ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.006787/2001-93

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

Processo nº	10830.006787/2001-93
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-004.811 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de maio de 2017
Matéria	IRPF
Recorrente	ELIZETE APARECIDA VENTRILIO LOPES
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao contribuinte foi lhe dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Concedida ao contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito defesa.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, quando não forem comprovados a sua origem,

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos o relator e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os juros sobre a multa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Denny Medeiros da Silveira, Andrea Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

ELIZETE APARECIDA VENTRILIO LOPES, contribuinte, pessoa física, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 17-27.617/2008, às e-fls. 233/252, que julgou procedente o Auto de Infração exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação ao ano-calendário 1998, conforme peça inaugural do feito, às fls. 139/143, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 24/10/2001 (AR fl. 141), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

OM1SSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, não foram comprovados mediante documentação hábil e idônea, conforme Termo de verificação Fiscal.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 280/319, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, suscitando preliminarmente a nulidade da autuação por utilizar de provas ilícitas centradas em dados da CPMF.

Ainda em caráter preliminar, alega a nulidade do auto de infração pela quebra do sigilo bancários sem previa autorização judicial, bem como não ter observado as regras fixadas pelo Decreto 3.724/2001.

Já em relação ao mérito, insurge-se quanto a irretroatividade da Lei Complementar 105/2001 e da Lei n° 10.174/2001, sendo vedado a utilização das informações da CPMF para constituição de crédito tributário.

Afirma o lançamento efetuado aplicar-lhe a sanção de Omissão de Receitas por mera e absoluta presunção, não sendo possível fazê-lo com base em depósito bancário, devendo revesti-lo de legalidade, segurança e certeza, princípios norteadores e elementares do processo fiscal, não restando comprovado pelo auditor o efetivo aumento de patrimonial.

Aduz ter os depósitos origem conhecida e comprovada, conforme documentos que evidenciam ser: os valores depositados referentes a serviços de fretes prestados por terceiros, cujos recursos foram transferidos aos transportadores, por conseqüência, não traduzem renda da contribuinte e que foi comodista e preguiçoso o Fisco, na

medida em que preferiu fechar os olhos para os verdadeiros fatos motivadores dos depósitos bancários, exatamente porque tinha nas mãos a perigosa arma da presunção;

Relaciona distribuidoras de combustíveis, as fls. 163/164, as quais teriam emitido os cheques, em pagamento de serviços de transportes prestados por terceiros.

Explicita poder ser comprovada as operações pela aferição da amostra colhida dos seguintes documentos: declaração firmada pelo motorista/transportador Bruno Domingues Rossi, confessando que prestou serviços de transporte de combustíveis no ano de 1998, agenciados pela Impugnante; ordem de carregamento emitida pela Distribuidora de Combustíveis Torrão Ltda, dirigida à Usina Nardini Ltda, com indicação do motorista Bruno Domingues Rossi e a placa de seu veículo; nota-fiscal fatura n.° 012321, emitida pela Usina Nardini Ltda, tendo como destinatário a Distribuidora de Combustíveis Torrão Ltda, indicando como transportador o Sr. Bruno Domingues Rossi. Cita ainda outras notas fiscais fatura emitidas por diversas usinas, indicando como transportador o Sr. Bruno Domingues Ross outras ainda tendo como transportadores os Senhores Jurandir Segli e Arnaldo Tomaz, também agenciados pela Recorrente.

Esclarece ainda que, se os rendimentos de transporte pudessem ser atribuídos integralmente à autuada, que, no entanto, não era a prestadora dos serviços, a tributação estaria totalmente equivocada, uma vez que nessa atividade a legislação é expressa para considerar como rendimentos tributáveis somente "quarenta por cento do rendimento total, decorrente do transporte de carga", conforme assegura o art. 47, I, do RIR/ 9.

Alega se fosse possível considerar que a atividade exercida pela contribuinte pudesse equipará-la à pessoa jurídica, como acenou o auditor fiscal, também imprópria a tributação integral dos depósitos na forma realizada.

Insurge-se quanto aplicação dos juros sobre a multa.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

De conformidade com a peça vestibular do feito, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da não comprovação dos depósitos bancários pelo contribuinte.

PRELIMINARES DE NULIDADE - QUEBRA DO SIGILO/CPMF/IRRETROATIVIDADE/ILICITUDE DAS PROVAS.

A contribuinte suscita preliminarmente a nulidade da autuação por utilizar de provas ilícitas centradas em dados da CPMF.

Ainda em caráter preliminar, alega a nulidade do auto de infração pela quebra do sigilo bancários sem previa autorização judicial, bem como não ter observado as regras fixadas pelo Decreto 3.724/2001.

Pois bem, com relação à utilização das informações bancárias do Autuado para a constituição do crédito tributário, deve-se notar que, na espécie, não houve quebra do sigilo bancário, no momento em que as informações foram fornecidas pelo próprio sujeito passivo, voluntariamente, ainda que em atendimento à intimação fiscal, e estão cobertas pelo sigilo fiscal. Requerer, posteriormente, a nulidade de tal prova seria *venire contra factum proprium*, o que não se admite.

Ademais, a Lei Complementar nº 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, já previa, desde janeiro/2001, a possibilidade de a autoridade fiscal examinar as informações referentes a contas de depósito em instituições financeiras. Vejamos:

> *Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*
>
> *Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

Vale salientar ainda que, em recente assentada (24/02/2016), o Supremo Tribunal Federal julgou, com repercussão geral, constitucionais os dispositivos da LC n° 105/2001 que permitem à Receita Federal obter dados bancários de contribuintes, fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial[1]. Prevaleceu o entendimento de que

a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal.

No que tange à retroatividade da Lei Complementar 105, de 2001, deve ser aplicada a Súmula Carf 35 (vinculante), pela qual "O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente".

Explicito ainda que todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, estão obrigados a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente Declarações de Ajuste Anual, ficando sujeitos à auditoria das informações prestadas, quando a fiscalização pode exigir a documentação que julgar necessária para verificar a veracidade das informações prestadas na DIRPF, a cuja entrega estão obrigados os contribuintes.

A Secretaria da Receita Federal — SRF dispõe de Sistemas Informatizados nos quais armazena diversos dados do contribuinte, entre as quais as informações relativas a CPMF, cuja possibilidade legal de utilização para exigir outros tributos já foi abordada. Do cruzamento destas informações, foi constatado que a contribuinte movimentou em suas 'contas correntes o valor de R$ 1.993.205,28, tendo apresentado no ano-calendário 1998 declaração de isenta, motivando o início do Procedimento Fiscal com a emissão do MPF em 15/03/2001, com ciência da contribuinte em 28/03/2001.

Pelo Termo de Início de Fiscalização, de fls. 09/10, recebido pela contribuinte na mesma data que o MPF, de fl. 01, ela foi intimada a apresentar cópia dos extratos bancários referentes ao ano-calendário de 1998, procedimento correto tendo em vista MPF regular, início da ação fiscal mediante ciência de Termo de Início e obrigatoriedade da contribuinte de apresentar documentos quando solicitado pela fiscalização. Em resposta ao Termo de Início a contribuinte apresentou os extratos bancários que, analisados, indicaram ingressos em conta corrente no valor de R$ 1.674.083,37, , que o autuante considerou próximo daquele informado pelas instituições financeiras, não tendo sido emitida a Requisição de Informações sobre Movimentações Financeiras, por desnecessária, uma vez que a contribuinte apresentou os extratos bancários solicitados pelo Fisco.

Logo, em face do exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

MÉRITO

Afirma o lançamento efetuado aplicar-lhe a sanção de Omissão de Receitas por mera e absoluta presunção, não sendo possível fazê-lo com base em depósito bancário, devendo revesti-lo de legalidade, segurança e certeza, princípios norteadores e elementares do processo fiscal, não restando comprovado pelo auditor o efetivo aumento de patrimonial.

Aduz ter os depósitos origem conhecida e comprovada, conforme documentos que evidenciam ser: os valores depositados referentes a serviços de fretes prestados por terceiros, cujos recursos foram transferidos aos transportadores, por conseqüência, não traduzem renda da contribuinte e que foi comodista e preguiçoso o Fisco, na medida em que preferiu fechar os olhos para os verdadeiros fatos motivadores dos depósitos bancários, exatamente porque tinha nas mãos a perigosa arma da presunção;

Relaciona distribuidoras de combustíveis, as fls. 163/164, as quais teriam emitido os cheques, em pagamento de serviços de transportes prestados por terceiros.

Explicita poder ser comprovada as operações pela aferição da amostra colhida dos seguintes documentos: declaração firmada pelo motorista/transportador Bruno Domingues Rossi, confessando que prestou serviços de transporte de combustíveis no ano de 1998, agenciados pela Impugnante; ordem de carregamento emitida pela Distribuidora de Combustíveis Torrão Ltda, dirigida à Usina Nardini Ltda, com indicação do motorista Bruno Domingues Rossi e a placa de seu veículo; nota-fiscal fatura n.° 012321, emitida pela Usina Nardini Ltda, tendo como destinatário a Distribuidora de Combustíveis Torrão Ltda, indicando como transportador o Sr. Bruno Domingues Rossi. Cita ainda outras notas fiscais fatura emitidas por diversas usinas, indicando como transportador o Sr. Bruno Domingues Ross outras ainda tendo como transportadores os Senhores Jurandir Segli e Arnaldo Tomaz, também agenciados pela Recorrente.

Esclarece ainda que, se os rendimentos de transporte pudessem ser atribuídos integralmente à autuada, que, no entanto, não era a prestadora dos serviços, a tributação estaria totalmente equivocada, uma vez que nessa atividade a legislação é expressa para considerar como rendimentos tributáveis somente "quarenta por cento do rendimento total, decorrente do transporte de carga", conforme assegura o art. 47, I, do RIR/ 9.

Alega se fosse possível considerar que a atividade exercida pela contribuinte pudesse equipará-la à pessoa jurídica, como acenou o auditor fiscal, também imprópria a tributação integral dos depósitos na forma realizada.

Em que pesem as razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, senão vejamos:

Primeiramente é importante salientar que o contribuinte não discute nenhum valor ou depósito considerado pela autoridade fiscal, apenas questionando legislação e documentação, não sendo o bastante para reformular a decisão de piso.

Vale salientar ainda que a contribuinte anexa aos autos diversas notas fiscais, entre outros documentos, porém não faz qualquer co-relação com os depósitos específicos, ou seja, não aponta a que movimentação refere-se cada documento especifico.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei n° 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

> *"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.*

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

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

§ 3° Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados.

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa .física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 80.000,00 Oitenta mil reais) (Alterado pela Lei n" 9.481, de 13.897).

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

*§ 5° Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será *tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(incluído pela Lei n°10.637, de 30.12.2002).*

§ 6° Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares' tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. ('Incluído pela Lei n°10637, de 30,12,2002)."

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei n° 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado corno fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Para Pontes de Miranda, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm corno verdadeiros e divide as presunções em **iuris et de iure** (absolutas) e **iuris tantum** (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for iuris tantum, cabe a prova em contrário, conforme demasiadamente tratado em diversos outros votos deste Relator.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem corno verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, existe a Súmula CARF n° 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

A partir da vigência do artigo 42 da Lei n° 9,430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de n° 26, com a seguinte redação:

> *"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."*

Mais uma vez, repiso, o contribuinte nada se esforça ou argumenta sobre a comprovação dos numerários, apenas demonstrando descontentamento com a legislação e mencionando entendimentos administrativos, ou seja, em relação aos depósitos efetuados na conta bancária não foram apresentados esclarecimentos convincentes e muito menos documentos hábeis e idôneos a demonstrar a origem de cada depósito bancário. Repiso que a mera juntada de documentação não é capaz de comprovar a origem dos depósitos, ou seja, o auditor solicita a comprovação específica de cada depósito, cabendo a contribuinte contrapor da mesma forma.

Na peça recursal, a recorrente limitou-se, a alegar que o valor dos depósitos • considerados pelo autuante, referem-se a serviços de fretes prestados por terceiros, juntando notas fiscais emitidas por diversas Usinas, ordens de carregamento, cópias micro-filmadas de cheques por ela emitidos em favor de motoristas ou transportadoras e declaração do senhor Bruno Domingues Rossi de que prestou serviços de transporte de combustíveis durante o ano de 1998 agenciados pela recorrente (documentos de fls. 175/207).

Vê-se que nas notas fiscais, não há informação dos valores de fretes, impossibilitando checar com os valores depositados, além de não existir indicação especifica acerca sobre a qual depósito faz referência. Também não há documento algum vinculando o nome da contribuinte às distribuidoras de combustíveis e/ou usinas, ou ainda, contratos de transporte firmados entre a requerente e as ditas empresas, que pudessem convalidar a alegada prestação de serviços de transportes de combustíveis.

Uma vez que não restou provada ser a origem dos recursos a prestação de serviços de transporte, descabe falar de tributação desmedida da renda, não se podendo cogitar de tributar somente 40% do rendimento total, decorrente do transporte de carga ou tributar a contribuinte como pessoa jurídica. Afora isto, a mera intermediação não está abarcada pelo artigo mencionado pela contribuinte.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se quanto aplicação dos juros sobre a multa.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre a multa de oficio, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuições.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão n° 9202-01.806, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo n° 10768.010559/2001-19, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> *Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de oficio.*
>
> *Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:*

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênia, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

> *"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.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."* (original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento".

"Crédito", por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

> *"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão "penalidade pecuniária" incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão "penalidade pecuniária" ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser "corrigida" é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a

indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

> *"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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes *de tributos e contribuições mencionados no* caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de oficio não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei n°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.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos

geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão "débitos" constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que " os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso."

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o "caput". Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia *a improcedência da interpretação.*

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

> *"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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".*

Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não

haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE –

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa oficio aplicada.

No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão."

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine,* em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**,** pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora designada

Com a devida vênia, divirjo do ilustre Conselheiro Relator quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Extrai-se do Código Tributário Nacional que a multa, seja ela moratória ou pecuniária, apesar de não ser um tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

> *Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir,* ***que não constitua sanção de ato ilícito****, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."(negritamos)*
>
> *Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º* ***A obrigação principal*** *surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo* ***ou penalidade pecuniária*** *e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.(negritamos)*
>
> *(...)*
>
> *Art. 139. O* ***crédito tributário*** *decorre da* ***obrigação principal*** *e tem a mesma natureza desta".(negritamos)*

Enquanto, o artigo 3° exclui da definição de tributo as multas, os seguintes (artigo 113, §1°, e artigo 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Assim, em que pese a multa não ser tributo, aplica-se a ela os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo.

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

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*
>
> *(grifei)*

O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"* apenas reforça que juros e multa não são excludentes entre si.

Sobre a utilização da taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), cabe destacar que o § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

Por seu turno, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

> *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 subseqüente 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*
>
> *(GRIFEI)*

Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

> *Art. 5º (...)*
>
> *§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Como analisado, o crédito tributário não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic), quando não recolhida dentro do prazo.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez