



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.000961/2008-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.174 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente ELAINE SOARES MOURA DE BORTOLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PAF. NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

O indeferimento fundamentado do pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, ainda mais nas hipóteses em que a medida se mostra desnecessária.

A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS PROBANTE. ÔNUS PROBATÓRIO DO SUJEITO PASSIVO.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento serão considerados como rendimentos omitidos na hipótese em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizadas em tais operações. A tributação aí tem por objeto a presunção de omissão de rendimentos que, por força da lei, resta

caracterizada a partir da falta de comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento.

Diante da presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, caberá ao contribuinte demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMPRÉSTIMOS DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

O empréstimo de mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se a partir das relações de entrega da quantia por parte do mutuante e do pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário.

O contribuinte deve, portanto, comprovar o fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir dos ingressos dos numerários e das respectivas saídas a título de quitação dos empréstimos, podendo fazê-lo, a propósito, através de documentação bancária consubstanciada em TED's, DOC's, saques, depósitos realizados em valores correspondentes etc.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E/OU INVESTIMENTO ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deve abranger as receitas, as despesas de custeio e/ou investimentos e as demais valores que integram a atividade, entendendo-se por despesas de custeio e/ou investimentos aquelas necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação.

ALEGAÇÕES INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE.. MULTA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF N. 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. CÁLCULO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N. 4

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB devem ser calculados com base na Taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

(documento assinado digitalmente)

Nome do Redator - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, constituído em decorrência da apuração de (i) omissão de rendimentos da atividade rural e (ii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 574.336,29, incluindo-se aí o valor do imposto, os juros de mora e a multa de ofício de 75% (e-fls. 1.225/1.233).

Depreende-se da leitura do *Relatório da Ação Fiscal* de e-fls. 1.239/1.253 que a autoridade lançadora acabou entendendo pela lavratura do respectivo Auto de infração com base nos motivos a seguir reproduzidos:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Através do Termo de Início de Fiscalização nº 202 de 05 de outubro de 2007 (fl.28) solicitamos ao Contribuinte os seguintes documentos:

- 1 - Livro caixa da atividade rural, relativo ao período de 01/01/2004 a 31/12/2006.
- 2 - Todos os blocos de produtor retirados da exatonia e/ou prefeitura, em seu nome relativos as vendas efetuadas no período de 01/01/2004 a 31/12/2006, suas respectivas contra-notas e notas fiscais de entrada, notas de complementações de preços, indenizações de Proagros, AGFs e contratos de venda para entrega futura.
- 3 - Comprovantes dos recebimentos dos valores constantes nas respectivas notas fiscais acima solicitadas, indicando o número as quais se referem.
- 4- Comprovantes dos recebimentos dos valores relativos às vendas efetuados em anos anteriores, faturadas no período de 01/01/2004 a 31/12/2006.

[...]

O Contrato de Parceria Agrícola de fl.34 oficializa a parceria entre o cônjuge da Contribuinte Marcos Librelotto de Bortoli e seu irmão Alfeu Librelotto de Bortoli, sendo que, a cada um cabe 50 % (cinquenta por cento) tanto das receitas quanto das despesas da atividade rural.

Como o bem que gerou as receitas da atividade rural é bem comum ao casal, o resultado da atividade nos anos-calendário de 2004 a 2006, foi dividido também com os cônjuges dos parceiros, sendo que cada um tributou 25 % (vinte e cinco por cento).

[...]

Com o objetivo de comprovar a origem dos depósitos bancários nas contas correntes, o Contribuinte, provou, com documentos hábeis e idôneos, que foram depositados em suas contas e nas contas de seus parceiros agrícolas Marcos Librelotto de Bortoli, Alfeu Librelotto de Bortoli e Iolanda Correa de Bortoli, muitos valores, relativos a venda de produtos agropecuários, os quais se constituem receita da atividade rural.

[...]

Finalizando, nos anexos 2-A (fl.637) 2-B (fl.643) e 2-C (fl.650) efetuamos os seguintes procedimentos:

- Calculamos a receita bruta das vendas oriundas dos depósitos efetuados nas contas dos parceiros agrícolas, ou seja, valores constantes na coluna "B" mais funrural (que é 2,30 %);
- Comparamos a receita bruta apurada com base nos blocos de produtor com a receita bruta apurada com base nos depósitos bancários efetuados na conta dos parceiros agrícolas, sendo que se esta for maior que aquela, houve omissão de receita da atividade rural.
- Recalculamos o resultado tributável para o Contribuinte (ao qual pertence 25 % das receitas e despesas) o que resultou em diferenças a tributar nos seguintes valores: R\$ 256.592,94, no ano-calendário de 2004, R\$ 174.484,09, no ano-calendário de 2005 e R\$ 276.868,63, no ano-calendário de 2006.

[...]

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL

Através do Termo de Início de Fiscalização nº 202 de 05 de outubro de 2007 (1128) solicitamos ao Contribuinte os extratos bancários de todas as contas correntes, poupanças e investimentos, mantidos em seu nome e em nome de seus dependentes, no Brasil e Exterior, no período de 01/01/2003 a 31/12/2005.

[...]

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 226 de 13 de dezembro de 2007 (fl.242) reintimamos o Contribuinte a apresentar os extratos bancários de todas as contas correntes, poupanças e investimentos, mantidos em seu nome em nome de seus dependentes, no Brasil e Exterior, no período de 01/01/2003 a 31/12/2005. Esclarecemos o Contribuinte de que os documentos solicitados são os extratos bancários de suas contas correntes, com a informação diária de sua movimentação (todos os créditos e débitos efetuados).

Em resposta à intimação (fl. 244) apresentou os extratos do Banco do Brasil (fls.245 a 340) e Banco Sicredi (fls.341 a 365).

Em relação aos extratos da conta corrente no 10.064-1, no Banco do Brasil, verificamos que estavam faltando os documentos relativos aos meses de janeiro a junho de 2003.

[...]

Através da intimação nº 05 de 12 de fevereiro de 2008 (fls.386/387) intimamos o Contribuinte a:

- a) Comprovar, através de documentos hábeis, idôneos e coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos creditados nas contas correntes bancárias, conforme

valores relacionados nos anexos B1 a B4 — relação individualizada de todos os créditos não comprovados.

b) Apresentar os extratos da conta corrente no Banco do Brasil n.º 10.064-1, relativos aos meses de janeiro a junho de 2003.

A intimação no 05 (fls.386/387) serviu também para informarmos ao Contribuinte que:

a) A não comprovação dos depósitos relacionados nos demonstrativos dos depósitos bancários ensejará lançamento de ofício por omissão de rendimentos com base no art. 42 da lei n.º 9.430/96.

b) Os depósitos devem ser comprovados individualmente. O contribuinte deve vincular a cada crédito o recurso correspondente.

c) Em relação aos recursos provenientes das receitas da atividade rural, não esquecer que estão relacionados nos anexos A2, A3 e A4 os valores brutos, no entanto, os valores efetivamente recebidos são os valores líquidos, ou seja, valor bruto menos o funrural (que é 2,30 % do valor bruto).

d) Caso o contribuinte deseje justificar algum dos depósitos efetuados em suas contas correntes, com receita da atividade rural, este deverá, identificar em relação a cada depósito qual(is) a(s) nota(s) fiscal(is) correspondente(s).

[...]

Em 03 de março de 2008 o Contribuinte apresentou os extratos dos meses de maio a junho de 2003, da conta corrente n.º 10.064-1, no Banco do Brasil (fls.389 a 394). Não houve movimento nessa conta nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003.

Em 20 de maio de 2008, através da intimação n.º 45 (fl.395), solicitamos ao contribuinte que comprovasse com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos creditados no mês de maio de 2003, na conta corrente bancária n.º 10.064-1, do Banco do Brasil, agência n.º3726-5.

[...]

A resposta dada comprovou apenas alguns depósitos efetuados pela empresa Avipal, relativos a venda de leite. O Contribuinte informou que, continua verificando, os demais depósitos para esclarecer a origem dos mesmos e nos enviar os documentos comprobatórios.

Como não comprovou a origem da maior parte dos depósitos relacionados nos anexos B1 a B4, intimamos o Contribuinte (intimação n.º 64 - fl.419) a apresentar os comprovantes bancários dos depósitos (créditos) de valor superior a R\$ 1.000,00 e os comprovantes bancários dos saques (débitos) de valor superior a R\$ 5.000,00 efetuados em todas as suas contas correntes bancárias, no período de 01.01.2003 a 31.12.2005.

[...]

Com o objetivo de descobrir a origem dos recursos creditados nas contas correntes do Contribuinte solicitamos As instituições financeiras (Banco do Brasil e Banco Sicredi), através de Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira, os comprovantes bancários dos depósitos de valor superior a R\$ 1.000,00 e dos saques de valor superior a R\$ 5.000,00, relativos ao período de 01/01/2003 a 31/12/2005.

As Instituições Financeiras, em atendimento As Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira, apresentaram os documentos de fls.426 a 483.

Banco do Brasil — documentos de fls. 426 a 468;

Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Associados do Planalto Gaúcho — documentos de fls.471 a 483.

Com base nos documentos já apresentados pelas Instituições Financeiras, em resposta A RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) elaboramos os anexos:

Cl a C4 (fls.488 a 507) - demonstrativos dos depósitos bancários a comprovar - nesses anexos identificamos a origem de parte dos recursos depositados nas contas do contribuinte.

D1 (fl.508)- demonstrativo dos pagamentos efetuados - nesses anexos identificamos o destino de alguns pagamentos efetuados pelo contribuinte.

[...]

Com os documentos apresentados pelas Instituições Financeiras, constantes no processo, até conseguimos identificar, para muitos créditos, as pessoas ou empresas que efetuaram os depósitos, mas isso, na maioria das vezes, não é suficiente para esclarecermos a que título o Contribuinte recebeu os valores.

[...]

Sendo assim, intimamos o contribuinte (intimação n.º 182 de 11 de outubro de 2008 - fls.486/487) a comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, as pessoas (físicas ou jurídicas) que efetuaram os depósitos em suas contas e também esclarecer a que título recebeu os valores. Juntamente com a intimação o Contribuinte recebeu uma das vias dos anexos Cl a C4 e D1 .

Os documentos solicitados são relativos As seguintes contas:

Conta corrente n.º 10.064-1, no Banco do Brasil, agência n.º3726-5;

Conta corrente n.º 33.810-9, no Banco Sicredi;

Em resposta à intimação n.º 182/2008, o Contribuinte apresentou os documentos de fls.510 a 604, relativos aos anos-calendário de 2004 e 2005, com o objetivo de comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas correntes bancárias.

Em 05 de janeiro de 2009, o Banco do Brasil, complementou sua resposta a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira no 13-9, apresentando os documentos de fls.605 e 606.

Com base nos documentos de fls.510 a 604, apresentados pelo Contribuinte em resposta a intimação n.º 180/2008 e os documentos de fls.605 a 606, apresentados pelo Banco do Brasil complementando sua resposta a RMF n.º 13-9, elaboramos os anexos 1-A a 1-C, relativos As seguintes contas correntes.

	Ano	Banco	Conta	Fls. processo
Anexo 1-A	2004	Banco do Brasil	10.064-1	626 A 631
Anexo 1-B	2005	Banco do Brasil	10.064-1	632 a 634
Anexo 1-C	2004 a 2005	Banco Sicredi	33.810-9	636 a 636

É importante salientarmos que, os documentos apresentados até 08 de novembro de 2008, pelas Instituições Financeiras, em resposta a diligências efetuadas, foram objeto de análise nos anexos Cl a C4 (fls.488 a 507) e D (fl.508).

Nos anexos 1-A a 1-C demonstramos os depósitos bancários, cuja origem foi comprovada e também os depósitos cuja origem e finalidade não foram comprovadas.

Na coluna H, dos anexos 1-A a 1-C, estão relacionados os valores dos depósitos cuja origem e finalidade não foram comprovadas. Tais valores são considerados omissão de rendimentos e serão tributados através do presente Auto de Infração.

No anexo 3 (fl.656) demonstramos o somatório mensal dos depósitos cuja origem e finalidade não foram comprovadas.”

A contribuinte foi devidamente notificada da autuação fiscal em 21.07.2009 (e-fls. 1.317) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de e-fls. 1.327/1.401 em que alegou, em

síntese, (i) a nulidade do arrolamento de bens, (ii) a impossibilidade da lavratura do auto de infração com base apenas em extratos bancários, (iii) a impropriedade em se considerar os depósitos/créditos em conta corrente como rendimentos, (iv) a impossibilidade de se considerar empréstimos/mútuos como rendimentos, (v) o equívoco cometido pela fiscalização ao considerar a receita decorrente da atividade rural como receita sem origem, (vi) a impossibilidade de se tributar em duplicidade uma única receita, (vii) das despesas relacionadas à atividade rural efetuadas pelos parceiros agrícolas que não foram consideradas pela autoridade fiscal, (viii) o caráter confiscatório da multa aplicada, (ix) a impossibilidade de aplicação da Taxa Selic e (x) a necessidade de realização de perícia.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de e-fls. 5.680/5.732, a 2ª Turma da DRJ de Santa Maria – RS entendeu por julgá-la parcialmente procedente uma vez que algumas receitas da atividade rural cuja origem não havia sido comprovadas foram, agora, comprovadas em razão de (i) empréstimo bancário, (ii) receitas da atividade rural e (iii) transferência da conta bancária do cônjuge da autuada. A propósito, o valor do imposto lançado foi alterado, já que a Turma entendeu por cancelar o montante de R\$ 30.117,67 relativo ao ano-calendário de 2004 e R\$ 5.222,25 correspondente ao ano-calendário de 2005, de modo que, ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2606

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão Aquela objeto da decisão.

INCONSTITUCIONALIDADE. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

JUROS SELIC. A utilização dos percentuais equivalentes à taxa referencial do Selic para fixação dos juros moratórios está em conformidade com a legislação vigente.

ARROLAMENTO DE BENS. O arrolamento de bens não pode ser analisado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, haja vista não figurar no rol de suas competências regimentais.

PEDIDO DE PERÍCIA. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido.

EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO. Para a comprovação do mútuo, é necessário, além da indicação na declaração de rendimentos, da capacidade financeira do mutuante e da comprovação da efetiva entrega do numerário pessoa física, a existência de contrato de mútuo que, por ser instrumento particular, para que possa valer como elemento de prova oponível a terceiros, é imperativo que seja este registrado no Registro de Títulos e Documentos.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

As despesas que se autoriza excluir das receitas para apuração do resultado tributável, além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devem estar devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A partir de 01/01/1997, os valores depositados em instituições financeiras, de origem não comprovada pelo contribuinte, passaram a ser considerados receita ou rendimentos omitidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A contribuinte foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 30.06.2010 (e-fls. 5.734) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls. 5.740/5.822, protocolado 30.07.2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritorias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a recorrente encontra-se por suscitar as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente:

(a) Do cerceamento do direito à ampla defesa:

- Que a autoridade julgadora de 1ª instância violou o direito de defesa ao indeferir o pedido de realização de perícia sob a alegação de que “a perícia e a diligência são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico”, sendo que a recorrente já havia comprovado a necessidade da realização da perícia principalmente por conta do grande número de documentos contábeis e fiscais juntados aos autos; e

- Que quaisquer provas podem ser determinadas pelo julgador mediante requerimento das partes, o que não equivale a dizer que tal situação estaria retirando o ônus das partes em colacionarem aos autos os elementos de provas necessários, sendo que, no caso, especialmente em razão da matéria discutida e em virtude da eventual necessidade de comprovação dos valores indevidamente inseridos na autuação e da ilegalidade do auto de infração por conta da impropriedade dos cálculos realizados e da inconstitucionalidade dos juros e da multa, a realização da perícia contábil acaba revelando-se como imprescindível.

(b) Da necessidade de conversão do julgamento em diligência:

- Que em virtude da complexidade da matéria e do conjunto de pedidos formulados, é impossível que o caso seja resolvido sem a realização da perícia, já que sem a realização da perícia os julgadores não terão os subsídios necessários para decidirem o conflito em tela;
- Que a necessidade da perícia é plenamente justificável nos termos do artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

(c) Da necessidade de observância dos precedentes administrativos e judiciais:

- Que ainda que a autoridade julgadora tenha disposto que a eficácia dos acórdãos colacionados aos autos limitavam-se às respectivas partes ali envolvidas, é relevante destacar que a experiência dos órgãos judicantes criam o que a doutrina chama de precedente, sendo que o precedente administrativo ou judicial consolidado no âmbito dos tribunais acabam garantindo a igualdade dos contribuintes perante a distribuição da chamada justiça tributária, porque, no final, as situações semelhantes são tratadas do mesmo modo e a democracia participativa exige a paridade de entre os membros da comunidade social;
- Que a vinculação das decisões dos órgãos aos enunciados e súmulas não traz qualquer prejuízo aos interessados, sendo que a edição de súmula ou enunciados não encerra a discussão jurídica sobre o assunto, mas apenas informa ao interessado sobre a irretratabilidade do ato no âmbito da administração pública, vide artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal; e
- Que o caráter normativo das súmulas é taxativamente discriminado no artigo 53 do Regimento Interno do Conselho e que, portanto, os conselhos possuem competência para editarem súmulas, de modo que as decisões administrativas devem ser vinculadas às súmulas e decisões proferidas anteriormente como medida de segurança jurídica, restando-se concluir, portanto, que não há como a autoridade não se manifestar sobre os casos trazidos aos autos pelo interessado, porque, do contrário, tal situação configuraria cerceamento do direito de defesa.

(ii) Do mérito:

(a) Da necessidade de exclusão das receitas cuja origem foram comprovadas:

- Que o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância no que diz com os depósitos bancários indevidamente considerados como omissão de rendimentos não se coaduna com os fatos ocorridos e provados, de modo que todos os depósitos de origem bancária cuja origem foi comprovada devem ser excluídos da tributação, os quais, aliás, estão consubstanciados em documentos idôneos cuja origem

decorrem de (i) empréstimos, (ii) receitas consideradas em duplicidade e (iii) despesas de atividades agrícolas; e

- Que se cada uma das movimentações financeiras realizadas nas contas correntes foram devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea através de empréstimos, notas fiscais etc, não há que se falar em omissão de rendimentos, sendo que a presunção prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 é relativa e comporta prova em contrário.

(b) Da imprestabilidade da movimentação bancária como base para lançamento fiscal:

- Que a autoridade fiscal não poderia ter utilizado apenas da movimentação bancária da recorrente para realizar o lançamento com base em omissão de rendimentos, já que a movimentação financeira não corporifica fato gerador do imposto de Renda e o simples crédito em conta corrente bancária não tipifica renda e não tem conotação de acréscimo patrimonial, conforme se pode observar dos precedentes do Conselho de Contribuintes tais quais colacionados; e

- Que a autoridade fiscal extrapolou os limites legais e constitucionais do próprio tributo ao efetuar o lançamento por apuração de omissão de rendimentos com base em depósitos efetuados em contas correntes, já que não há outra maneira de comprovar o fato gerador do imposto senão por meio do confronto entre as entradas e saídas de capital ao longo de determinado período de tempo, nos termos do que dispõem o artigo 153, inciso I da Constituição Federal e 43 do Código Tributário Nacional.

(c) Da impossibilidade de considerar empréstimos/mútuos como rendimentos:

- Que a autoridade julgadora de piso equivocou-se em relação aos empréstimos havidos nos anos-calendário 2004 e 2005, os quais, aliás, foram documentalmente comprovados através da efetiva transferência do dinheiro da mutuante para a recorrente e do registro do empréstimo na contabilidade da mutuante, não havendo se falar aí na necessidade de registro dos contratos no cartório de títulos e/ou em autenticação das assinaturas dos contraentes junto aos respectivos cartórios quando, no caso, as operações estão comprovadas pelos fatos ocorridos.

(d) Da impossibilidade de tributação em duplicidade de uma única receita:

- Que a autoridade julgadora de piso também se equivocou no que diz com os adiantamentos por conta e entrega futura, sendo que o método adotado para apuração do valor a tributos dos contratos com entrega futura comprova o erro na tributação, haja vista que a diferença entre

o que foi depositado em conta corrente com a receita contabilizada nos blocos de produtor rural não reflete se houve ou não omissão de receita da atividade rural;

- Que seria necessária comparar os depósitos em conta corrente de um ano com bloco de produtor daquele ano e dos anos seguintes para se verificar se houve efetivamente omissão de receitas ou simples recebimento de adiantamento de valores para entrega futura, bem assim deve-se considerar que os adiantamentos recebidos por conta de entrega futura de produto somente constituem receitas do período base em que o produto for entregue;

- Que assim como não se pode presumir que o contribuinte tenha depositado em contas bancárias todo o produto de suas vendas para as empresas em questão, também não se pode presumir que a recorrente não tenha depositado o valor referente ao produto de suas vendas agrícolas em suas contas correntes, de modo que o auto de infração não poderia fundamentar-se em presunção não prevista em lei para inferir que os valores das notas fiscais emitidas em valor superior aos créditos em conta corrente não se referem a entregas de produtos cujo pagamento foi recebido antecipadamente;

- Que o produto é vendido em um momento (geralmente na data do plantio) com pagamento antecipado mediante crédito nas contas correntes do vendedor, mas somente será entregue após a colheita, quando é emitida a nota fiscal e computada a receita da compra e venda e que tal procedimento encontra-se previsto nos artigos 61, § 2º do Decreto nº 3.000/99 e 19 da Instrução Normativa SRF nº 83/01, restando-se concluir, pois, que o ingresso financeiro dos recursos em contas correntes bancárias, por si só, não materializa receita da atividade rural, que para ser configurada depende da efetiva entrega do produto; e

- Que no que diz com a apuração do valor que considerou como omissão de receita da atividade rural, a autoridade fiscal considerou o excedente dos créditos constantes nos extratos bancários, caracterizados como oriundos dessa atividade, e o valor de emissão das notas fiscais, de modo que se apenas considerasse tais créditos em conta corrente bancária como receita da atividade rural estar-se-ia apenas deslocando o momento do fato gerador, sendo que, no caso, o critério eleito pela fiscalização, quando o valor da efetiva emissão Nota Fiscal foi superior aos créditos em conta corrente bancária, tal diferença não foi excluída do valor tributado excedente aos depósitos do ano, implicando em duplicidade de tributação de mesma receita.

(e) Da necessidade de serem desconsideradas as despesas relacionadas à atividade rural comprovadas mediante documentação hábil e idônea:

- Que o artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 83/01 dispõe que as despesas de custeio e investimento são comprovadas mediante documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de

prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento dos empregados, identificado adequadamente a destinação dos recursos;

- Que independentemente da escrituração, para fins de apuração da receita tributável na atividade agrícola é fundamental a dedução das despesas com o custeio da atividade nos termos do artigo 11 da referida Instrução Normativa SRF nº 83/01;

- Que a partir da análise dos comprovantes de despesas, a Parceria Agrícola teve relevante despesas nos anos de 2004, 2005 e 2006, as quais foram indevida e totalmente desconsideradas pelo ente tributante quando da apuração dos cálculos, sendo que todas são dedutíveis do resultado da atividade rural nos termos dos artigos 57 e 63 do RIR/99;

- Que não existe renda a ser tributada da atividade rural e que a impossibilidade de incidir imposto na atividade rural da recorrente é indiscutível, daí por que o acórdão recorrido deve ser reformado para que os valores considerados como omissão de rendimentos da atividade rural sejam excluídos da autuação.

(f) Da obrigatoriedade da administração reconhecer vício de inconstitucionalidade:

- Que a autoridade não analisou algumas questões levantadas na impugnação sob a alegação de que não pode, sob responsabilidade funcional, deixar de aplicar as normas cuja validade estava sendo questionada pela defesa, sendo que cabe ao julgador administrativo analisar todas as questões postas, inclusive aquelas que se referem a inconstitucionalidade de dispositivos, de acordo com os ensinamentos doutrinários e com fundamento no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal,

(g) Do caráter confiscatório da multa:

- Que a multa aplicada no caso é inconstitucional por apresentar nítido caráter confiscatório o qual, aliás, é expressamente proibido pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

(h) Da inaplicabilidade da Taxa Selic:

- Que o artigo 161 do Código Tributário Nacional limita os juros a taxa de 1% ao mês, sendo que como a questão dos juros está intimamente ligada ao crédito, decerto que não pode ser tratada por lei ordinária, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, bem assim que a exigência de juros além daquela prevista pela Lei Complementar acaba violando os princípios da legalidade, moralidade e representa, pois, imoralidade, ilegalidade e inconstitucionalidade.

Com base em tais alegações, a recorrente pugna pela procedência do Recurso Voluntário para que a decisão administrativa de 1º grau seja anulada ou, alternativamente, caso não seja esse o entendimento perfilhado, que a decisão de piso seja reformada nos pontos atacados, cancelando-se as exigências fiscais contidas no auto de infração, total ou parcialmente, por uma ou mais das fundamentações acima expostas.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Do indeferimento fundamento do pedido de realização de perícia e da desnecessidade de perícia e/ou diligências

De início, registre-se que a análise que aqui deve ser realizada tem por base o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, o qual, aliás, prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos, sendo que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” (grifei).

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Em síntese, o que se busca examinar no caso em apreço é se o indeferimento do pedido de realização de diligência pode ser considerado como *preterição ao direito de defesa* nas hipóteses em que a autoridade julgadora de 1ª instância entende que a sua realização se revela prescindível para a formação de sua livre convicção

A propósito, note-se que o instituto da perícia no campo do processo administrativo fiscal encontra guarida nos artigos 16, inciso IV e § 1º e 18 do Decreto n. 70.235/72, os quais dispõem o seguinte:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames

desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).” (grifei).

Com certa frequência, os contribuintes têm solicitado a realização de diligências com a finalidade de esclarecer algum ponto controvertido ou questões técnicas, sendo que, de acordo com o que determina a legislação tributária de regência, as diligências pretendidas devem atender aos requisitos ali estabelecidos, porque, do contrário, tais pedidos serão considerados como não formulados, o que significa dizer que os contribuintes que acabam solicitando a realização de diligências devem expor os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

Com efeito, o deferimento do pedido de realização de diligência depende da demonstração das circunstâncias e causas que a motivaram e determinaram sua imprescindibilidade, de modo que a realização de diligências apenas faz sentido se for realizada com o intuito de, em nome da verdade material, certificar a legitimidade do lançamento. E, aí, considerando que a realização de diligência não constitui direito subjetivo do autuado, caso a autoridade julgadora entenda pela sua desnecessidade e resolva não acolher o pedido tal qual formulado, deverá, expressamente, motivar sua recusa sob pena de nulidade da decisão, sendo que, restando-se cumprida a exigência de motivação relativa ao indeferimento, restará ao interessado, apenas, recorrer da decisão denegatória do pleito à instância superior.

O artigo 28 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o indeferimento do pedido de perícia deve estar fundamentado, sendo que a motivação aí acaba se revelando como condição necessária para o exercício do direito de defesa. Veja-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).” (grifei).

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que, no caso em tela, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou considerando a realização da diligência como dispensável para o deslinde do caso, já que a autuação estaria fundamentada em fatos e possuía elementos de prova que não demandavam a realização de diligências. Além disso, registre-se, ainda, que a referida autoridade acabou dispondo pela desnecessidade de realização de diligência visando a intimação da SEFAZ-ES para que realizasse a procura minuciosa das Notas Fiscais de custeio em nome do recorrente correspondentes aos anos-calendários de 2001 e 2002 e que, segundo ele próprio, encontravam-se acostadas a processos em trâmite naquela Secretaria, haja vista que o órgão já havia sido oficiado e já havia encaminhado os respectivos documentos existentes.

De todo modo, o que deve restar claro é que o indeferimento do pedido de diligência restou fundamentado pela autoridade julgadora de 1ª instância em observância ao que dispõem os artigos 18 e 28 do Decreto n.º 70.235/72, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo, extraídos das e-fls. 5.728 do acórdão recorrido:

“O artigo 18 do Decreto 70.235, de 06 de Março de 1972, possibilita a realização de diligência ou perícia quando a autoridade julgadora entender necessário, podendo indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A perícia e a diligência são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do atuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido.

No presente processo, o pedido de perícia é prescindível por ser da contribuinte a obrigação de comprovar o valor correto da receita e da despesa da atividade rural e a origem dos depósitos bancários questionados pela administração, somando-se ao fato de que foi dada à impugnante, pela via de intimações e ainda na própria impugnação, a oportunidade de trazer documentos hábeis e idôneos que comprovassem a origem dos depósitos bancários, bem como a receita e a despesa da atividade rural, objetos da autuação, ocasiões em que ela poderia ter recorrido a profissional de sua confiança para que esse produzisse a prova para contrapor a autuação.

Assim, cabe afastar o pedido de perícia requerido pela impugnante, posto se tratar de medida absolutamente prescindível, já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.” (grifei).

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal vem há muito se manifestando no sentido de que o indeferimento fundamentado do pedido de realização de diligência não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando a medida se mostra desnecessária. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2002

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. DILIGÊNCIAS OU PERÍCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Pacífico o entendimento desta Câmara de que o indeferimento fundamentado do pedido para realização de perícias e diligências, não caracteriza cerceamento do direito de defesa. Na hipótese, desnecessária a realização da prova requerida.

[...]

(Processo n. 10882.003304/2007-89. Acórdão n. 2101-01.327, Conselheiro Relator José Raimundo Tosta Santos. Sessão de 26.10.2011. Publicado em 30.11.2011).”

Seguindo essa linha de raciocínio, acrescente-se, ainda, que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

Nesse contexto, tem-se que a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, porque, como cediço, e de acordo com os artigos 373, inciso I do Código de Processo Civil de 2015², 16, inciso III do Decreto n. 70.235/ 72³ e artigo 36 da Lei n. 9.784/99⁴, caberá ao próprio interessado comprovar os fatos tais quais alegados.

¹ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

² Verifique-se, por oportuno, que o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil 1973 acabou sendo substituído, por assim dizer, pelo artigo 373, inciso I do CPC/2015, que, a propósito, dispõe igualmente no sentido de que "o ônus da prova incube ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito".

³ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. A impugnação mencionará: III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

⁴ Cf. Lei n. 9.784/99. Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Em outras palavras, a realização de diligências não pode ser compreendida como uma espécie de substituição do dever do sujeito passivo em comprovar suas alegações a partir do levantamento de documentos que deveriam ter sido trazidos aos autos por ele próprio.

A jurisprudência deste Tribunal também acaba corroborando nossa linha de entendimento no sentido de que a realização de diligências nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 não tem por escopo o levantamento de documentos e provas em favor do contribuinte, já que o próprio contribuinte é quem dispõe de meios próprios para tanto. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

(Processo n.10730.723244/2011-32. Acórdão n. 2202-003.999. Conselheiro(a) Relator(a) Júnia Roberta Gouveia Sampaio. Redator designado Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Sessão de 08.07.2017. Acórdão publicado em 03.07.2017).” (grifei).

Considerando que o indeferimento fundamentado do pedido de realização de perícia não caracteriza cerceamento ao direito de defesa quando a medida se mostra desnecessária, entendo por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa tal qual formulada, de modo que a decisão recorrida nesse ponto deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

2. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional⁵, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

⁵ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Além do mais, note-se que as decisões judiciais apenas devem ser obrigatoriamente aplicadas no âmbito deste Tribunal Administrativo na hipóteses previstas no artigo 62, parágrafos 1º e 2º do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, cuja redação segue transcrita:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO II – DO JULGAMENTO

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Por essas razões, deve restar claro que os precedentes administrativos e judiciais tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e não se tratam de decisões definitivas proferidas por Tribunais Superiores e, por isso mesmo, tanto não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código quanto não apresentam eficácia vinculante.

3. Da configuração da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada e da ausência de comprovação dos depósitos

A partir da promulgação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, o legislador acabou estabelecendo uma presunção de rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta bancária de depósito ou de investimento. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Seção IV - Omissão de Receita

Depósitos Bancários

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

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

§ 5º 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 efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).” (grifei).

Com base nas informações que são prestadas pelo próprio contribuinte ou por terceiros, o Fisco pode verificar a ocorrência de situações que, em tese, correspondem ao auferimento de rendimentos tributáveis e, aí, havendo suspeita de que, no caso, respectivos depósitos representam receita omitida, caberá à autoridade fiscal realizar a análise individualizada das respectivas movimentações financeiras registradas em conta de depósito ou de investimento e, ao listar os lançamentos suspeitos um a um, deverá solicitar ao contribuinte que identifique a origem de tais valores. Ao final, caso o contribuinte não consiga comprovar que se tratam de rendimentos isentos ou não tributáveis, tais valores serão considerados como rendimentos omitidos por força da presunção legal em evidência.

Na verdade, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos, de modo que o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte, que, a partir de então, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu.

Em outras palavras, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei n. 9.430/96 prescreve que em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse o fato desconhecido –, caberá à autoridade fiscal, portanto, apenas comprovar a existência do acontecimento tomado como fato presumitivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova documentalmente a origem dos respectivos recursos – esse o fato conhecido. E, aí, tratando-se de presunção relativa, caberá ao contribuinte, por sua vez, afastá-la mediante comprovação da inocorrência do fato desconhecido.

A presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos de origem não comprovada exsurge, portanto, como instrumento extremamente eficaz e catalizador de eficácia do próprio lançamento tributário em si ao permitir que a Fazenda Pública possa inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios, considerando aí a insuficiência da máquina administrativa no que diz com a análise individualizada e detalhada dos rendimentos de cada contribuinte do Imposto sobre a Renda. É nesse sentido que dispõe Emerson Catureli⁶:

“Considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, a regulação da prova no procedimento administrativo assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação Fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir esse fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais frequente desse

⁶ CATURELI, Emerson. Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. In: Revista Dialética de Direito Tributário 143, ago/2007, p. 30-32.

instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos geradores, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material.

[...]

Com base nesses pressupostos teóricos, conclui-se que o legislador, ao elaborar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, julgou que a autoridade administrativa nessas hipóteses encontraria especiais dificuldades para demonstrar, por outros meios, a ocorrência do fato gerador. Daí a necessidade de dotá-la de um instrumento hábil à consecução do lançamento. Há, portanto, inegável juízo deontológico que precedeu a elaboração da norma”.

Nesse contexto, note-se, ainda, que o objeto da tributação não é o depósito bancário ou a aplicação financeira em si considerados. O que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem serão considerados como rendimentos omitidos.

Observe-se que a tributação aí tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da presunção legal insculpida no artigo 42 da Lei n. 9.430/96, é considerada como tal a partir da ausência de comprovação da origem dos respectivos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.

De todo modo, reconheça-se que a presunção legal constante do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 está em consonância com a Constituição Federal e com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, porque a tributação aí tem por objeto a presunção de omissão de rendimentos que, por força da lei, resta caracterizada a partir da falta de comprovação da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento. Com efeito, não restam dúvidas de que os depósitos bancários ou aplicações financeiras não correspondem à renda ou aos proventos a que alude o artigo 43 do CTN⁷. É a lei que prescreve que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento cuja origem não restar comprovada serão considerados como rendimentos omitidos. A correlação entre os depósitos bancários e a presunção de omissão de rendimentos foi instituída pela própria Lei.

Fixadas essas premissas iniciais, evidencie-se que a recorrente não comprovou a origem dos depósitos que lastreiam a presente autuação, mas, ao revés, limitou-se a questionar a própria sistemática presuntiva constante do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 ao sustentar que caberia à autoridade fiscal aprofundar as investigações e demonstrar o efetivo aumento do patrimônio nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional e que os depósitos bancários não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis e, portanto, não autorizam a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos.

Considerando, pois, que a norma jurídica prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 estabelece uma presunção *iuris tantum* ou relativa, caberia ao próprio recorrente documentos hábeis e idôneos relativos à comprovação da origem dos respectivos depósitos os quais pudessem a referida presunção, o que não ocorreu no caso concreto, restando-se observar, por

⁷ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

oportuno, que em casos tais a autoridade fiscal estará desobrigada de comprovar a efetiva omissão de rendimentos justamente porque o ônus da prova é invertido e passa a ser do contribuinte, que, a rigor, tem a obrigação de oferecer provas de que o fato gerador presumidamente considerado não ocorreu.

Aliás, note-se que a autoridade julgadora de 1ª instância já havia se manifestado nesse sentido, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos das fls. 5.176/5.178:

“Para a comprovação da origem dos depósitos é necessária a vinculação de cada depósito a uma operação realizada, já tributada, isenta ou não tributável ou que será tributada após ser identificada, por meio de documentos hábeis e idôneos.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Verifica-se, então, que a lei, ao prever a hipótese de incidência, não estabeleceu o requisito de se comprovar que aos depósitos correspondam alterações patrimoniais positivas do contribuinte, vez que a infração de omissão proveniente de depósitos bancários difere do acréscimo patrimonial a descoberto. Naquela infração é suficiente apenas a ocorrência do depósito, sendo indiferente o destino que se dê aos valores ingressos na conta bancária do contribuinte. Já nesta infração, há a necessidade de se provar a variação patrimonial do fiscalizado, seja por meio de gastos incompatíveis com a renda declarada ou pela aquisição de bens e direitos também não compatíveis.

Por tal razão, é que não basta, para justificar os depósitos, que a renda e bens, declarados ou não, do contribuinte sejam compatíveis com a movimentação financeira apurada, sendo necessária a comprovação individual da origem de cada depósito.”
(grifei).

Por essas razões, entendo por não acolher das alegações da recorrente no que diz com a irrelevância da movimentação bancária para fins de apuração de omissão de rendimentos, haja vista que a recorrente não apresentou documentos hábeis e idôneos com identidade de datas e valores dos depósitos cuja origem não foi comprovada quando, no caso, caberia fazê-lo para que pudesse afastar a presunção contida no artigo no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

4. Da omissão de rendimentos e da ausência de comprovação efetiva dos empréstimos de mútuo

Como visto anteriormente, a partir do artigo 42 da Lei n. 9.430/96 o legislador estabeleceu uma presunção de rendimentos tributáveis pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado,

não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento.

Dito isto, observe-se que o ponto que deve ser aqui destacado reside em saber se as alegações da recorrente no sentido de que parte dos créditos objeto da autuação têm origem em empréstimos merecem prosperar. A rigor, note-se que a recorrente aduz que os empréstimos estariam documentalmente comprovados por meio da efetiva transferência do numerário da mutuante para ela e do registro dos empréstimos na contabilidade daquela, sendo que, no caso, e diferentemente do que a autoridade julgadora de 1ª instância havia sustentado, não há se falar, aqui, na necessidade de registro dos contratos no Cartório de Títulos e/ou em autenticação das assinaturas dos contratantes junto aos respectivos Cartórios quando, no caso, as operações estão comprovadas a partir dos fatos efetivamente ocorridos.

O ponto fulcral para o deslinde do caso concreto reside em saber se os documentos apresentados comprovam, com precisão, se os recursos creditados em contas bancárias ou de investimento têm realmente origem em empréstimos. A propósito, observe-se que o empréstimo de mútuo é instituto do direito privado e, por isso mesmo, deve ser analisado de acordo com os princípios gerais, conceitos e formas do direito privado.

Pois bem. Nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, o que significa afirmar que à luz de tais princípios é que são definidos os institutos, conceitos e formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Confira-se:

“Lei n. 5.172/66

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

De acordo com o dispositivo transcrito, se um conceito do direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência ao seu conteúdo e alcance, tal conceito haverá de ser compreendido pelo intérprete tal como está posto no direito privado. Em outras palavras, se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária – é o que ocorre com o instituto da doação – não poderá o intérprete fazê-lo.

É nesse mesmo sentido que dispõe Luciano Amaro⁸:

“Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas

⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

tributárias, pois – a conclusão é acaciana – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Como assinala Becker, com apoio em Emilio Betti e Luigi Vittorio Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no direito tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do direito civil.”

Considerando, pois, que o empréstimo de mútuo é instituto do direito privado, faz-se necessário que investiguemos o que dispõe a própria legislação civil ao seu respeito, podendo-se afirmar, de logo, que, conceitualmente, o mútuo consiste em um “empréstimo de consumo”, ou seja, trata-se de um negócio jurídico unilateral por meio do qual o mutuante transfere a propriedade de um objeto móvel fungível ao mutuário, que se obriga à devolução, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade⁹.

O Código Civil cuidou de tratar do instituto do empréstimo de mútuo no artigo 586, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 10.406/2002

Capítulo IV – Do Empréstimo

Seção II – Do mútuo

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.”

Como se pode notar, o instituto do *mútuo* aperfeiçoa-se quando o proprietário, mutuante, transmite a propriedade da coisa mutuada, e não apenas a posse, com o efeito e possibilidade de que a coisa seja consumida, obrigando-se o mutuário, portanto, a compensá-lo com a entrega de outra coisa, substancial, qualitativa e quantitativamente idêntica. Não se exigirá do mutuário que restitua exatamente o bem que recebeu, pois é da essência desse negócio jurídico a utilização de coisa fungível.

Em se tratando de *mútuo* de dinheiro, a entrega efetiva da quantia é elemento essencial do contrato sem o qual inexistente o próprio mútuo e não se gera qualquer espécie de obrigação de crédito, já que o crédito e a obrigação de pagar não decorrem da promessa de transferir o dinheiro frente à promessa de aceitá-lo para pagamento futuro, mas, sim, da transferência efetiva do valor ao mutuário. E, aí, considerando que o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade

⁹ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo curso de Direito Civil: contratos em espécie. vol. 4. tomo II. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: 2014, Não paginado.

exige-se que ele pague a quantia em dinheiro que lhe foi havia sido repassada em condições e formas estabelecidas no contrato. O mútuo em dinheiro aperfeiçoa-se, portanto, a partir das seguintes relações: (i) entrega do dinheiro por parte do mutuante; e (ii) pagamento ou quitação do respectivo valor por parte do mutuário.

Em comentários ao instituto do mútuo previsto no artigo 586 do Código Civil, Carlos Roberto Gonçalves¹⁰ afirma que o mutuante é obrigado a entregar a coisa, enquanto o mutuário tem o dever de restituí-la. Confira-se:

“Sendo o mútuo contrato *real e unilateral*, que se perfaz com a entrega da coisa emprestada, uma vez efetuada a tradição nada mais cabe ao mutuante, recaindo as obrigações somente sobre o mutuário.

[...]

As obrigações do mutuário, pode-se dizer, resumem-se numa só: *restituir*, no prazo convencionado, a mesma quantidade e qualidade de coisas recebidas e, na sua falta, pagar o seu *valor*, tendo em vista o tempo e o lugar em que, segundo a estipulação, se devia fazer a restituição, quando o contrato não tiver dinheiro por objeto. Se a coisa, ao tempo do pagamento, estiver desvalorizada, deve ser restituído o valor que tinha na data do empréstimo, pelo qual ingressou no patrimônio do mutuário.”

Transpondo esses ensinamentos para o caso em concreto, note-se, de plano, que a autoridade autuante já havia disposto que as alegações de que os créditos objeto da autuação não estavam amparadas em elementos comprobatórios suficientes que pudessem atestar, com precisão, que os supostos empréstimos cujos documentos encontram-se juntados às e-fls. 1.415/1.527 e e-1.529/1.555 foram efetivamente realizados tomados de pessoas físicas e da empresa MEPAL, conforme se pode observar do trecho abaixo transcrito, extraídos das fls. 5.718 do acórdão recorrido. Veja-se:

“Para a comprovação do mútuo com pessoa física, é necessário, além da indicação na declaração de rendimentos, da capacidade financeira do mutuante e da comprovação da efetiva entrega do numerário à pessoa física, a existência de contrato de mútuo que, por ser instrumento particular, para que possa valer como elemento de prova oponível a terceiros, é imperativo que seja esteja registrado no Registro de Títulos e Documentos.

No presente caso, a impugnante não junta documentos suficientes para comprovar a existência dos alegados empréstimos, não sendo possível afirmar que os valores considerados como omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários não comprovados no auto de infração, demonstrados, pela impugnante, nos DOC 3A e 3B, sejam provenientes de empréstimos por ela tomados de pessoas físicas e da MEPAL.”

De fato, os elementos probatórios acostados aos autos são insuficientes para comprovar a efetividade dos supostos empréstimos tomados de pessoas físicas e da empresa MEPAL, porque, em primeiro lugar, os créditos anotados como recebimento de empréstimos não foram objeto de contrato de mútuo e, em segundo plano - o que é mais relevante -, a recorrente não comprovou a efetiva movimentação do fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir dos ingressos dos numerários e das respectivas saídas a título de quitação dos empréstimos, do

¹⁰ Gonçalves, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais. vol. 3. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

que se conclui que a identificação do depositante, acompanhados dos seus extratos bancários e identificação de cheques vinculados aos supostos empréstimos concedidos não tem o condão de comprovar a efetividade das operações.

A jurisprudência consolidada deste Tribunal vem entendendo há muito que os empréstimos realizados devem ser demonstrados a partir de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados. Veja-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE — IRRF

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados.

Recurso negado.”

(Processo n. 13808.002432/2001-09. Acórdão n. 104-23.473, Conselheiro Relator Antonio Lopo Martinez. Sessão de 11.09.2008. Publicado em 21.02.2009).” (grifei).

Considerando, pois, que a recorrente não colacionou aos autos o contrato de mútuo e, sobretudo, a própria comprovação do fluxo financeiro em suas contas bancárias a partir dos ingressos dos numerários e das respectivas saídas a título de quitação dos empréstimos através de documentação bancária (TED's, DOC's, saques, depósitos realizados em valores correspondentes etc), restando-se concluir, portanto, que as alegações de que os créditos objeto da presente autuação tem por natureza empréstimos de mútuos firmados com pessoas físicas e com a empresa MEPAL não merecem prosperar.

5. Da alegação de que a tributação foi em realizada em duplicidade de uma única receita

A recorrente alega que a autoridade fiscal teria utilizado erroneamente de critério por meio do qual não considerou a circunstância legal para a materialização do conceito de receita da atividade rural na venda de produtos agrícolas com entrega futura.

E, aí, no diz com a apuração dos valores relativos à infração por omissão de receita da atividade rural, a recorrente sustentou que a fiscalização confrontou o excedente dos créditos constantes nos extratos bancários, caracterizados como oriundos dessa atividade, com o valor de emissão das notas fiscais, todavia, quando o valor da efetiva emissão de notas fiscais foi superior aos créditos lançados em conta corrente, tal diferença não foi excluída do valor tributado excedente aos depósitos do ano, o que teria implicado na duplicidade da tributação da mesma receita.

O fato é que a fiscalização considerou as vendas decorrentes dos contratos de compra com pacto de entrega futura como receitas da atividade rural no mês da efetiva entrega

do produto rural, nos termos do que dispôs o artigo 61 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, vigente à época dos fatos aqui discutidos¹¹. Confira-se:

“Decreto n.º 3.000/99

Subseção IV - Receita Bruta

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§ 5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.”

No caso concreto, note-se a autoridade fiscal utilizou-se dos seguintes procedimentos para chegar à apuração do valor tributado dos respectivos contratos: (a) Calculada a receita bruta das vendas oriundas dos depósitos efetuados nas contas dos parceiros agrícolas (valor líquido do depósito + funrural — 2,3%), discriminada por empresa depositante (adquirente); e (b) Comparada a receita bruta apurada com base nos blocos de produtor com a receita bruta apurada com base nos depósitos bancários efetuados na conta dos parceiros agrícolas, sendo que se esta for maior que aquela, houve omissão de receita da atividade rural.

¹¹ De acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

Portanto, tem-se que as alegações da recorrente no sentido de os critérios utilizados pela autoridade fiscal teriam implicado na duplicidade da tributação da mesma receita não merecem prosperar.

6. Da falta de comprovação das despesas de custeio e investimento através de documentos hábeis e idôneos

Registre-se, de logo, que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera¹²:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

– Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

– Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acrécimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

– Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;

– Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

Nesse contexto, observe-se que o artigo 57 do RIR/99¹³, vigente à época dos fatos aqui discutidos¹⁴, cuidou de dispor que os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas deveriam ser apurados de acordo com as regras ali previstas. Quer dizer, a renda tributada aí leva em conta os resultados positivos, os quais devem ser considerados a partir das receitas, das despesas de custeio e de investimentos e dos demais valores que integram a atividade. A propósito, note-se, ainda, que o artigo 63 do RIR/99 dispunha que o resultado da atividade rural deveria ser obtido a partir da diferença entre o valor da receita bruta recebida e as despesas pagas no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física¹⁵.

Dito isto, registre-se que o artigo 60, § 1º do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 dispunha pela obrigatoriedade da comprovação das receitas e das despesas escrituradas no *Livro Caixa* através de documentação idônea que identificasse o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação. Confira-se:

¹³ Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 57. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

¹⁴ Confira-se que de acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

¹⁵ Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

“Decreto nº 3.000/99**Subseção III – Formas de Apuração**

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 3º).

§ 4º É permitida a escrituração do Livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipograficamente.

§ 5º O Livro Caixa deve ser numerado seqüencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.” (grifei).

E a própria legislação de regência cuidou de dispor sobre o conceito de *despesas de custeio e de investimentos*, conforme se pode observar da inteligência do artigo 62 do RIR/99, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Decreto nº 3.000/99**Subseção V - Despesas de Custeio e Investimentos**

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

[...]” (grifei).

Pelo que se pode notar, a escrituração em Livro Caixa tem o escopo de demonstrar a receita e a despesa, de modo que a veracidade das despesas deve ser comprovada mediante documentação idônea. A escrituração em Livro Caixa é, portanto, indispensável para que o contribuinte possa deduzir as despesas permitidas pela legislação.

Com efeito, ainda que o contribuinte disponha dos comprovantes das despesas é necessário que mantenha a escrituração em Livro Caixa, restando-se observar, portanto, que tal escrituração deve ser realizada de forma regular e com apontamentos individualizados. Em suma, a escrituração em Livro Caixa deve ser considerada como condição para o reconhecimento das despesas de custeio e de investimentos próprias da atividade rural.

7. Das alegações de inconstitucionalidade e de a multa apresenta caráter confiscatório por violação ao artigo 150, IV da Constituição Federal e da aplicação da Súmula CARF nº 2

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada corretamente com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, o qual, aliás, encontra-se válido e vigente, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº2

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

De todo modo, o que deve restar claro é que este Tribunal não tem competência para analisar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis, tratados e decretos por expressa vedação constante dos artigos 26-A do Decreto nº 70.235/72, 62 do RICARF e Súmula CARF nº 2º, diferentemente do que leva a crer a recorrente.

Portanto, tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias que se encontram válidas e vigentes, reafirmo que a multa foi aplicada corretamente com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não pode ser afastada tal como pretende o recorrente.

8. Da incidência dos juros de mora com base na Taxa Selic

Em relação a alegação de que os juros não podem ser calculados com base na Taxa Selic, é de se reconhecer que o artigo 84, inciso I e § 1º da Lei n. 8.981/1995, combinado com o artigo 13 da Lei n. 9.065/1995 e artigo 61, § 3º da Lei n. 9.430/96 preceituam que sobre os créditos tributários da União formalizados em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995 e que não são pagos até a data do vencimento serão acrescidos juros de mora calculados com base na variação da Taxa referencial do *Sistema Especial de Liquidação e Custódia* – SELIC para títulos federais, acumulada, mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente. Confira-se:

“Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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;

[...]

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995

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 equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1997

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

[...]

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

Aliás, é nesse sentido que dispõe a Súmula Vinculante CARF n. 4, cuja redação transcrevo abaixo:

“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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Considerando que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB devem ser calculados com base na Taxa SELIC, entendo que a linha de defesa tal qual levantada pela recorrente no tópico relativo à *capitalização e ilegalidade dos juros cobrados* não deve ser acolhida.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega