



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

**Processo n°** 19515.720284/2013-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.518 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** DHJ COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2010

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É lícito ao Fisco requisitar dados bancários, sem autorização judicial, na vigência do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA.

Tratando-se de omissão de receitas apurada com base em presunção legal, uma vez provada pelo Fisco a ocorrência do fato indiciário, e não infirmada a presunção pelo sujeito passivo, a receita presumida por lei passa a ser tida como receita conhecida, para todos os fins de direito. E é sobre ela, a receita conhecida, que se dará o arbitramento do lucro, em face da não apresentação dos livros obrigatórios.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2010

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Exercício: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ALEGAÇÃO DE RECEITAS NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, incumbiria ao contribuinte a prova de que as receitas teriam origem em operações não sujeitas à incidência da COFINS. Não trazida aos autos esta prova, mantém-se a autuação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Exercício: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ALEGAÇÃO DE RECEITAS NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de omissão de receitas apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, incumbiria ao contribuinte a prova de que as receitas teriam origem em operações não sujeitas à incidência da contribuição para o PIS. Não trazida aos autos esta prova, mantém-se a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em negar provimento ao recurso voluntário. No que toca à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a decisão foi por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Hélio Eduardo de Paiva Araújo. Quanto às demais matérias, a decisão foi unânime.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

DHJ COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., já qualificada nestes autos, **inconformada com o Acórdão nº 16-48.449**, de 12/07/2013, da 13ª Turma da Delegacia da

Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

### DA AUTUAÇÃO

1. Conforme Termo de Verificação Fiscal TVF, acostado às fls. 1.624/1.630, trata-se de crédito lançado contra o Contribuinte acima identificado em relação ao ano calendário de 2009, vez que em decorrência do procedimento fiscal realizado foi constatada omissão de registro de receitas, referente a valores identificados como créditos e depósitos bancários em contas correntes da Fiscalizada, não declarados nem contabilizados, o que resultou na lavratura dos Autos de Infração incluídos no presente processo (acompanhados de demonstrativos de apuração dos valores devidos e demonstrativos de acréscimos legais – multa e juros). O montante do crédito tributário em epígrafe perfaz **RS\$ 20.656.161,80 (vinte milhões e seiscentos e cinquenta e seis mil e cento e sessenta e um reais e oitenta centavos)**.

1.1. Do conteúdo descrito no referido Termo de Verificação Fiscal e dos elementos acostados aos autos, destacam-se as seguintes intimações, documentos e informações:

1.2. A atividade fiscal, apoiada no Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2012-00502-8, teve início com o Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, fls. 53/4, cientificado à Fiscalizada via Edital de Intimação nº 52/2012, afixado em 29/03/12 e desafixado em 16/04/12, conforme fls. 58.

1.3. Às fls. 61/2, tem-se o Termo de Intimação Fiscal e respectiva ciência, destinado ao Sr. Marcelo Dahruj (sócio), para o fim de atualização das informações cadastrais da Fiscalizada.

1.4. Às fls. 67/9, está o Termo de Reintimação Fiscal por intermédio do qual a Autoridade Fiscal solicita, novamente, o quanto requerido no TIPF. A ciência de tal ato se deu por meio do Edital de Intimação nº 110/2012, afixado em 22/06/12 e desafixado em 09/07/12. Ademais, foi enviado à empresa e ao sócio (Marcelo) termo ratificando o acima relatado (fls. 70/3).

1.5. Foi emitido Termo de Embaraço Fiscal, fls. 74/5, cientificado à Fiscalizada via Edital de Intimação nº 152/2012, afixado em 13/08/12 e desafixado em 29/08/12, conforme fls. 76, em virtude do não atendimento às intimações fiscais.

1.6. Às fls. 77/107, tem-se Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF nº 08.1.90.00-2012-00489-7, nº 08.1.90.00-2012-00488-9, nº 08.1.90.00-2012-00487-0, nº 08.1.90.00-2012-00486-2, nº 08.1.90.00-2012-00485-4, nº 08.1.90.00-2012-00484-6, nº 08.1.90.00-2012-00483-8, nº 08.1.90.00-2012-00482-0, nº 08.1.90.00-2012-00480-3, nº 08.1.90.00-2012-00481-1 e nº 08.1.90.00-2012-00585-0, enviadas às instituições financeiras com as quais a Fiscalizada operou no ano sob análise e os correspondentes comprovantes de recebimento.

1.7. Em 04/10/2012, a Autoridade Fiscal intimou a Fiscalizada, Termo de Intimação Fiscal, fls. 108 (Edital de Intimação nº 217/2012), a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea a origem dos recursos movimentados (créditos) em suas contas bancárias. Planilha com a discriminação dos valores/lançamentos cujos esclarecimentos foram solicitados estão às fls. 110/272.

1.8. Em 22/11/2012, a Autoridade Fiscal intimou, novamente, a Fiscalizada, Termo de Intimação Fiscal, fls. 276 (Edital de Intimação nº 276/2012), a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea a origem dos recursos movimentados (créditos) em suas contas bancárias. Planilha com a discriminação dos valores/lançamentos cujos esclarecimentos foram solicitados estão às fls. 278/443.

1.9. Em resposta às solicitações feitas, a Fiscalizada, fls. 448, pronunciou-se para apresentar alguns dos documentos exigidos (fls. 449/475).

1.10. Às fls. 477 a Autoridade Fiscal reintima a Fiscalizada para apresentação de documentação hábil e idônea a origem dos recursos movimentados, vez que não atendida.

1.11. Às fls. 646/673, encontra-se a DIPJ 2010 da Fiscalizada, cuja opção de tributação se deu na figura do Lucro Real.

1.12. Às fls. 677/1.623, foram acostados os extratos bancários e demais informações obtidas por intermédio das RMF encaminhadas, segregadas por instituição financeira.

1.13. Por fim, em virtude da falta de justificativa, de comprovação e/ou demonstração da origem, da causa e do oferecimento à tributação dos créditos/depósitos bancários reclamados, restou caracterizada a omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

1.14. Ademais, a Autoridade Fiscal informa no seu TVF que em virtude da falta de apresentação das informações contábeis, o lucro da empresa foi arbitrado nos termos do art. 530, III, do RIR/99.

1.15. Em consequência do exposto, foram lavrados os combatidos Auto de Infração, acompanhados da descrição dos fatos e enquadramento legal, cientificados via postal – AR, em 01/03/2013, consoante fls. 1.817 e 1.822, com os respectivos valores de crédito apurado e anexos de demonstrativo de apuração e de demonstrativo de multa e juros:

- Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Arbitrado, valor de crédito apurado: R\$ 7.201.193,10; Auto de Infração e descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 04/14; Demonstrativo de Apuração Detalhado, fls. 15/8; Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fls. 19;

- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Arbitrado, valor de crédito apurado: R\$ 3.267.015,53; Auto de Infração e descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 20/6; Demonstrativo de Apuração Detalhado, fls. 27/30; Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fls. 31;

- COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Regime Cumulativo), valor de crédito apurado: R\$ 8.388.740,71; Auto de Infração e descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 32/6; Demonstrativo de Apuração Detalhado, fls. 37; Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fls. 38;

- PIS – Programa de Integração Social (Regime Cumulativo), valor de crédito apurado: R\$ 1.799.212,46; Auto de Infração e descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 39/43; Demonstrativo de Apuração Detalhado, fls. 44; Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fls. 45; 1.16.

Às fls. 1.631/1.815, encontra-se o Anexo do TVF que, em forma de planilha, individualiza os lançamentos bancários presumidos como receita omitida da Fiscalizada.

1.17. Às fls. 03, encontra-se o Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo.

1.18. Anota-se que consta no bojo de cada Auto de Infração a respectiva fundamentação legal relativa ao tributo e aos acréscimos legais (multa e juros).

1.19. Destaca-se, por fim, que foi impingida multa de ofício agravada (112,5%), em função do não atendimento às intimações fiscais, com fundamento no art. 44, I e § 2º da Lei nº 9.430/96.

1.20. O enquadramento legal dos juros de mora aplicado consta do artigo 61, § 3º, da citada Lei nº 9.430/96.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

2. A Autuada apresentou, tempestivamente (fls. 1.921), impugnação às autuações (fls. 1.836/1.851). Suas alegações, em síntese, foram:

2.1. Após síntese dos fatos procedimentais que culminaram na lavratura em tela, pugna pela declaração de nulidade do procedimento fiscal na medida em que os atos praticados estariam em confronto com o que determina o art. 5º, XII, da CF. Colaciona jurisprudência.

2.2. Em acréscimo, sustenta que os critérios utilizados para arbitramento efetuado não encontra amparo na legislação do imposto de renda, razão por que deve ser julgada procedente a Impugnação apresentada.

2.2.1. Hostiliza o fundamento normativo utilizado pela Autoridade Fiscal (art. 532 do RIR) vez que, por tratar-se de determinação de receita com esteio em presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 a efetiva receita era desconhecida e, assim, para fins de arbitramento, deveria ser utilizada a previsão do art. 535 do mesmo diploma. Colaciona julgamento administrativo.

2.2.2. Ademais, articula que os termos receita presumida e receita conhecida são conflitantes ou mesmo excludentes.

2.3. Alternativamente, assevera que foram considerados dentre os créditos bancários meras transferências entre contas correntes de titularidade da própria Insurgente, bem como valores recebidos de outras empresas com as quais mantém relação comercial e havia firmado contrato de conta corrente.

2.3.1. Desta sorte, articula que alguns dos valores considerados não se enquadram na hipótese do art. 42 da Lei nº 9.430/96 (TED D e DOC D), por força do previsto no § 3º, I do referido artigo.

2.4. Lado outro, sustenta que os lançamentos atinentes ao PIS e à COFINS, em virtude do ramo de atividade da Defendente, concessionária de veículos, sujeitavam-se, no período em tela, ao regime monofásico e, ainda, as receitas decorrentes da venda de automóveis estavam alcançadas por alíquota zero.

2.4.1. Fundamenta seu entendimento na Lei nº 10.485/02, a partir do que o recolhimento das contribuições contestadas passou a ser feito, exclusivamente, pelo

fabricante ou importador de veículos não afetando, assim, a Impugnante (comerciante).

2.5. Ainda, hostiliza a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício por falta de previsão legal para tanto, fundamentando o seu entendimento no art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96 que se refere a débitos decorrentes de tributos e contribuições, não se aplicando à multa que não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo. Suscita, ainda, o art. 43 e parágrafo único da mesma lei para entender que quando quis a lei determinar a incidência dos juros moratórios sobre a penalidade o fez de forma expressa. Menciona julgados administrativos.

2.6. Diante do que expõe, requer seja julgada procedente sua Impugnação e declarados nulos os AI atacados.

2.7. Por fim, intenta provar o quanto alegado por todas as formas em Direito admitidas, especialmente a juntada de documentos e a realização de diligências.

A 13ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-48.449, de 12/07/2013 (fls. 1948/1971), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.*

*Verificado que o procedimento adotado pela Fiscalização encontra fundamento na Lei Complementar nº 105/01 e no Decreto nº 3.724/01, não há de ser cogitada quebra de sigilo bancário, muito menos ilegal.*

*IMPUGNAÇÃO ACOMPANHADA DE PROVAS. NÃO ATENDIMENTO.*

*A Impugnação, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, deve ser apresentada com as provas que suportem os motivos de fato e de direito em que se fundamente precluindo o direito de apresentar as provas que possuir em outro momento, excetuadas as previsões legais expressamente ressalvadas, conforme art. 16 e § 4º do Decreto 70.235/72.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.*

*Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

*O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2009*

**LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

*O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ, acarreta o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.*

Por relevante, esclareço que o provimento parcial se deveu à exclusão, dos créditos tomados como receitas omitidas, de transações para as quais não restou dúvida tratar-se de transferências entre contas-correntes de titularidade da então impugnante.

Ciente da decisão de primeira instância em 31/07/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1977, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 30/08/2013 conforme carimbo de recepção à folha 1979.

No recurso interposto (fls. 1981/2000), a recorrente alega preliminarmente a nulidade do procedimento adotado pela Fiscalização, por desrespeito a garantias constitucionais invioláveis, tais como privacidade e sigilo de correspondências, consubstanciados no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal de 1988. Por sua ótica, seu sigilo bancário teria sido quebrado sem prévia autorização do Poder Judiciário. Colaciona jurisprudência que entende suportar sua tese.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

- Afirma que seria ilegal o arbitramento do lucro com alicerce nos valores dos depósitos/créditos bancários. Quanto a este ponto, reitera os argumentos trazidos em sede de impugnação, no sentido de que a “*receita presumida*” não poderia ser tomada como “*receita conhecida*”, para fins do arbitramento. Assim, o caminho escolhido pela fiscalização (arbitramento com base na receita conhecida) não poderia subsistir, o que levaria ao cancelamento da exigência fiscal.

- Sustenta a improcedência dos autos de infração de PIS e COFINS. Aduz que seu faturamento seria composto, essencialmente, pelas receitas decorrentes da comercialização de veículos da marca Fiat, da qual era concessionária. Essas contribuições estariam sujeitas ao regime monofásico, concentração das exações no início da cadeia produtiva, por força da Lei nº 10.485/2002. Conclui que “*parte dos valores creditados nas*

*enquadrados na hipótese do art. 1º da Lei nº 10.485/02, não podendo ser considerados nas bases de cálculo das contribuições sociais em questão”.*

- Questiona a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente alega a nulidade do procedimento adotado pela Fiscalização, por desrespeito a garantias constitucionais invioláveis, tais como privacidade e sigilo de correspondências, consubstanciados no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal de 1988. Por sua ótica, seu sigilo bancário teria sido quebrado sem prévia autorização do Poder Judiciário.

A Turma Julgadora, em primeira instância, não lhe deu razão. Também assim o faço. De plano, cabe lembrar que este Colegiado não tem competência para se pronunciar sobre alegações de inconstitucionalidade, a teor da Súmula CARF nº 02, abaixo transcrita.

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

No entanto, para que não fiquem sem resposta os reclamos da recorrente, considero pertinente tecer as considerações a seguir.

Examinemos as disposições dos arts. 1º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, a seguir transcritos (grifos não constam do original)

*Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

[...]

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

[...]

*VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.*

[...]

*Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e*

*aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

Como facilmente se observa, a Lei autoriza o acesso das autoridades tributárias diretamente aos registros das instituições financeiras, sem que haja violação do dever de sigilo, desde que haja procedimento fiscal em curso, e que os exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A regulamentação do art. 6º, ou seja, a perfeita delimitação das condições a que a lei se refere, foi feita pelo Poder Executivo mediante o Decreto nº 3.724/2001.

Não há que se falar, portanto, em reserva de jurisdição. Aliás, mesmo para aqueles que entendem que o sigilo bancário pode ser compreendido como espécie do direito à intimidade, em um sentido amplo, protegido pelo inciso X do art. 5º da Constituição Federal de 1988 (o que não é pacífico), há que se notar que o texto constitucional, neste caso, é silente quanto à necessidade ou não de prévia autorização judicial. Quando quis, o legislador constitucional fez constar explicitamente a competência exclusiva do Poder Judiciário para determinadas matérias, como, por exemplo, a busca domiciliar, prevista no inciso XI, a interceptação telefônica (inciso XII) e a decretação de prisão de qualquer pessoa, ressalvada a hipótese de flagrância (inciso LXI, todos do art. 5º).

Eis o texto dos dispositivos constitucionais invocados pelos recorrentes:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*[...]*

*X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*

*[...]*

*XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;*

Ainda quanto ao conceito de intimidade, conquanto possa ser tido de maneira mais ampla, quase como sinônimo de privacidade, abrangendo também a vida privada, a honra e a imagem, o fato é que a Constituição fez questão de separar esses aspectos, o que nos leva a adotar um conceito mais restrito. José Afonso da Silva, citando René Ariel Dotti, ensina que a intimidade se caracteriza como “*a esfera secreta da vida do indivíduo na qual este tem o poder*

*legal de evitar os demais*<sup>1</sup>. O mesmo autor cita conceito de Adriano de Cupis, que define a intimidade como “*o modo de ser da pessoa que consiste na exclusão do conhecimento de outrem de quanto se refira à pessoa mesma*”<sup>2</sup>. Veja-se que estes conceitos não têm precisa linha demarcatória, correndo o risco de ambiguidade ou de referências circulares. No entanto, a linha comum a ser observada é que a intimidade vela sobre segredos e particularidades do foro moral e íntimo do indivíduo.

Já quanto à vida privada, separada da intimidade pelo texto constitucional, mais uma vez é de se recorrer a José Afonso da Silva<sup>3</sup>:

*... a vida das pessoas compreende dois aspectos: um voltado para o exterior e outro para o interior. A vida exterior, que envolve a pessoa nas relações sociais e nas atividades públicas, pode ser objeto das pesquisas e das divulgações de terceiros, porque é pública. A vida interior, que se debruça sobre a mesma pessoa, sobre os membros de sua família, sobre seus amigos, é a que integra o conceito de vida privada, inviolável nos termos da Constituição.*

A próxima etapa da análise é verificar se a movimentação bancária estaria abrangida pela proteção constitucional. Considerando o exposto anteriormente, seria uma distorção admitir que sim. Afinal, os dados bancários de uma pessoa refletem aspectos de seu patrimônio, que em princípio nenhuma relação têm com seu foro moral e íntimo, e apenas indiretamente poderiam ser aspecto da vida interior a que se refere José Afonso da Silva. Seria mais adequado caracterizar o sigilo bancário como um dos instrumentos de defesa da propriedade, como proteção contra a curiosidade sem justo motivo de terceiros ou concorrentes.

Essa linha de raciocínio ganha ainda mais força ao analisar a possível aplicabilidade do dispositivo constitucional às pessoas jurídicas, no que tange à proteção à intimidade e à vida privada. Ora, trata-se de valores típicos da pessoa humana, de conceitos atinentes à dimensão interna da entidade (pessoa). Inaplicáveis, assim, às pessoas jurídicas, criações abstratas do Direito, despossuídas de intimidade. Em se tratando de empresas, fica ainda patente que a movimentação bancária pode revelar tão somente aspectos patrimoniais, não abrangidos pelo inciso X do art. 5º da CF/88.

Passemos, então, à análise do inciso XII do art. 5º, que trata da proteção das comunicações.

O segredo das correspondências desde longa data tem reclamado proteção, praticamente ao mesmo tempo da criação de um serviço postal. A facilidade de comunicação surgida para os particulares trouxe fundados receios da divulgação e da utilização indevida das informações. O surgimento de novas formas de comunicação, como o telégrafo e o telefone, fez com que a proteção fosse ampliada, com os mesmos fundamentos. A Constituição anterior (1967) estabelecia que “*é inviolável o sigilo de correspondência e das comunicações telegráficas e telefônicas*”.

<sup>1</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed. rev. e atual., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, pág. 210.

<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. *Obra citada*, pág. 210.

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. *Obra citada*, pág. 211.

O constituinte de 1988 inovou, ao introduzir a palavra “dados”. A propósito, cabe transcrever o comentário de Bastos e Martins<sup>4</sup> em 1989, ainda no calor do surgimento do novo texto constitucional:

*De logo faz-se mister tecer críticas à impropriedade desta linguagem. A se tomar muito ao pé da letra, todas as comunicações seriam invioláveis, uma vez que versam sempre sobre dados. Mas pela inserção da palavra no inciso vê-se que não se trata propriamente do objeto da comunicação, mas sim de uma modalidade tecnológica recente que consiste na possibilidade das empresas, sobretudo financeiras, fazerem uso de satélites artificiais para comunicação de dados contábeis.*

Em que pese a existência de opiniões em contrário, a melhor interpretação é a de que a proteção de que trata esse inciso recai sobre as comunicações, em suas diversas modalidades, e não sobre os dados ou informações que estão sendo comunicados. Assim também pensa Ferraz Jr.<sup>5</sup>: “Obviamente, o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, comunicação de dados e telefonia”. Quanto às informações contidas nessa comunicação, sua proteção se dará pela legislação constitucional ou mesmo infraconstitucional específica, conforme seu conteúdo. Assim, se a comunicação versar sobre aspectos íntimos das pessoas, estarão sob o manto da proteção à intimidade (inciso X do art. 5º). Se foram informações sobre movimentação bancária, será aplicável a legislação que rege essa matéria. O que a Constituição veda é que um terceiro, que nada tem a ver com a relação comunicativa, entre na transmissão (por qualquer de seus modos) e acesse indevidamente os dados transmitidos.

Se, por hipótese, um magistrado, em situação prevista legalmente, determina o acesso do fisco à movimentação financeira de um determinado contribuinte, não se há de cogitar da interceptação das ordens de pagamento feitas eletronicamente, emitidas pelo titular da conta. Deve, entretanto, o banco repassar ao fisco as informações armazenadas em sua base de dados. Não cabe falar, aqui, em sigilo de dados.

Em reforço dessa linha interpretativa, de que apenas o ato comunicacional está protegido pelo inciso XII, Ferraz Jr.<sup>6</sup> lembra que o texto constitucional estabelece essa vedação em caráter absoluto, com ressalva apenas quanto às comunicações telefônicas. E o faz em face de sua volatilidade. Nas comunicações por correspondência, telegráfica e de dados, na presença do interesse público, é possível a reconstituição das informações transmitidas e a obtenção de provas com base nos vestígios materiais da comunicação: a carta guardada, o telegrama, as informações armazenadas em um computador. Ao contrário, o conteúdo das conversas telefônicas se perderia por completo, se não fosse a permissão, nos casos especificados, de suas gravações, comumente denominadas “grampos telefônicos”.

Pelo exposto, resta demonstrada a inaplicabilidade dos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 ao sigilo bancário.

<sup>4</sup> BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Yves Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol. 2, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, pág. 73.

<sup>5</sup> FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Sigilo Fiscal e Bancário*. In: PIZOLIO, Reinaldo, e GAVALDÃO Jr., Jayr Viégas (Coordenadores). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo, Quartier Latin, 2005, pág. 25.

<sup>6</sup> FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Obra citada*, pág. 127.

Observe-se, ademais, que o acesso do fisco às informações bancárias é, em última análise, um mero teste de veracidade e consistência das informações já anteriormente oferecidas à administração tributária. O dever original de informar sobre suas operações sujeitas ou não à incidência tributária é do contribuinte, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento fiscal. Assim, o acesso a tais informações não deve ser encarado como quebra de sigilo ou prerrogativa excepcional, e sim como forma de se aferir a veracidade das informações que originariamente deveriam ter sido prestadas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de pessoas físicas, as informações já deveriam constar de suas declarações anuais de rendimentos, quer se trate de rendimentos auferidos, tributáveis ou não, quer se trate de informações sobre variações patrimoniais tais como aquisição e/ou alienação de bens, saldos de contas bancárias e de aplicações financeiras, entre outras. Se for o caso de pessoas jurídicas, com muito mais razão as informações já deveriam estar disponíveis ao fisco, em face da obrigação de escriturar detalhadamente todas as suas operações (inclusive bancárias/financeiras) e de comprovar sua escrituração com documentação hábil e idônea.

No caso em tela, ressalte-se, a movimentação financeira objeto de autuação não se encontrava adequadamente escriturada nos livros contábeis nem suportada por documentos hábeis e idôneos, como seria obrigação da recorrente, a teor do disposto nos artigos 251, 258 e 259, todos do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Aliás, os livros contábeis sequer foram apresentados ao Fisco.

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

[...]

*Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).*

[...]

*Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).*

§1º *A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.*

§2º *A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).*

[...]

Adicionalmente, devem ser observadas as disposições do art. 145, § 1º, da Constituição Federal vigente:

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*I - impostos;*

*II - taxas, ...;*

*III - contribuição de melhoria, ... .*

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

O *caput* do artigo traz a competência para a instituição dos tributos, fonte de recursos para o Estado. Seu parágrafo primeiro delimita parâmetros para a exigência tributária, no que é conhecido na doutrina como o *princípio da capacidade contributiva*, embora o constituinte tenha preferido a expressão capacidade econômica. Não obstante o fato de que o texto constitucional se refere aos impostos, não são poucos os autores que estendem sua aplicação às demais espécies tributárias.

Esse conceito está subordinado à idéia de justiça distributiva, busca fazer com que cada um pague de acordo com sua riqueza, e encontra raízes no vetusto preceito do direito romano de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*).

Ao estabelecer esse parâmetro para a exigência tributária, o constituinte se preocupou com a efetividade de sua aplicação. Para que esse dispositivo constitucional não viesse a se tornar letra morta, à administração tributária foi facultado, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando o art. 145 da Constituição Federal faculta (ou, em se tratando de um *poder-dever*, ordena) à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, nada mais faz do que reforçar o princípio da igualdade, permitindo a tributação em paridade de condições daqueles que se encontram em situação econômica semelhante.

Nesse diapasão devem ser compreendidos os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

[...]

*Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*

*I - os tabeliães, escritvães e demais serventuários de ofício;*

*II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;*

*III - as empresas de administração de bens;*

*IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;*

*V - os inventariantes;*

*VI - os síndicos, comissários e liquidatários;*

*VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.*

*Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.*

Afasto, assim, as alegações da recorrente quanto à necessidade de ordem judicial para a obtenção de informações acerca de sua movimentação bancária, bem assim de supostas ofensas a garantias constitucionais. Inexiste, aqui, qualquer nulidade a ser reconhecida.

No mérito, a recorrente afirma que seria ilegal o arbitramento do lucro com alicerce nos valores dos depósitos/créditos bancários. Quanto a este ponto, reitera os argumentos trazidos em sede de impugnação, no sentido de que a “receita presumida” não poderia ser tomada como “receita conhecida”, para fins do arbitramento. Assim, o caminho escolhido pela fiscalização (arbitramento com base na receita conhecida) não poderia subsistir, o que levaria ao cancelamento da exigência fiscal.

Tampouco aqui assiste razão à recorrente, conforme bem demonstrado em primeira instância.

A acusação trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

*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).*

*§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.*

*§ 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.*

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados nas contas-correntes da pessoa jurídica.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real, presumido ou optantes pelo SIMPLES.

Ao descumprir a obrigação de escriturar, a interessada queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por suas contas-correntes. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Estabelecida pelo Fisco a ocorrência do fato indiciário, e não infirmada a presunção pelo sujeito passivo, a receita presumida por lei passa a ser tida como receita conhecida, para todos os fins de direito. E é sobre ela, a receita conhecida, que se dará o arbitramento do lucro.

Rejeito, assim, também esse argumento, e nego provimento ao recurso, quanto a este ponto.

Na sequência de seus argumentos, a recorrente sustenta a improcedência dos autos de infração de PIS e COFINS. Aduz que seu faturamento seria composto, essencialmente, pelas receitas decorrentes da comercialização de veículos da marca Fiat, da qual era concessionária. Essas contribuições estariam sujeitas ao regime monofásico, concentração das exações no início da cadeia produtiva, por força da Lei nº 10.485/2002. Conclui que *“parte dos valores creditados nas contas correntes da Recorrente decorre da comercialização de veículos automotores, enquadrados na hipótese do art. 1º da Lei nº 10.485/02, não podendo ser considerados nas bases de cálculo das contribuições sociais em questão”*.

Sobre a matéria, o julgador *a quo* assim se manifestou (fls. 1959/1960):

6.3.1. Primeiramente, importa mencionar que, consoante o Contrato Social Consolidado acostado às fls. 1.855/9, o objeto social da Autuada (cláusula quinta) compreendia a exploração do ramo de comércio de veículos automotores, peças e acessórios, oficina mecânica, funilaria e pintura, donde se extrai, sem espaço para dúvidas, que a atuação comercial da Autuada não se limitava, apenas, ao comércio de veículos automotores.

6.3.2. Adicionalmente, a Defendente sustenta que no período objeto da presente Autuação mantinha contrato de concessão firmado com a Fiat Automóveis S/A e, em decorrência de tal avença, o respectivo faturamento compunha-se, em

essência, das receitas decorrentes da comercialização de veículos. Os fatos suscitados, contudo, não restaram comprovados nos autos.

6.3.3. Ademais, no corpo da Contestação apresentada (item '49') a Defendente assevera que parcela significativa da movimentação financeira daquele período corresponde a receitas provenientes de venda de automóveis, sem, no entanto, identificar quais seriam tais receitas, nem comprovar, documentalmente, os fatos alegados.

6.3.4. Ainda, como consabido e adiante tratado, no caso das presunções legais o ônus da prova resta invertido, competindo, assim, ao Contribuinte demonstrar a inaplicabilidade/afastamento da presunção legal.

Não merecem reparos as observações acima. Com efeito, a presunção legal não tem o condão de identificar a origem das receitas omitidas, sendo tão somente forma de permitir sua quantificação. A receita omitida se torna conhecida (como antes ressaltado) no que respeita ao seu montante, mas não no que toca a sua origem. A própria recorrente reconhece que apenas "parte" dos valores creditados em suas contas-correntes teria origem na comercialização de veículos, mas se mostra incapaz de especificar e comprovar qual seria essa "parte".

Diante disso, permanecem hígidos os lançamentos de PIS e COFINS, devendo o recurso ser rejeitado, quanto a este ponto.

Finalmente, a interessada questiona a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. A Turma Julgadora em primeira instância rejeitou, fundamentadamente, este pedido, em decisão à qual não faço reparos.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

**Lei nº 9.430/1996:**

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

**Lei nº 5.172/1966 (CTN):**

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

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

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

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênua para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação dos juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-*

Processo nº 19515.720284/2013-13  
Acórdão n.º **1302-001.518**

**S1-C3T2**  
Fl. 2.026

---

*00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)*

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

Pelas mesmas razões, nego provimento, quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mais, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha