computados valores da multa qualificada de 150% e juros de mora calculados até 29/02/2008), assim especificado por exação fiscal:

Auto de Infração	Principal	Juros e Mora (calculados até 29/02/2008)	Multa de Ofício (150%)	Total	Folhas
IRPJ	148.330,51	91.202,97	222.495,75	462.029,23	08/15
CSLL	46.267,15	26.560,71	69.400,72	142.228,58	16/24
PIS	15.390,95	9.592,54	23.086,36	48.069,85	25/32
COFINS	71.035,52	44.273,94	106.553,23	221.862,69	33/40
TOTAL	-	-	-	874.190,35	-

Obs: o IRPJ e a CSLL foram apurados com base no regime do lucro presumido, considerando o valor tributável da infração imputada "Omissão de Receitas".

Ciente dos autos de infração em 31/03/2008 (fl. 283), a contribuinte apresentou impugnação em 29/04/2008 (fls. 284/304), juntando, ainda, os documentos de fls. 305/326, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- **suscitou decadência parcial:** que os fatos geradores ocorridos até 30/03/2003 estão decaídos, com considerando o prazo decadencial de cinco anos, partir do fato gerador (CTN, art. 150, §4º);

- **descaracterização da omissão de receitas:** que, após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, o ônus da prova quanto à ocorrência de omissão de receitas com base em movimentação financeira/bancária (extratos bancários) é do fisco;

- que se torna necessário revisar os valores lançados com base nos extratos bancários, para **expurgar os empréstimos contraídos** nos anos-calendário 2003 e 2004;

- que deve ser reduzida a **multa de ofício de 150%** para 75%, uma vez que essa qualificadora não condiz com os fatos;

- **nulidade do arbitramento do lucro:** que quando há possibilidade de levantamento do efetivo crédito tributário, não há razão que justifique o arbitramento do lucro;

- cancelamento da exigência de **juros de mora sobre a multa de ofício**, por ser indevida essa cobrança.

A DRJ/Fortaleza, apreciando o litígio em primeira instância, julgou a impugnação improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário nos termos dos autos de infração, cuja ementa do acórdão transcrevo a seguir (fls. 355/356), *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

Para efeito de determinação da receita omitida, não serão considerados os créditos decorrentes de contratos de mútuo.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Exercício: 2004, 2005

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Quando a autoridade fiscal demonstra que ocorreram veementes indícios de dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se conforme o disposto no art. 173, inciso I, do CTN. (Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, como é exemplo a edição de súmula administrativa vinculante, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972 (incluído pela Lei nº 11.196/2005).

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar que o contribuinte adotou práticas que visaram impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Ciente desse *decisum* em 01/03/2010 (fl. 376), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 26/03/2010 (fls. 377/393), reiterando as razões já apresentadas na instância *a quo*, ou seja:

a) decadência parcial: que estão decaídos os valores do crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram antes de 31/03/2003.

b) que deve ser declarada nula a autuação fiscal que presumiu faturamento de valores que não o eram; não se justificando o **arbitramento do lucro**;

c) que se cancele, ou ao menos se reduza, a **multa qualificada**, tendo em vista que não houve sonegação fiscal, nem má-fé, pois prestou todas as informações solicitadas pelo fisco;

d) que, caso persista alguma parte do lançamento fiscal, que seja afastada a incidência de **juros de mora sobre a multa de ofício aplicada**.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, o litígio versa acerca do crédito tributário lançado por intermédio dos autos de infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins) dos anos-calendário 2003 e 2004, pela imputação da infração “Omissão de Receitas” com base em depósitos bancários de origem não comprovada (Lei nº 9.430/96, art. 42), com imposição de multa qualificada de 150%.

Inexistindo preliminar de natureza processual a ser enfrentada, passo à análise do mérito da contenda.

OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITO BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. (Lei 9.430/96, art. 42). VALOR TRIBUTÁVEL DA INFRAÇÃO IMPUTADA

As cópias dos extratos bancários da conta corrente foram fornecidas pela própria contribuinte (fls. 70/117).

Quanto ao ano-calendário 2003, a contribuinte apresentou DIPJ 2004 com movimento financeiro apenas no 1º trimestre (Jan-março/2003) – fls. 196/230. Para os demais meses desse ano, as Fichas da DIPJ estão zeradas (em branco) – fls. 231/165.

Quanto ao ano-calendário 2004, a recorrente apresentou DIPJ 2005 sem momento, com todas as Fichas zeradas (em branco).

Constam dos autos cópias de livros Caixa de 2003 (fls. 162/184) e de 2004 (fls. 185/193).

Os livros Diário não estão escriturados; neles há, apenas, transcrição de Balanços Patrimoniais Anuais dos anos de 2003 e 2004 (fls.55/61 e 62/68).

A fiscalização da RFB apurou omissão de receitas conforme demonstrativo já transcrito no relatório.

A contribuinte, durante o procedimento de investigação da RFB, foi intimada para fazer a comprovação da origem dos depósitos a crédito na conta corrente bancária no Banco Safra de que trata o demonstrativo dos depósitos a crédito, documento anexo à Intimação Fiscal de 25/04/2007 (fls. 119/127).

Entretanto, a recorrente, na época, mesmo tendo protelado ao máximo os prazos para atendimento das intimações, não conseguiu, ao final, provar a origem dos depósitos a crédito em sua conta corrente, conforme exaustiva narrativa dos fatos constante do Termo de Verificação Fiscal, cujos principais trechos já foram transcritos no relatório.

Restando provado e comprovado pelo fisco, por conseguinte, **o fato indiciário** (fato conhecido) – existência de depósitos bancários a crédito, em conta corrente bancária, de origem não comprovada de que tratam os extratos bancários (fls. 70/117) e efetuada a intimação fiscal com respectivo demonstrativo de créditos Anexo (fls. 119/127)-, foi então, por presunção legal (Lei nº 9.430/96, artt. 42), imputada a infração Omissão de Receitas (**fato probando**) dos anos-calendário 2003 e 2004 nos valores constantes do demonstrativo já transcrito no relatório.

Pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, destarte, basta ao fisco comprovar a existência do fato indiciário (fato conhecido), para imputação da infração “Omissão de Receitas”.

Nesse sentido, constam dos autos cópias dos extratos bancários da conta corrente, fornecidos pela própria contribuinte, dos depósitos de origem não comprovada, dos anos-calendário 2003 e 2004, que intimada pelo fisco, especificamente, para fazer tal comprovação de origem de valores discriminados na intimação fiscal, não conseguiu desembumbir-se desse ônus probatório (fls. 70/117, 119/128 e 138/139).

Destarte, quanto ao valor tributável da infração imputada “Omissão de Receitas”, cabe ao sujeito passivo, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, dos art. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72 e do Código de Processo Civil – Lei nº 5.869/73, art. 333, II), comprovar a origem dos depósitos a crédito em suas contas correntes, bem como a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constitutivo do fisco.

Na primeira instância de julgamento, quanto ao valor tributável da infração “Omissão de Receitas”, a contribuinte alegou que a fiscalização não teria excluído as operações de mútuo contraídas junto ao Banco Safra.

Essa alegação da contribuinte, de pronto, foi rechaçada pela decisão *a quo*, conforme consta do voto condutor que, nessa parte, transcrevo a seguir (fl. 363), *in verbis*:

(...)

Em tempo, o defendente alega que foram computados como omissão de receitas valores oriundos de empréstimos e anexou cópias de contratos de mútuo (fls. 331/352) para comprovar sua alegação.

Entretanto, conforme podemos verificar (fls.272/279), os valores referentes a empréstimos não foram computados no DEMONSTRATIVO DE VALORES NÃO COMPROVADOS - EXTRATOS BANCÁRIOS - ANO 2003 ANO 2004, que é um espelho dos valores lançados no respectivo auto de infração.

Daí, sem efeito o requerimento apresentado pelo contribuinte.

(...)

Nesta instância de julgamento, novamente a recorrente volta a falar dos indigitados instrumentos de mútuo contraídos junto ao Banco Safra, alegando, genericamente, que a fiscalização ao proceder à análise dos extratos bancários da conta corrente – Banco Safra encontrou valores que não correspondem ao faturamento real da empresa, uma vez que parte

dos créditos, que ingressaram na conta corrente, refere-se a empréstimos (operações de mútuo); que foram juntados aos autos cópias de instrumentos de contratos de empréstimos contraídos; que o mero depósito bancário, sem maiores investigações, não serve para presumir omissão de receitas e rendimentos tributáveis; que a maior parte desses depósitos bancários a crédito é referente a empréstimos bancários contraídos junto ao Banco Safra.

Conforme já demonstrado, a decisão recorrida já enfrentou essa questão.

Não obstante, compulsando os autos, observa-se, constata-se, que os valores de que tratam os instrumentos de mútuo (fls. 331/352) não compõem o montante das receitas omitidas.

Logo, não há valor a ser excluído, a título de contratos de mútuo contraídos junto ao Banco Safra, do valor tributável da infração imputada “Omissão de Receitas”.

Ademais, a mera alegação genérica, sem prova, de que valores de operações de mútuo contraídas estariam, indevidamente, compondo a Receita Omitida é totalmente despropositual e sem sentido. Alegação inócua.

Para comprovação da origem dos valores dos depósitos a crédito na conta corrente bancária, há necessidade de documentos de suporte, depósito por depósito, de forma que exista coincidência de valores e datas.

A presunção legal, de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96, tem o condão de inversão do ônus da prova; porém, a recorrente, também, nesta instância de julgamento não se des incumbiu do ônus probatório.

Por conseguinte, o fisco acertadamente presumiu, no caso, a omissão de receitas (depósitos bancários a crédito de origem não comprovada), pois a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou através de documentos hábeis e idôneos a origem dos depósitos a crédito em sua conta corrente bancária.

Incabível a invocação da Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

No caso, não mais se aplica a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e, também, não se aplicam os precedentes jurisprudenciais invocados, pois calcados em legislação revogada.

Isto porque existem duas realidades distintas no que se refere ao uso da movimentação financeira para a caracterização da omissão de receitas, sendo uma com base no art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/1990 (este revogado pela Lei n. 9.430/96), e a outra com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Vejamos:

Lei nº 8.021/1990

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

(...)

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

Lei nº 9.430/1996

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido 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

Com base nos dispositivos acima transcritos, verifica-se que o que distingue uma realidade da outra é que a partir de 01/01/1997 — entrada em vigor da Lei nº 9.430/96 -, a existência de depósitos não escriturados ou de origem não comprovada tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio a se juntar as outras já existentes no ordenamento jurídico, sendo que a partir daí, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Antes, tal previsão para depósitos bancários inexistia, e com isso o fisco necessitava, nos estritos termos do art. 6º, caput, e § 5º, da Lei nº 8.021/1990, não apenas constatar a existência dos depósitos bancários, mas estabelecer uma conexão, um nexo causal, entre tais depósitos e alguma exteriorização de riqueza e/ou operação concreta do sujeito passivo que pudesse dar ensejo à omissão de receitas.

O fato é que após a edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa ou sem comprovação da origem, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário; porém, não mais se aplicando, portanto, o entendimento exarado na Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Para fatos geradores a partir de 1º/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos/receitas com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plenamente o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte, conforme matéria já sumulada neste CARF:

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.

O depósito bancário não escriturado ou de origem não comprovada, portanto, é rendimento tributável pelo imposto de renda, por presunção legal.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito deste Conselho de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujos precedentes jurisprudências, alguns, transcrevo a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.(Acórdão nº 108-09.836, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relatora Valéria Cabral Géo Verçoza).

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA Ano-calendário: 2002 a 2004 Ementa: IRPJ — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.(Acórdão nº 101-97.116, sessão de 05 de fevereiro de 2009, Relator Valmir Sandri).

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE — SIMPLES Exercício: 2003, 2004 Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA —PROCEDÊNCIA - Caracterizam omissão de receita 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - PRESUNÇÃO LEGAL - Em se tratando de presunção legal, cabe ao Fisco a prova do fato indiciário. Ao contribuinte incumbe provar que o fato indiciário não leva, em seu caso concreto, ao fato presumido por lei. Esse ônus não pode ser transferido pelo contribuinte à Administração Tributária.(Acórdão nº 105-17.369, sessão de 17 de dezembro de 2008, Relator Waldir Veiga Rocha).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício. 2000, 2001, 2002 OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em

depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. (Acórdão nº 102-49.393, sessão de 06 de novembro de 2008. Relatora Núbia Matos Moura).

*Assunto: SIMPLES NACIONAL EXERCÍCIO: 2004, 2005
Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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 comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - 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 o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. (Acórdão nº 195-0.088, sessão 09 de dezembro de 2008, Relator Benedito Celso Benicio Junior).

OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS: Caracteriza-se como omissão de receita os depósitos bancários feitos em nome de interposta pessoa quando as pessoas envolvidas devidamente intimadas não comprovem a origem em renda ou receita. A proporcionalização de acordo com a receita declarada de cada pessoa jurídica que movimentou recursos nas contas não macula o lançamento, pois demonstra a aplicação da prudência da lógica e coerência por parte da fiscalização. (AC. CSRF nº 01-05.643, sessão de 27 de março de 2007, Redator designado José Cóvis Alves)

Ainda, não há conflito entre o art. 42 da Lei nº 9.430/96, que presume como rendimento omitido os valores creditados em conta de depósitos para os quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprova sua origem, e os arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional que definem o fato gerador do imposto de renda – IR e o conceito de renda.

Apenas para argumentar, eventual antinomia entre as normas citadas somente poderia ser resolvido no âmbito de declaração de inconstitucionalidade das normas pelo Poder Judiciário, falecendo competência ao CARF para tanto, conforme matéria já sumulada:

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

Portanto, deve ser mantida a infração “Omissão de Receitas”.

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO.

A recorrente alegou que seria nulo o arbitramento do lucro, pois a escrituração contábil seria suficiente à apuração dos resultados tributáveis dos períodos de apuração objeto da infração imputada.

Diversamente do alegado pela recorrente, não houve arbitramento do lucro, mais apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido.

O IRPJ e a CSLL, para os anos-calendário de 2003 e 2004 objeto da autuação, foram apurados pelo fisco pelo regime do lucro presumido – períodos trimestrais - sobre a Receita Omitida, com utilização do coeficiente de presunção do lucro (atividade aluguel de máquinas e equipamentos):

- a) 32% para o imposto;
- b) 12% (janeiro a agosto/2003) e 32% (setembro/2003 a dezembro/2004) para a CSLL.

Assim, diversamente do alegado pela recorrente, não houve arbitramento de lucro, pois o IRPJ e a CSLL foram apurados com base no lucro presumido, regime de apuração adotado pela recorrente nas respectivas DIPJ.

Por conseguinte, está prejudicada a alegação da contribuinte de que o arbitramento do lucro seria nulo, pois não houve arbitramento do lucro, no caso.

Já, as contribuições (PIS e Cofins) foram apuradas pelo fisco, mensalmente, com base na receita Receita Omitida.

RECEITA OMITIDA. FRAUDE/SONEGAÇÃO FISCAL. DOLO. MULTA QUALIFICADA

A recorrente rebela-se contra a aplicação da multa de 150% (multa qualificada) em relação à infração imputada “Omissão de Receitas” dos anos-calendário 2003 e 2004, objeto dos autos, argumentando que se cancele, ou ao menos se reduza, a multa qualificada, pois não condiz com os fatos, tendo em vista que não houve sonegação fiscal, nem má-fé, pois prestou todas as informações solicitadas pelo fisco.

Diversamente do alegado pela contribuinte, a DIPJ :

- a) do ano-calendário 2003 foi entregue ao fisco com valores zerados (fichas em branco), exceto para o 1º trimestre que consta receita bruta ínfima;
- b) do ano-calendário 2004 foi entregue ao fisco com valores zerados para todos os trimestres (fichas em branco).

Além disso, durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte dificultou, protelou, sobremaneira, o encerramento dos trabalhos da fiscalização.

Esse *modus operandi* consta descrito, narrado, pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante dos autos de infração (fls. 268/271) e que transcrevo a seguir, *in verbis*:

(...).

*1- Termo de Início de Fiscalização lavrado em 03/01/2007 com ciência do contribuinte mediante aviso de recebimento em 05/03/2007, onde fora solicitado livros e documentos necessários ao desenvolvimento dos procedimentos fiscais previstos na Operação: **Movimentação Financeira Incompatível com a Receita Declarada períodos 2003 e 2004, Mandado de Procedimento Fiscal (...)***

(...)

15- O contribuinte entregou as DIPJ 2004 e 2005, optando pelo lucro presumido, para fins de tributação do Imposto de Renda, informando ainda como atividade econômica: Aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios, inclusive computadores e material telefônico - CNAE -F: 71.33-1/00, em conformidade com o Contrato Social. Tal atividade acarreta a aplicação do coeficiente de 32% sobre a receita bruta auferida para fins de determinação do lucro presumido trimestral.

(...).

25 - Analisando as fichas das DIPJ 2004 entregue pelo contribuinte, constata-se que estão preenchidas somente as apurações do imposto de renda e contribuições referentes ao Iº trimestre de 2003 - DIPJ 2004 os outros três trimestres estão em branco. Na DIPJ 2005 todas as fichas de apurações do imposto e das contribuições estão em branco, bem como outras informações constantes da declaração. (...)

26 -Diante da ação/omissão dolosa do contribuinte tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, fica caracterizada sonegação fiscal, portanto a multa de ofício foi majorada para 150% (multa qualificada). A fundamentação legal da multa de ofício consta do Enquadramento Legal dos Autos de Infração lavrados.

(...)

Não há reparo a fazer na imputação do fisco, pois a conduta da contribuinte subsume, perfeitamente, ao comando do art.71 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – Omissis.

Os precedentes jurisprudencias deste CARF, também, são pela manutenção da qualificação da multa, nos casos em que os contribuintes declaram receita bruta efetiva ao

fisco estadual e, apenas, valor irrisório, insignificante, de receita bruta ao fisco federal. Senão vejamos:

MULTA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA. A omissão expressiva de receitas em vários períodos consecutivos demonstra ter a autuada agido com dolo, caracterizando o evidente intuito de fraude, que dá ensejo à aplicação da multa por infração qualificada, no percentual de 150%. (Acórdão nº 107-09.340, sessão de 16/08/2008, Relator Jayme Juzrez Grotto).

MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. (Acórdão nº 9101-01.202, sessão de 17/10/2011, Relator Alberto Pinto S. Jr.).

MULTA QUALIFICADA. A reiteração da omissão de receita, bem como a significância dos valores omitidos, permitem concluir que a infração não decorreu de mero erro cometido pelo sujeito passivo, e sim de sua vontade livre e consciente de evadir-se do pagamento dos tributos devidos. (Acórdão nº 1201-00.483, sessão de 25/05/2011, Relator Regis Magalhães Soares de Queiroz e Marcelo Cuba Netto Redador do voto vencedor).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que houver o evidente intuito de fraude definido na forma da lei e caracterizado em procedimento fiscal, in casu, declarar à Receita Federal, bem como recolher os tributos sobre o valor em torno de 10% de seu faturamento mensal efetivo, escriturado no livro registro de saídas e declarado à Secretaria Estadual de Fazenda. (Acórdão nº 1402-00.505, sessão de 31/03/2011, Relator Antônio José Praga de Souza).

MULTA QUALIFICADA. O comportamento consistente do contribuinte em declarar parcela ínfima de suas receitas ao fisco federal, para fins de apuração do pagamento unificado de tributos pelo sistema SIMPLES torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-001.197, sessão de 07/10/2011, Relator Valmir Sandri).

O princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42.741, sessão de 20/02/1998).

Ademais, não cabe ao órgão de julgamento administrativo conhecer, no mérito, de arguição de inconstitucionalidade de lei, cuja questão está sumulada neste CARF:

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

Portanto, deve-se ser mantida a multa qualificada da infração Omissão de Receitas.

DECADÊNCIA PARCIAL. INOCORRÊNCIA

A recorrente alegou que os tributos cujos fatos geradores ocorreram antes de 31/03/1993 (data de ciência dos autos de infração do IRPJ e reflexos) estariam decaídos, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Não procede a pretensão da recorrente.

Como já demonstrado, a conduta de omissão de receitas foi dolosa, configurando Fraude/Sonegação Fiscal.

Restando comprovada a conduta de sonegação fiscal, que é dolosa, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamento do crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Por conseguinte, todos os períodos de apuração, objeto do lançamento fiscal, estão a salvo da indigitada decadência.

TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. MATÉRIA SUMULADA

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

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A recorrente argumentou, ainda, que, na hipótese de manutenção da multa aplicada, que seja afastada a cobrança de juros de mora sobre tal parcela lançada.

A multa aplicada compõe o crédito tributário, por isso, quando não paga na data de vencimento, sofre a incidência dos juros de mora.

Nesse sentido, dispõe o art. 161 do CTN:

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

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

Conforme facultado pelo CTN, a União legislou acerca da taxa mensal dos juros de mora, fazendo incidir a taxa SELIC na cobrança de tributos e contribuições federais não pagos tempestivamente.

A questão maior é saber se sobre a multa de ofício incidem os juros de mora com base na taxa SELIC ou se no percentual de 1% (um por cento) de que trata o art. 161 do CTN, já transcrito acima.

Entendo que a multa de ofício, quando lançada juntamente com tributos e contribuições, está sujeita à incidência de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, a partir do seu vencimento sem pagamento.

Por outro lado, a multa de ofício, quando lançada isoladamente, está sujeita à incidência da taxa SELIC desde seu vencimento sem pagamento.

Para embasar esse entendimento, adoto, como fundamento para decidir, o voto condutor do Acórdão nº 1402-00.213, sessão de 06/07/2010, do Relator Antônio José Praga de Sousa, que se pronunciou assim, *in verbis*:

(...)

4. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

(...)

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

A Seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. *A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)*

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

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

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

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

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

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.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, (...)

Portanto, incidem juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com o tributo ou contribuição, na proporção de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: PIS, COFINS E CSLL

Tratando-se de lançamentos decorrentes, a decisão prolatada no lançamento matriz (IRPJ) é aplicável aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, se não houver razão para decidir diversamente.

Por tudo que foi exposto, voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso, de modo a limitar os juros de mora sobre a multa ofício na proporção de 1% ao mês, nos termos do art. 161 do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir apenas quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com tributo ou contribuição.

A questão é bastante polêmica, e a controvérsia vem de longa data. Esse, a meu ver, já é um primeiro ponto que fragiliza a tese em favor da incidência de juros sobre a multa de ofício, posto que, tratando-se de aplicação de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal deixar margem para tantas dúvidas e polêmicas.

Para os que entendem que a “multa de ofício” está incluída na expressão “crédito não integralmente pago no vencimento”, contida no art. 161 do CTN, cabe indagar quais seriam então as “penalidades cabíveis” referidas mais adiante no mesmo dispositivo?

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. (grifos acrescentados)

Mas esse não é o único problema.

A lei 8.383/1991, que instituiu a UFIR, deixava bastante claro que os juros de mora não incidiam sobre a rubrica relativa à multa de ofício:

Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de Ufir diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de Ufir, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de Ufir, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

(grifos acrescentados)

Vê-se que a multa de ofício era indiretamente atualizada pela UFIR, porque incidia sobre uma base atualizada por esse índice, mas ela própria (a multa de ofício) não sofria a incidência dos juros de mora.

Com a estabilização econômica, tivemos a extinção das regras de atualização monetária e a instituição da taxa de juros Selic, mas não houve a introdução de uma regra expressa determinando que os juros passariam a incidir sobre a multa de ofício. Aliás, o texto da Lei nº 8.981/1995 indicava que os juros continuavam a incidir apenas sobre a rubrica principal dos débitos:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (grifos acrescidos)

Com a introdução da Lei nº 9.430/1996, as regras relativas à multa de mora e aos juros de mora tiveram nova redação:

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.

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

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

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

O texto acima, igualmente ao do CTN, veio novamente suscitar dúvidas, na medida em que não identifica claramente quais rubricas estão abrangidas na expressão “débitos para com a União”.

Ocorre que se estes “débitos” abrangessem a multa de ofício, haveríamos de concluir também pela incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, incidência essa que não poderia ser afastada pelo § 3º do art. 950 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999):

Art.950.Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º (...)

§2º (...)

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

Com efeito, o decreto não poderia derogar a Lei. Nesse contexto, a interpretação mais adequada, a meu ver, é que a multa de ofício já não estava incluída no caput do art. 61 da Lei 9.430/1996 (de onde concluo que o decreto não incorre em ilegalidade, e não que o decreto exonerou onde a Lei não exonerava).

Por outro lado, com a ampliação do alcance da expressão “débitos para com a União”, contida no referido art. 61 da Lei 9.430/1996, os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, e isso todos sabemos que não ocorre.

Para afastar esse problema, normalmente se argumenta que os juros devem incidir apenas sobre obrigações com prazo de vencimento, como se apenas a multa de ofício o tivesse, e a multa de mora configurasse uma obrigação sem vencimento, o que a tornaria semelhante às chamadas obrigações naturais em Direito Civil (não exigíveis).

Mas a multa de mora, como acontece com a multa de ofício, tem vencimento. Ele apenas é imediato, concomitante à mora (inadimplência), tanto o é que a multa de mora é perfeitamente exigível desde então, configurando, portanto, obrigação vencida.

Assim, o argumento em relação ao vencimento não serve para solucionar o problema da incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, como também não serviria para afastar a incidência dos juros de mora sobre os próprios juros de mora, ou da multa de mora sobre a multa de mora, etc., e não é razoável entender que a lei deixaria em aberto tantas possibilidades de combinação, principalmente quando se trata das consequências em relação à aplicação de norma punitiva.

A regra contida no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 poderia solucionar todas essas questões, mas a incidência de juros lá prevista está restrita às multas isoladas.

Finalmente, registro que há manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que acompanha o tributo, conforme Acórdão CSRF/02-03.133, de 06/05/2008, nos seguintes termos:

1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiem; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR

provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

Como um último argumento, observo que no âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não verifico em relação à questão ora debatida.

Deste modo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, que foi lançada juntamente com tributo ou contribuição.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa