



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

**Processo nº** 10830.008090/2001-57  
**Recurso nº** 506.431 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-00.958 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JOÃO HÉLIO VIDAL BLAYA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1998, 1999

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Inteligência da Súmula CARF nº 11 (Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal).

**NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.**

O pedido de nulidade oriundo de eventuais falhas formais no MPF não pode ser acatado em decorrência da jurisprudência do CARF ter se consolidado na linha de que o MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento.

**DATA DE ALIENAÇÃO. CONTRATO PARTICULAR DE VENDA E COMPRA EM FACE DA ESCRITURA DE VENDA E COMPRA. PREVALÊNCIA DO INSTRUMENTO PÚBLICO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

No Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra acostado aos autos sequer consta o nome do autuado (consta somente o nome do outro condômino proprietário), havendo a assinatura de apenas um dos adquirentes e de uma testemunha, sem reconhecimento de firma em cartório ou qualquer outro indício que efetivamente comprovasse que a transação foi efetivada na data do instrumento particular, como o registro nas declarações de bens e direitos dos contratantes ou mesmo a documentação bancária que comprovasse a extinção da obrigação. Assim não se compreende como tão precário instrumento contratual possa espalhar seus efeitos além dos próprios

contratantes. Dessa forma, deve-se privilegiar como data da avença aquela constante do registro cartorário, no qual, inclusive, não há qualquer informação sobre a existência da compra e venda em data pretérita. Considerada como data da venda e compra a constante no registro público, forçoso concluir que o quinquênio decadencial ainda não se tinha operado.

GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NA ALIENAÇÃO DE DUAS ÁREAS COMPLEMENTARES. CUSTO DE AQUISIÇÃO DEFERIDO EM PROPORÇÃO COM AS ÁREAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO PUGNADO EM PROPORÇÃO AOS PREÇOS DE ALIENAÇÃO. DEFERIMENTO DO CRITÉRIO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE.

Considerando que a alienação de ambas as áreas gerou ganho de capital, a autoridade fiscal terminou por computar todo o custo de aquisição na apuração dos ganhos de capital. Ademais, o critério utilizado pela autoridade terminou por beneficiar o contribuinte, pois aumentou o custo de aquisição da alienação mais antiga, reduzindo o imposto lançado, o que tem condão de reduzir os encargos moratórios conjuntos das exações lançadas.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. TRIBUTAÇÃO DO GANHO REFERENTE À TERRA NUA. IMPOSSIBILIDADE DE TRATAR O GANHO DE CAPITAL DE UM IMÓVEL RURAL COMO URBANO, SEM CONSIDERAR A SITUAÇÃO RURÍCOLA DO IMÓVEL.

Não se pode calcular um ganho de capital na alienação de imóvel rural sem efetuar considerações sobre o valor da terra nua e sobre as benfeitorias. Em regra, somente a parte do preço referente à terra nua é passível de tributação pelo ganho de capital. Eventualmente, caso o contribuinte não consiga apartar as parcelas referentes às benfeitorias do custo de aquisição e do preço de venda, as normas infralegais da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com esteio no art. 21 da Lei nº 8.023/90, determinam que todo o preço e o custo totais sejam utilizados para cálculo do ganho de capital. Porém, para que isso ocorra, mister que o contribuinte seja intimado a comprovar o custo das benfeitorias e a parcela dela no preço de venda, não se desincumbindo da tarefa, o que não ocorreu no caso vertente. O imóvel ora em debate foi considerado como urbano, não havendo qualquer remissão à legislação da tributação da atividade rural no auto de infração, o que implica em patente desconformidade do procedimento fiscal com a legislação de regência da matéria, pois, em princípio, somente o ganho obtido na alienação da terra nua poderia ser atingido pelo imposto incidente sobre o ganho de capital.

MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA À TAXA DO ART. 161 DO CTN. NÃO CABIMENTO DA TAXA SELIC.

Juros de mora de 1% a (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional incidem sobre a multa de ofício vinculada ao tributo não paga no vencimento legal. Não há base legal para incidência de juros de mora à taxa selic sobre a multa vinculada ao tributo.

MULTA DE OFÍCIO. EXORBITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DO DEFERIMENTO DESSA PRETENSÃO NA VIA ADMINISTRATIVA.

A multa de ofício lançada tem sede no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e não se pode afastá-la sob o argumento de que é exorbitante, pois isso implicaria na decretação de inconstitucionalidade de modo incidental da norma citada, o que é vedado ao julgador administrativo. Na espécie incide a inteligência da

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

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR parcial provimento para cancelar o imposto de renda relativo ao ganho de capital auferido no imóvel de 5.884,30 ha, localizado no município de Porto dos Gaúchos (MT), e reconhecer que os juros de mora devem incidir à taxa de 1% a.m. sobre a multa de ofício vinculada. Ainda, por maioria, decidiu-se que a incidência dos juros de mora não poderá exceder àquela que a fiscalização outrora imputou ao contribuinte (juros de mora à taxa selic sobre a multa vinculada), vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura Matos e Rubens Maurício Carvalho.

Assinado digitalmente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 03/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Acácia Sayuri Wakasugi e Giovanni Christian Nunes Campos.

## Relatório

Em face do contribuinte JOÃO HÉLIO VIDAL BLAYA, CPF/MF nº 012.356.648-72, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 11/12/2001, auto de infração, com ciência postal em 05/01/2002 (fl. 63). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

|                 |               |
|-----------------|---------------|
| IMPOSTO         | R\$ 68.540,28 |
| MULTA DE OFÍCIO | R\$ 51.405,16 |

Ao contribuinte foram imputadas omissões de ganhos de capital, na alienação de bens e direitos, nos anos-calendário 1997 e 1998, com os seguintes fatos geradores, todos com multas de ofício de 75% vinculadas ao imposto lançado: 28/02/1997; 31/08/1997; 30/09/1997; 31/10/1997; 30/11/1997; 31/12/1997; 31/01/1998; 28/02/1998; 31/03/1998; 31/05/1998 e 31/07/1998.

Abaixo se descrevem as alienações que geraram os ganhos de capital:

- alienação de uma área de 38.621,54 mts<sup>2</sup>, denominada área 02 do resultado da subdivisão de um terreno de área total de 69.503,84 mts<sup>2</sup>, situado no bairro de Amarias, localizado na rua Projetada 02 com a Rua João Martins, no distrito de Nova Veneza, Sumaré (SP), sendo o contribuinte proprietário de metade do imóvel. A alienação ocorreu em 06/02/1997, pelo valor total de R\$ 112.000,00, sendo imputado um preço de R\$ 56.000,00 a favor do autuado, e um custo total de R\$ 78.909,40, tocando ao contribuinte 50% deste (R\$ 39.454,70);
- alienação a prazo da área remanescente acima, com parcelas recebidas de agosto de 1997 a maio de 1998, em um valor total de R\$ 550.000,00, cabendo ao autuado 50% deste preço, com o custo respectivo;
- participação na alienação de imóvel denominado Alvorada I, situado no município de Porto dos Gaúchos (MT), por escritura pública de dação em pagamento em favor do Banco do Brasil S/A, na data de 03/07/1998, com preço de alienação total de R\$ 559.707,00, cabendo ao contribuinte 40% deste preço e do custo respectivo, relativo ao lote "Andaluz ", com área de 5.884,30ha.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, alegando que (i) o Mandado de Procedimento Fiscal estava vencido quando de sua notificação, (ii) a decadência da cobrança de ganho de capital sobre imóvel alienado há mais de cinco anos, (iii) inconsistência na apuração do ganho de capital, (iv) ilegalidade da taxa Selic e (v) a indevida imposição da multa de ofício.

A 7ª Turma da DRJ-São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 17-33.445, de 16 de julho de 2009 (fls. 115 a 137).

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 26/08/2009 (fl. 148). Irresignado, o inventariante interpôs recurso voluntário em 23/09/2009 (fl. 149).

No voluntário, o representante legal do espólio alega (as partes em *italico* são transcrições literais do recurso), em síntese, que:

- I. está eivada de nulidade a decisão proferida pela instância *a quo*, pois prolatada mais de 07 anos após a protocolização da impugnação, sendo necessário afastar todas as argumentações relativas à ausência de provas para comprovar o direito vindicado, já que o contribuinte terminou tendo seu direito de defesa violado, pela impossibilidade de agora juntar provas de fatos ocorridos há mais de 10 anos. Ademais, a decisão terminou por vulnerar o Princípio constitucional da razoável duração do processo, bem como a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que obriga a Administração a prolatar a decisão no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos;
- II. o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 05/01/2002, por via postal, porém a autoridade lançadora não mais estava autorizada a

prosseguir com o feito fiscal, pois o MPF que lhe conferia competência havia cessado a validade em 29/12/2001, sendo isso uma causa de imprestabilidade do lançamento;

- III. no tocante à alienação da área de 38.621,54 mts<sup>2</sup>, esta foi realizada em 19/04/1995, e não em 18/02/1997, como considerada pela fiscalização, como faz prova o Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra (fls. 78/79) acostado aos autos, estando, assim, o ganho de capital dessa operação alcançado pela decadência, contada na forma do art. 150, § 4º ou do 173, I, ambos do CTN. Deve-se ressaltar que a formalização da escritura pública definitiva dependia de regularização da área junto ao Cartório de Registro de Imóveis (subdivisão da área rural só consumada posteriormente), tanto assim que o contrato particular consignava uma área de aproximadamente 37.000 mts<sup>2</sup>, identificando porém a matrícula original (nº 6.095) que também constou na escritura, que depois foi desmembrada, gerando a matrícula nº 80.125, para controlar o imóvel aqui em debate;
- IV. há equívocos na apuração do ganho de capital dos imóveis alienados, como abaixo se demonstra:
- a. Área 02, com 38.621,54 mts<sup>2</sup>: ganho tributado de R\$ 16.542,40 em 02/97
- i. *“tratava-se de área rural, com disciplina específica para apuração de ganho de capital prevista no art. 19 da Lei 9.393/96, norma não observada pelo Fisco, cuja omissão da tipificação legal implica nova nulidade do auto de infração, além de distorcer os critérios de apuração”* (fl. 161);
- ii. *“o custo atribuído para a gleba não pode ser rateado simploriamente em função da área em m<sup>2</sup>, sendo mais apropriado o parâmetro do preço de alienação, uma vez que da subdivisão resultaram áreas de diferentes valores econômicos, em função da localização e possibilidade de utilização de cada imóvel subdividido. Se o custo é para ser contraposto ao valor de alienação, nada mais lógico que os preços de venda sejam tomados como referenciais para apropriação do custo correspondente a cada gleba”* (fls. 161 e 162).
- b. Área 01, com 30.882,30 mts<sup>2</sup>: ganho tributado de R\$ 243.454,70, rateado na forma do recebimento das parcelas, de 08/97 a 05/98
- i. *“Essa é a outra gleba resultante da subdivisão da área rural, caracterizada como área mais nobre, por isso de maior valor econômico. Veja-se que tem 8.000 m<sup>2</sup> a menos que a gleba anterior e, no entanto, maior valor de venda, o que deixa claro que lhe deve ser atribuído maior*

*custo, mediante rateio proporcional aos preços de venda e não pela área. Todavia, não foi coerente a fiscalização, e muito menos a d. DRJ/SP0II, que laboraram no sentido de prejudicar o Recorrente, em mais de uma oportunidade. Vejamos: Estando a Auditora-Fiscal de posse dos dados da escritura lavrada 12.05.1998, a favor da compradora STORAGE DISTRIBUTION, intimou o Recorrente para que esclarecesse a forma e épocas do recebimento do preço. Respondida a intimação em 04.12.2001, mencionando que houve recebimento antecipado do preço, distribuído em parcelas desde agosto/97 até maio/98, não titubeou a fiscalização em dar total crédito à informação recebida, mesmo sem amparo em qualquer documento, lavrando o Auto de Infração para exigir o imposto proporcionalmente a cada parcela, retroagindo os fatos geradores, a despeito da escritura ter sido lavrada só em 12.05.1998. Lamentável incoerência! Nesse caso, porque a retroação traz maior ônus para o Recorrente, desprezou o Fisco a data em que foi lavrada a escritura (12.05.1998), exigindo imposto desde o mês de agosto/97, o que provocou maior encargo de juros acumulados pela SELIC. Espera-se que esse mesmo critério seja aplicado ao item precedente, uma vez que lá ficou comprovada a alienação anterior (1995), enquanto que no caso da gleba ora em exame nem se exigiu comprovação. Está o Recorrente esbravejando por um mínimo de coerência, se forem ultrapassadas as demais impropriedades sobejamente apontadas” (fl. 164).*

- c. Área rural de 5.884,30 ha em Porto dos Gaúchos (MT): ganho tributado de R\$ 195.642,80, em 07/98 – dação em pagamento
- i. trata-se de alienação de área rural, sendo impróprios e descabidos os dispositivos legais indicados no auto de infração. Ressalte-se que a área está devidamente cadastrado no INCRA sob o nº 9.010.775.309.877, o que comprova, por si só, que se trata efetivamente de imóvel rural;
  - ii. “na apuração de eventual ganho de capital deve ser levado em consideração o Valor da Terra Nua (VTN) declarado, sendo irrelevante o preço da alienação. A "Certidão de Regularidade Fiscal de Imóvel Rural", expedida pela própria DRF/Campinas em 20.05.1998, indica que o VTN declarado era de R\$ 225.677,77, cabendo ao Recorrente 40% (quarenta por cento) desse valor, que deveria ser levado em consideração em lugar do preço de alienação, e não o considerado pela Auditora-Fiscal” (fl. 167);
  - iii. “Ainda que se pudesse pensar em "salvar" o lançamento tributário – para raciocinar por hipótese

*absurda - também não estaria correta a data de aquisição considerada (30.11.1994), tampouco o valor do custo adotado pelo Fisco (R\$ 28.240,00), pois ignorou o Fisco que essa área rural foi antes alienada por escritura pública lavrada em 05.06.1996, em favor de MARIO REGATIERI NETO e LAURO JOSÉ RAFACHO, pelo valor de R\$ 211.850,00. A propriedade foi retomada pelos então alienantes por instrumento particular de transação formalizado em 18.03.1998, operação que permitiu a posterior "dação em pagamento" ao Banco do Brasil, por escritura de 03.07.1998" (fl. 167);*

iv. *"A mencionada "dação em pagamento" não corresponde à quitação de dívida própria, pois os alienantes nada deviam ao Banco do Brasil e, assim, nenhum ganho foi obtido na operação, pois a entrega do imóvel não serviu para extinguir qualquer obrigação do Recorrente junto àquele Banco. Assim, ainda que esse fosse o critério legal para apuração de ganhos de áreas rurais - já confirmado que deve ser o VTN -, também seria impróprio tomar o valor da amortização da dívida de terceiro como preço de alienação, pois a própria escritura aponta a empresa Transportes Elmo Ltda como devedora do Banco do Brasil, e não o fiscalizado" (fl. 168).*

V. os juros de mora à taxa selic não podem incidir sobre a multa de ofício lançada, por ausência de base legal para tanto;

VI. a multa de ofício de 75% é exorbitante no caso de um imposto apurado em uma simples revisão de declaração.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 26/08/2009, quarta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 23/09/2009, dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 25/09/2009, sexta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Na defesa do **item I**, em verdade, o recorrente busca a aplicação do instituto da prescrição intercorrente ao caso vertente, pois a Administração Fiscal teria levado mais de 07 anos para processar e julgar a impugnação interposta, tendo vulnerado o Princípio constitucional da razoável duração do processo, bem como o art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que obriga a Administração a prolatar a decisão no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos, implicando no próprio cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois a decisão recorrida faz menção a provas não produzidas, as quais, atualmente, pela passagem do tempo, seriam impossíveis de serem apresentadas.

Como é de conhecimento geral, o reconhecimento da prescrição intercorrente era rechaçado pela jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, o que culminou com a edição da Súmula CARF nº 11, assim vazada: “*Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”.

Mesmo que se entenda que o contribuinte não estaria pugnando pelo reconhecimento da prescrição intercorrente, mas pugnando pela decretação da nulidade do lançamento (e da decisão recorrida), estribado na vulneração do Princípio constitucional da razoável duração do processo, melhor sorte não o socorre, pois isso implicaria em afastar a aplicação da lei tributária que serviu de base legal ao lançamento a partir de uma ponderação de princípios, de um lado o da legalidade e do outro o antes citado, com prevalência deste último. Ora, na prática, isso implicará na decretação de inconstitucionalidade incidental da lei tributária aplicada ao caso concreto, o que é vedado ao julgador administrativo, entendimento esse que terminou sendo consubstanciado na Súmula CARF nº 2, *verbis*: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Por último, no tocante à aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 (*É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*), deve-se anotar que se trata de uma norma programática, para a qual o legislador não atribuiu qualquer sanção no caso de descumprimento dela. Ora, se o legislador não criou as sanções, não cabe ao julgador administrativo funcionar como legislador positivo, papel que sequer se permite ao próprio Órgão magno da jurisdição nacional, o Supremo Tribunal Federal, como se vê no RE 485290 AgR / PE, sessão de 03/08/2010, relatora a Ministra Ellen Gracie, da Segunda Turma, assim ementado:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ISONOMIA. EXTENSÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. IMPOSSIBILIDADE DO STF ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.** 1. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado de que a extensão de tratamento tributário diferenciado, previsto em lei, a contribuintes não contemplados no texto legal, implicaria converter-se esta Corte em legislador positivo. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido.

**Decisão:** A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora.

(grifou-se)

Por tudo, sem razão o recorrente no ponto relativo à defesa do item I do relatório.



Agora se passa à defesa do **item II** do relatório (nulidade decorrente da expiração do MPF).

A nulidade acima não pode ser acatada em decorrência da jurisprudência do CARF ter se consolidado na linha de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento. Como exemplos desse entendimento na jurisprudência administrativa, vejam-se os Acórdãos nºs 105-16.918, 108-09.653, 104-23.400, CSRF/01-06.028 e CSRF/01-06.085.

Ademais, no caso vertente, seria absolutamente desarrazoada e formalista a decretação da nulidade vindicada, até porque, apesar de o contribuinte ter sido considerado intimado no prazo de 15 dias contados da postagem da correspondência com o auto de infração, em 02/01/2002 (conforme registro manuscrito nos autos – fl. 63) ou 05/01/2002 (como pugnado pelo recorrente), pois não se apostou a data da ciência no AR, está claro que a correspondência foi postada em dezembro de 2001 (em 18/12/2001, conforme informação dos autos – fl. 63), em data contemporânea ao encerramento do MPF, este ocorrido em 29/12/2001 (fl. 1). Na prática, não se poderia imputar uma falha dos correios, que não exigiu a aposição da data do recebimento no AR, à Administração Fiscal.

Mais uma vez, sem razão o recorrente.

Superada a defesa do item II, passa-se à do **item III** (decadência do imposto de renda referente à alienação da área de 38.621,54 mts2).

Alega o recorrente que a área acima foi alienada em 19/04/1995 e não em 18/02/1997, como faz prova o Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra, acostado aos autos na impugnação, implicando na caducidade do lançamento em relação ao ganho de capital respectivo. Argumenta, consecutivamente, que o retardo na formalização da escritura definitiva decorreu da necessidade de regularização da área junto ao Cartório de Registro de Imóveis, a partir de subdivisão de área rural, inclusive com desdobramento da matrícula.

No Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra de fls. 78 e 79, pretensamente lavrado em 19/04/1995, sequer consta o nome do autuado (consta somente o nome do outro condômino proprietário), havendo a assinatura de apenas um dos adquirentes e de uma testemunha, sem reconhecimento de firma em cartório ou qualquer outro indício que efetivamente informasse que a transação foi efetivada nessa data (como o registro da alienação nas declarações de ajuste anual dos contratantes). Inegavelmente, não se compreende como tão precário instrumento contratual possa espalhar seus efeitos além dos próprios envolvidos na transação comercial.

O recorrente poderia facilmente comprovar a data da avença acima trazendo aos autos cópias dos cheques que extinguiram essa operação, pois não parece plausível que essa compra e venda, no montante de R\$ 112.000,00, a preço de abril de 1995, pudesse ter sido feita em espécie. Porém o recorrente ficou a repisar que o Contrato Particular seria documento suficiente para mister.

De outra banda, a fiscalização fiou-se na data do registro cartorário como aquela em que ocorreu a operação (18/02/1997), no qual não há qualquer informação sobre a existência da compra e venda em data pretérita.

Com as considerações acima, entendo que o Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra de fls. 78 e 79 não é documento hábil a comprovar a efetiva alienação da área de 38.621,54 mts2 em 19/04/1995, pois não há qualquer formalidade extrínseca, de caráter público, que demonstre que esse documento foi de fato firmado na data antes informada, além de não haver comprovação da efetiva liquidação financeira dessa operação, a denunciar que a transação tivesse ocorrido em 1995.

Dessa forma, a data de 18/02/1997 deve ser considerada como a de alienação da área de 38.621,54 mts2, o que implica dizer que não havia fluído o quinquênio decadencial em 02/01/2002 (ou 05/02/2002), data da ciência da autuação.

Agora se passa a apreciar os pretensos equívocos apontados na apuração do ganho de capital, como anotado pelo recorrente no **item IV** da defesa.

Primeiramente, passa-se para o **item IV.a.**, referente à alienação da área de 38.621,54 mts2, na qual o recorrente assevera que se trata de uma área rural, especificidade não observada pela autoridade fiscal, bem como se insurge sobre o custo utilizado na apuração, que não deveria considerar a proporção entre a área alienada e a área total do imóvel, mas a relação entre os valores de alienação da área citada e da complementar de 30.882,30 mts2.

Não há qualquer comprovação nos autos que a área alienada acima se tratava de um imóvel rurícola, não havendo, por exemplo, Declaração de ITR entregue ou registro no Incra. Ao revés, como se pode ver no registro do imóvel do CRI (fls. 78 e 79), vê-se que o imóvel se encontra no Bairro dos Amarais, localizada à Rua Projetada 2 com a Rua João Martins, no distrito de Nova Veneza, município e Comarca de Sumaré-SP, tendo nele sido construído, em 22/04/1998, um galpão alfandegário, tudo a indicar que se trata de um imóvel urbano. Assim, a afirmação de que se trata de um imóvel rural encontra-se destituída de qualquer comprovação por parte do recorrente, não podendo ser aqui acatada.

Em relação ao segundo ponto da defesa, o contribuinte vergasta o critério utilizado pela autoridade fiscal para definir o custo do imóvel, como se demonstra a seguir.

O imóvel alienado ora em discussão era uma parte de um imóvel maior, de 69.503,84 mts2, sendo que ambas as partes foram alienadas, gerando ganhos de capital, conforme se vê nestes autos. A partir do custo da área total, a autoridade fiscal considerou o custo de cada área alienada como a proporção entre as superfícies delas. Assim, para o imóvel de 38.621,54 mts2, representando 55,57% da área alienada, a autoridade considerou tal percentual para definição do custo da área maior. Já o contribuinte, considerando que as partes foram alienadas por preços diversos, sendo a área menor vendida por um preço mais elevado, pugna para que o critério de rateio do custo considere os valores de cada alienação, em proporção.

Neste ponto, a defesa acima não pode ser acatada, pois iria minorar o custo do bem aqui em discussão, aumentando o ganho de capital, o que teria o condão de incrementar o imposto lançado, agravando a situação do recorrente, procedimento vedado na instância julgadora. Explica-se.

A área maior (38.621,54 mts2) foi alienada por R\$ 142.000,00; já menor, por R\$ 550.000,00. Isso implica que, utilizando o critério dos preços de alienação para

proporcionalizar o custo de aquisição, dever-se-ia aplicar um percentual de 20,52% sobre o custo da área total [R\$ 142.000,00/(R\$ 550.000,00 + R\$ 142.000,00)], reduzindo o custo e aumentando o ganho de capital (observe que a fiscalização utilizou um percentual de 55,57% sobre o custo total).

Por tudo, não se pode acatar a pretensão do contribuinte, pois isso implicaria na majoração do ganho de capital da parcela maior do imóvel. Porém, como se verá a seguir, há outras considerações para rechaçar a presente pretensão recursal.

Agora se passa ao item **item IV.b**, referente à alienação da área complementar de 30.882,30 mts<sup>2</sup>.

Inicialmente, com as mesmas razões precedentes, afasta-se a defesa de que tal área seria rural.

Aqui, a defesa referente ao critério de proporcionalização do custo, a partir dos valores da alienação e não das áreas alienadas, faria sentido, pois majoraria o custo da área menor, reduzindo o ganho de capital.

Porém, entendo que a presente defesa não pode ser acatada, basicamente pela razoabilidade do critério utilizado pela autoridade fiscal. Ora, inicialmente, o critério da autoridade fiscal foi razoável, e deferiu a totalidade do valor de aquisição das áreas como custo para cálculo do ganho de capital. Como ambas as áreas alienadas geraram ganhos de capital, o total do custo foi apropriado em ambas as alienações, em proporção com as áreas, reduzindo tais ganhos.

Caso a autoridade tivesse utilizado o critério do contribuinte, teria majorado o ganho de capital da área maior (que foi alienada primeiro e por um preço menor) e reduzido o ganho da área menor (que foi alienada depois e por um preço maior), em igual montante, pois ambas gerariam ganhos de capital em quaisquer dos critérios utilizados, ou seja, por quaisquer dos critérios (da autoridade ou do contribuinte), a soma dos ganhos de capital de ambas as áreas seria igual.

Interessante ressaltar que, utilizando o critério do contribuinte, a autoridade até agravaria a exação lançada, mesmo não havendo alteração da soma dos ganhos de capital de ambas as áreas, pois o imóvel maior foi alienado primeiro e este teria um ganho de capital majorado (pela utilização de um custo menor), implicando que haveria um incremento de imposto com vencimento mais antigo (imposto este que seria compensado com a diminuição respectiva no imposto da segunda alienação, com vencimento mais moderno), que sofreria um encargo agravado dos juros de mora em face do imposto da área menor efetivamente lançado (inferior, pelo critério da autoridade fiscal).

Por tudo, diferentemente do afiançado pelo contribuinte, o critério utilizado pela autoridade fiscal (proporção entre as áreas) deferiu todo o custo de aquisição do imóvel primevo em face das alienações das duas partes, sendo até mais benéfico para o contribuinte, quando considerado o critério do preço de alienação de ambas as áreas, pois o imposto da primeva alienação ficou menor, havendo um montante menor de encargos.

Ante o exposto, considerando a razoabilidade do critério utilizado pela autoridade fiscal, não cabe aqui qualquer reparo no lançamento.

Quando ao cálculo do ganho de capital na forma dos pagamentos informados pelo próprio contribuinte recorrente, incabível acatar a irresignação, pois foi o próprio contribuinte que informou o recebimento parcelado do preço, desde agosto de 1997, e a autoridade fiscal simplesmente diferiu o ganho de capital, considerando o regime de caixa, na forma informado pelo autuado. Assim, a autoridade fiscal somente não utilizou como data da alienação a do registro da escritura de venda e compra porque o contribuinte informou o recebimento parcelado e antecipado do preço. Correto, no ponto, o procedimento fiscal.

Por último neste item IV, passa-se ao item **item IV.b**, referente ao imposto decorrente do ganho de capital da Área rural de 5.884,30 ha em Porto dos Gaúchos (MT).

Aqui assiste razão ao recorrente.

Inegavelmente se trata de área rural, como se vê no cadastro do INCRA, sob nº 9.010.775.309.877, e a autoridade não poderia calcular o ganho de capital da área sem fazer menção às especificidades do ganho de capital de um imóvel rural, quando é cediço que o contribuinte poderia tributar o valor auferido pelas benfeitorias como receita da atividade rural, somente oferecendo à tributação do ganho de capital a diferença entre o valor da alienação da terra nua em face do custo desta.

Para tentar aclarar o ponto, traz-se à colação a Lei nº 8.023/90:

*Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.*

*§ 1º omissis.*

*§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.*

***§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. [os artigos citados referem-se à tributação do ganho de capital]***

(...)

*Art. 21. O Poder Executivo expedirá os atos que se fizerem necessários à execução do disposto nesta lei. (grifou-se)*

Observe-se que o art. 4º, § 3º, da Lei nº 8.023/90 apenas submete à tributação do ganho de capital o valor da terra nua do imóvel rural. Já com base no art. 21 da referida Lei, o Poder Executivo editou os diversos atos necessários à execução da Lei. Assim, foi editada pelo então Departamento da Receita Federal a IN nº 138 de 28 de dezembro de 1990, que foi sucedida pela IN SRF nº 125, de 26 de novembro de 1992, da qual transcrevem-se os artigos que importam para o exame proposto:

*IN SRF 125/1992*

*Art. 4º A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser sempre comprovada por documentos usualmente utilizados nessa atividade, tais como, nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada a nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.*

*Parágrafo único - Quando a receita bruta da atividade rural for decorrente da alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural, a comprovação poderá ser feita por documentação hábil e idônea, onde necessariamente conste o nome, CPF ou CGC e endereço do adquirente, bem como o valor da operação em moeda corrente nacional.*

*Art. 5º As despesas de custeio e os investimentos serão comprovados através de documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, de modo que possa ser identificada a destinação dos recursos.*

*Art. 7º Não constitui investimento o custo de aquisição da terra nua, que deverá ser destacado dos demais investimentos nela incorporados e utilizados no desempenho da atividade rural.*

*Parágrafo único - Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.*

*Art. 8º Na alienação de bens utilizados na produção e caso não esteja discriminado no documento de aquisição, o valor de venda da terra nua não constitui receita da atividade agrícola, devendo o resultado positivo apurado ser tributado como ganho de capital nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713/88.*

*Parágrafo único - Para fins de apuração do ganho de capital, a terra nua corresponde ao valor venal do imóvel rural, excluídos os valores das construções, instalações e melhoramentos, o das culturas permanentes, o das árvores de florestas plantadas e o das pastagens cultivadas ou melhoradas, que constituem receita da atividade rural no mês da alienação. (grifou-se)*

Posteriormente, veio a Instrução Normativa SRF nº 31, de 22 de maio de 1996, que consolidou as normas sobre a apuração dos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos por pessoas físicas, aplicável ao caso aqui em debate, e asseverou em seu art. 17, parágrafo único, *verbis*:

*Art. 17. No caso de imóvel rural será considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua, observado o disposto nos arts. 9º a 11.*

*Parágrafo único. Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, que se classificam como investimentos (benfeitorias) e que tiverem sido deduzidos como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural. (grifou-se)*

A Instrução Normativa SRF nº 31/1996, acima, excluiu os dispêndios com benfeitorias que tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da atividade rural do valor de aquisição da terra nua.

Por tudo, no caso do imóvel rural com benfeitorias, considera-se como valor da alienação exclusivamente à terra nua, quando o dispêndio com as benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural. Neste caso, apenas o custo de aquisição e o valor da alienação da terra nua serão utilizados para o cálculo do ganho de capital. De outro lado, o valor do custo de aquisição e o da alienação das benfeitorias devem ser tributados como despesa e receita da atividade rural, respectivamente.

As considerações acima feitas implicam claramente que não se pode calcular um ganho de capital na alienação de imóvel rural sem efetuar considerações sobre o valor da terra nua e sobre as benfeitorias. Como regra geral, somente a parte do preço referente à terra nua é passível de tributação pelo ganho de capital. Eventualmente, caso o contribuinte não consiga apartar do custo de aquisição e do preço de venda as parcelas referentes às benfeitorias, as normas infralegais da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com esteio no art. 21 da Lei nº 8.023/90, determinam que todo o preço e o custo total sejam utilizados para cálculo do ganho de capital. Porém, para que isso ocorra, mister que o contribuinte seja intimado a comprovar o custo das benfeitorias e a parcela dela no preço de venda, não se desincumbindo da tarefa, o que não ocorreu na presente fiscalização.

O imóvel ora em debate foi considerado como urbano, não havendo qualquer remissão à legislação da tributação da atividade rural no auto de infração (fl. 6), o que implica em patente desconformidade do procedimento com a legislação de regência da matéria, pois, em linha de princípio, somente o ganho obtido na alienação da terra nua poderia ser atingido pelo imposto incidente sobre o ganho de capital.

Dessa forma, deve-se aqui afastar a tributação do ganho de capital do imóvel rural de 5.884,30ha, localizado no município de Porto dos Gaúchos (MT), sendo desnecessário, assim, efetuar maiores considerações sobre as outras linhas defensivas trazidas, neste ponto, pelo recorrente.

Agora se passa a debater a defesa do **item V** (juros de mora à taxa selic não podem incidir sobre a multa de ofício lançada, por ausência de base legal para tanto).

Antes de tudo, a matéria em destaque é objeto de dúvida quanto ao cabimento de sua discussão no rito do Processo Administrativo Fiscal. Exatamente por essa controvérsia, a instância de piso, em regra, não aceita sequer discutir a matéria, pois entende que não competiria à autoridade julgadora se manifestar sobre eventos futuros e incertos, não presentes no lançamento, como seria o caso da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A afirmação final acima não se sustenta. Como se pode ver em qualquer auto de infração, a autoridade autuante já registra que haverá incidência dos juros de mora, agravando as exações lançadas no corpo do auto de infração (imposto não pago, desde o vencimento legal, bem como sobre a multa de ofício, a partir do mês seguinte ao trintídio contado da ciência do auto de infração, ou seja, a partir do mês seguinte ao termo final para apresentação da impugnação). Dessa forma, no bojo de qualquer processo administrativo fiscal em trâmite na via administrativa, os juros de mora já vêm incidindo sobre a multa de ofício desde o mês seguinte ao vencimento desta, não sendo um evento futuro e incerto, mas um fato concreto e atual, o qual produz e continuará produzindo seus efeitos no transcurso do rito do PAF.

Ora, não apreciar a irresignação do recorrente é uma espécie de *non liquet*, não havendo justificativa para tanto, pois o contribuinte não está a pedir a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, matéria que o julgador está impedido legalmente de julgar, mas pede a apreciação de ônus tributário que lhe foi imputado quando da autuação fiscal e que considera indevido. No momento da autuação, o autuado é intimado a cumprir a exigência ou impugná-la no prazo de trinta dias (art. 10, V, do Decreto nº 70.235/72). Por óbvio, já sabe que sofrerá o ônus dos juros de mora sobre os tributos lançados, desde o mês seguinte ao vencimento destes, bem como que sofrerá um ônus adicional no tocante aos juros sobre a multa vinculada se resolver discutir a exação no curso do procedimento fiscal. Ora, como trancar a via recursal do PAF no tocante ao ônus futuro, quando este é certo, feito a partir do auto de infração, dependendo apenas de o contribuinte não pagar a exação lançada ou discuti-la no rito do PAF? Aceitar essa tese seria repassar para o rito da Lei nº 9.784/99 essa discussão. Não há razoabilidade nesse entendimento. A discussão no rito do PAF tem que abranger a discussão do principal e dos acessórios constantes no lançamento.

Assim, deve-se apreciar a presente irresignação recursal.

A matéria em destaque era objeto de vacilação jurisprudencial no âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, havendo, basicamente, três posicionamentos sobre a matéria:

- a) não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício<sup>1</sup>;
- b) devem incidir juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser apurados pela variação da Taxa Selic<sup>2</sup>;
- c) devem incidir juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês, na forma do art. 161 do CTN<sup>3</sup>.

O ponto de dissenso entre a corrente do item “a” com as correntes dos itens “b” e “c” centra-se no entendimento, para a corrente do item “a”, de que o conceito de crédito tributário não alberga a multa pecuniária vinculada ao imposto lançado, ou seja, o conceito de crédito tributário somente albergaria o tributo e penalidade pecuniária decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer). Explica-se.

Abaixo, colacionam-se os artigos do CTN necessários ao entendimento do posicionamento do “**item a**”, e a fundamentação exarada no voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad (discriminado no rodapé deste voto):

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

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

<sup>1</sup> Vejam-se a declaração de voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, vencido neste ponto, no Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007; o Acórdão nº 101-96.008, sessão de 1º/03/2007, redator do voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.

<sup>2</sup> Veja-se o Acórdão nº 104-22.508, sessão de 13/06/2007, relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

<sup>3</sup> Veja-se o Acórdão nº 101-94.441, sessão de 03/12/2003, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni.

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

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

*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.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

A obrigação tributária é principal e acessória, sendo que a acessória é uma prestação no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, e, no caso da inobservância desta última, há a conversão em obrigação principal, esta que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Esta é a estrita dicção do art. 113, *caput* e parágrafos, do CTN. Assim, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, esta associada ao descumprimento de uma obrigação acessória, ou seja, a obrigação tributária principal não contém a multa pecuniária vinculada ao tributo não pago.

Assim, a multa vinculada ao imposto lançado é uma terceira espécie do gênero receita derivada pública, diferente dos tributos e das penalidades decorrentes da inobservância das obrigações acessórias. Ademais, no art. 139 do CTN, afirma-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, ou seja, nada pode estar contido no crédito tributário que não esteja contido na obrigação tributária principal. Assim, se a obrigação tributária principal não contém a multa vinculada ao tributo lançado, por óbvio, para o crédito tributário, a multa vinculada é uma realidade estranha.

Para robustecer a tese de que os juros de mora não incidem sobre a penalidade pecuniária, e que esta não é albergada pelo conceito de crédito tributário, o art. 161 do CTN, sede legal dos juros de mora, assevera que apenas o crédito não integralmente pago sofre a incidência dos juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis, ou seja, o próprio art. 161 do CTN extremaria os conceitos de crédito tributário e de penalidade, indicando que os juros somente incidem sobre o primeiro.

Ainda, apesar de não ventilado no voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, há a dicção do art. 157 do CTN, o que assevera que a imposição de penalidade não ilide (aparentemente o correto seria elide) o pagamento integral do crédito tributário, o que, em princípio, também separa o conceito de penalidade e de crédito tributário.

Subsidiariamente, trazendo à baila o direito privado, ainda se afirma que a vocação da multa é punir a inexecução da obrigação no prazo estipulado, sendo que os juros



devem remunerar o capital não recebido pelo Estado. Neste ponto, seria desarrazoado defender que os juros deveriam corrigir a multa de ofício lançada, desconsiderando toda a legislação que buscou desindexar a economia brasileira.

Continuando, mesmo que se entenda que o CTN autorizaria a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício vinculada, não haveria base legal para tal imposição, já que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 somente autorizaria a incidência dos juros de mora sobre os tributos e contribuições. Para tanto, veja-se a estrita dicção do art. 61 da Lei nº 9.430/96:

*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. (grifou-se)*

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, não pagos no vencimento legal, sofrerão a incidência da multa moratória e dos juros de mora. Ora, aceitar que, na dicção débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, esteja incluída a multa de ofício (vinculada ou não), significaria defender que, sobre a **multa de ofício (vinculada ou não)**, acaso não paga, **haveria a incidência** dos juros de mora e da **multa moratória**, o que seria o rematado sem sentido, já que é extrema de dúvidas que a multa moratória não incide sobre a multa de ofício. Assim, a cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96, na noção de débitos para com a União, não comporta a multa de ofício (vinculada ou não).

Por fim, caso a dicção da cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96 contemplasse também a multa de ofício (vinculada ou não), com incidência sobre essa dos juros de mora, não haveria necessidade da redação do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96, que determina expressamente a incidência de juros de mora sobre o lançamento isolado de ofício da multa e dos juros de mora.

Agora o entendimento do “**item b**”, para o qual há uma longa defesa em voto citado em rodapé acima, da lavra do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, cujos fundamentos abaixo apresentamos.

Pelo que se apreende do voto acima citado, sem maiores considerações entende-se que a penalidade pecuniária vinculada ao tributo lançado estaria albergada pelo conceito de crédito tributário, conforme visto nos arts. 113, I e 139, ambos do CTN. Ainda, o entendimento finca-se nas dicções dos arts. 142 e 175, I, ambos do CTN, *verbis*:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,*

*identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I - omissis;*

*II – a anistia.*

A cabeça do art. 142 do CTN, ao definir o procedimento do lançamento, indica que o lançamento constitui o crédito tributário, este incluindo o montante do tributo devido e a aplicação da penalidade cabível, ou seja, o crédito tributário abarcaria o tributo e a penalidade (vinculada ou não). Ademais, o art. 175 do CTN expressamente assevera que a anistia exclui o crédito tributário. Ora, anistia implica na exoneração de pena, de penalidade pecuniária. Assim, o crédito tributário albergaria o tributo e a penalidade (vinculada ou não).

Em relação à aparente antinomia existente no art. 161 do CTN, asseverando que o crédito não pago é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis, o que implicaria na tese de que o crédito tributário não alberga a penalidade, o Conselheiro Pedro Paulo entendeu que a antinomia era apenas aparente, decorrente de limitações da linguagem natural, pugnando por uma interpretação sistêmica do CTN, a qual terminaria por incluir no crédito tributário a penalidade, e, no ponto, trouxe apoio doutrinário de Luciano Amaro que comuta a dicção crédito tributário por tributo, no art. 157 do CTN (Art. 157 do CTN. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário).

Assim, entendeu que o CTN autoriza a cobrança dos juros de mora à taxa de um por cento ao mês, na forma de seu art. 161, § 1º, exceto se a lei fixar percentual diverso.

Superado o ponto acima, o Conselheiro Pedro Paulo fez uma longa digressão sobre a legislação que regulou os acréscimos moratórios incidentes sobre os tributos e receitas patrimoniais da União, com as seguintes conclusões:

- os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 previam a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa vinculada aos fatos geradores anteriores a 31/12/1994;
- o art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95<sup>4</sup>, introduzido pela Medida Provisória nº 1.110/95, combinado com o art. 13 da Lei nº 9.065/95, já estendia a

<sup>4</sup> Lei nº 8.981/95

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;

(...)

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

Lei nº 9.065/95

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.

todos os demais débitos em favor da Fazenda Nacional, diferentes dos tributos administrados pela Receita Federal, INSS e do patrimônio imobiliário, a incidência de juros de mora à taxa Selic. Assim, não andou bem o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, que asseverou a inexistência de base legal para incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no período de 1º/01/1995 a 31/12/1996;

- o art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96 previu expressamente a incidência de juros de mora sobre o lançamento isolado de multa e juros;
- O verbete decorrente que consta na cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96 comporta múltiplas significações, portanto tanto poderia se referir aos próprios débitos do tributo ou contribuição, como àqueles relacionados com eles, derivados deles, originado deles, como é o caso da multa pelo não pagamento do tributo devido. Assim, a multa vinculada decorre do tributo lançado e, como tal, deve ser enquadrada na cabeça do dispositivo citado. E aqui não se diga que, acaso incluindo a penalidade pecuniária vinculada na cabeça do dispositivo citado, ter-se-ia a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício, pois estas espécies de multas se excluem mutuamente, devendo os arts. 44 e 61 serem interpretados conjuntamente.

Por tudo, o Conselheiro Pedro Paulo concluiu no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, sendo descabida qualquer interpretação que exclua a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

Por fim, passa-se a explicitar o entendimento do “item c”, que vinha sendo capitaneado pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a partir de votos da lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, como se pode ver no Acórdão nº 101-94.441, sessão de 03/12/2003, do qual se extrai excerto esclarecedor desse entendimento, *verbis*:

*A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais). O § 1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*

*O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que,*

*se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.*

*As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:*

*Lei 8.383/91*

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

*Lei 8.981/95*

*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;*

*Lei 9.065/95*

*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. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).*

*Lei 9.430/96*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN. Pelas razões expostas, voto no sentido de acolher os embargos e re-ratificar o Acórdão 101-93.953, de 19 de setembro de 2002, para dar provimento parcial ao recurso apenas para declarar que sobre a multa lançada não incidem juros à taxa SELIC, por falta de previsão legal, podendo incidir juros de 1% ao mês, com base no § 1º do art. 161 do CTN.*

Ainda, a Conselheira Sandra Faroni afirmava que a expressão decorrente, inscrita na cabeça do art. 61 da Lei nº 9.430/96, não incluiria a multa de ofício, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-los (Acórdãos nºs 101-95.469, sessão de 26/04/2006 e 101-95.802, sessão de 19/10/2006).

**Contextualizada a controvérsia, passa-se a apontar a solução aqui proposta.**

Inicialmente, não parece acertada a tese de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício vinculada, mas apenas o tributo devido e a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória, como poderia parecer por uma leitura combinada dos arts. 113, 139, 157 e 161 do CTN. Caso assim fosse, a penalidade pecuniária vinculada ao tributo lançado não seria crédito tributário, mas um *tertius genus*, já que o crédito tributário abrangeria apenas o tributo e as penalidades isoladas. O Código Tributário Nacional tem que ser entendido como um todo harmônico. Excluir do conceito de crédito tributário a multa pecuniária vinculada ao tributo lançado significa extirpar um elemento relevantíssimo da imposição fiscal. Efetivamente, seria esquisito que a penalidade pecuniária não fizesse parte do gênero crédito tributário, passando a ser uma espécie estranha, quiçá, ao próprio CTN.

Acatar a tese defendida no “item a”, retro, significaria excluir uma série de institutos essenciais do sistema tributário nacional que incidem sobre a multa vinculada ao tributo devido. Dessa forma, quando o CTN regula as hipóteses de **suspensão de exigibilidade do crédito tributário**, em seu art. 151, estaria versando apenas sobre o tributo e penalidade pecuniária isolada? Assim sendo, por exemplo, bastaria o depósito do montante integral do tributo (sem o depósito da multa vinculada), e isso seria condição suficiente para suspender a exigibilidade da multa vinculada, dentro da idéia que o acessório segue a sorte do principal. Daí, também, o instituto da compensação (art. 170 do CTN) não abarcaria a compensação da multa vinculada, já que somente é autorizada a compensação de créditos tributários (art. 170 do CTN). *A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública** com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.* Nessa mesma senda, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos (art. 174 do CTN). **A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva**), porém o acessório (multa vinculada), pretensamente não regulado pelo CTN, poderia ter um lapso prescricional diferente.

Assim, parece claro que o conceito de crédito tributário deve abranger a multa vinculada ao imposto devido. O próprio CTN, no art. 142, assevera que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, procedimento que verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do imposto devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Aqui, claramente, apreende-se que a multa vinculada faz parte do crédito tributário. Mais à frente, no art. 175 do CTN, assevera-se que a anistia é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Ora, o instituto da anistia está umbilicalmente ligado à idéia de exoneração de penalidade, sendo certo que se pode anistiar multas vinculadas, ou não. Assim, não parece plausível que o instituto da anistia tributária esteja associada, apenas, as penalidades por descumprimento de obrigação acessória, não abrangendo a exoneração das multas vinculadas, aos quais são acessórias do tributo lançado, porém existem como instituto jurídico autônomo, já que tributo extrema-se da multa, na estrita dicção do art. 3º do CTN.

Ainda, no tocante à pretensa antinomia existente no art. 161 do CTN<sup>5</sup>, caso se considere que o crédito tributário não inclui a multa vinculada, pois é asseverado que o crédito não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, deve-se observar que a ausência do pagamento do tributo pode levar a imposição de penalidades cabíveis além da multa de ofício. Como exemplo, pode-se ter um regime especial de fiscalização, a não expedição de uma certidão negativa de débitos ou a suspensão de uma isenção ou imunidade. Assim, pode-se incluir o tributo e a multa no conceito de crédito previsto no art. 161 do CTN, vendo-se a imposição das penalidades cabíveis como outras espécies de sanções, além da multa vinculada. Ademais, observe-se que o artigo citado utiliza a expressão genérica “crédito”, autorizando a inclusão da multa vinculada.

Por último, no tocante ao entendimento de que o crédito tributário abrange a multa de ofício vinculada ao tributo lançado, ainda no âmbito do CTN, devem-se considerar as imperfeições da linguagem natural (como anotado anteriormente no voto citado do Conselheiro Pedro Paulo), associado ao fato de que o legislador não se apega, rigorosamente, aos conceitos e definições jurídicos. Isso nos leva a evitar uma interpretação excessivamente literal, como ocorreu com a tese do “item a”, fazendo um simples cotejo dos arts. 113, 139 e 161 do CTN. Assim, eventualmente, há imperfeições de escrita ou de conceitos no CTN, como ocorre em qualquer código. Como exemplo, no art. 174, IV do CTN<sup>6</sup>, o legislador utilizou o conceito de crédito tributário e de débito do devedor, como sinônimos, demonstrando a ausência de purismos na linguagem.

Vê-se, por tudo, que não é plausível a tese de que o conceito de crédito tributário não abrange a multa de ofício vinculada ao tributo lançado, sob pena de retirar do âmbito do CTN a regulação da mais expressiva sanção por descumprimento da lei tributária, no caso, a multa pecuniária vinculada ao tributo não pago.

Na jurisprudência, em recente julgado da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (Eresp 760.290, relatora para Acórdão a Ministra Denise Arruda, publicado no DJU de 19/05/2008), competente para uniformizar o direito público naquela Egrégia Corte,

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I a III - omissis;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

quando se apreciava a possibilidade da compensação de multa moratória com indébito de tributo, a Corte, expressamente, asseverou que o crédito tributário alberga as penalidades vinculadas ao tributo. Esse Acórdão restou assim ementado:

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO COM VALORES RELATIVOS A TRIBUTO. POSSIBILIDADE. EMBARGOS DESPROVIDOS.*

*1. Na atual sistemática de compensação tributária, não há como preponderar a tese da impossibilidade de compensação entre tributo e multa.*

*2. Considerando a amplitude conferida à expressão "crédito relativo a tributo ou contribuição" (art. 74 da Lei 9.430/96), deve-se entender que ela abarca qualquer pagamento indevido feito pelo contribuinte a título de crédito tributário. Por outro lado, do exame sistemático das normas insertas no Código Tributário Nacional (arts. 113, §§ 1º e 3º, e 139), **observa-se que crédito tributário não diz respeito apenas a tributo em sentido estrito, mas alcança, também, as penalidades que incidam sobre ele.***

*3. Embargos de divergência desprovidos. (grifou-se)*

Por tudo, aqui se entende que o conceito de crédito tributário inclui a multa de ofício vinculada, sendo certo que o art. 161 do CTN autoriza a incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário não pago, no percentual de 1% ao mês, exceto se a lei não dispuser de modo diverso.

Agora, passa-se a verificar se há lei regulando a incidência de modo diverso dos juros de mora sobre o crédito tributário, e especificamente sobre a multa de ofício vinculada ao tributo devido.

Como se vê no auto de infração, os juros de mora, à taxa Selic, incidem sobre o tributo e sobre a multa de ofício vinculada, estando tal cominação prevista no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 (fl. 197), *verbis*:

#### **Seção IV**

##### **Acréscimos Moratórios**

##### **Multas e Juros**

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

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto*

*para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

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

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

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 regula incidência dos acréscimos moratórios em procedimento espontâneo, quando o contribuinte, antes do início de qualquer procedimento de ofício, intenta regularizar suas pendências junto ao fisco. Este artigo somente explicita a incidência dos juros de mora e da multa moratória, acessórios que, no jargão da administração tributária, incidem sobre tributos pagos espontaneamente. Observe que não há qualquer menção à multa de ofício vinculada, a qual tem sede no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Obviamente, caso o contribuinte tenha contra si aberto um procedimento de ofício, deverá pagar o tributo com acréscimo da multa de ofício.

Entender, como faz a tese do “item b”, antes exposta, que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incluem a multa de ofício (vinculada ou não), cria um impasse insolúvel na cabeça do artigo, já que há a incidência da multa de mora sobre tais débitos, levando a absurda incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim, somente com um grande malabarismo, consegue-se incluir a multa vinculada no conceito de débitos, para apenas salvar a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa vinculada, dando uma largueza à oração “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” que ela não tem. Os débitos decorrentes de tributos e contribuições são somente os valores dos tributos (já que as contribuições são também tributos, como assentado pacificamente atualmente na jurisprudência<sup>7</sup>). Aqui não cabe a multa vinculada. Se assim fosse, o legislador teria regulado a multa vinculada no próprio art. 61 e seguintes da Lei, como fez com a multa moratória, e não no art. 44 da citada Lei, inclusive em capítulo diverso versando sobre procedimentos de fiscalização.

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 versa, repise-se, sobre a incidência de juros de mora e multa moratória em procedimento espontâneo. Se assim não fosse, apenas para aditar, não haveria necessidade do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96<sup>8</sup>, que expressamente determina a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício isolada. Ora, pelo entendimento exposto na defesa do “item b”, os débitos cabeça do art. 61 abarcariam as multas vinculadas ou isoladas, com incidência dos juros de mora sobre tais débitos, o que tornaria despicando o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Ainda, deve-se observar que, no caso de crédito tributário (tributo e multa vinculada) cobrado em procedimento de ofício, devem-se conjugar os arts. 61 e 44 da Lei nº

<sup>7</sup> Recurso Extraordinário. Tribunal Pleno do STF – RE 138284-CE- Rel. Min. Carlos Velloso – j. em 01.07.1992 – DJ 28.08.1992.

<sup>8</sup> Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.  
Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.



9.430/96, ou seja, reconhecer que existe previsão para incidência dos juros de mora apenas sobre o tributo lançado. Nisto aqui nada há de estrambótico, pois o art. 44 da Lei nº 9.430/96 regula a incidência da multa de ofício sobre o tributo não pago, a qual substitui, como é de conhecimento geral, a multa moratória. Pode-se, sem qualquer problema hermenêutico, harmonizar a interpretação dos arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, defendendo a incidência dos juros de mora sobre os tributos, como previsto pelo art. 61, caput e § 3º, dessa Lei, porém não sobre a multa de ofício vinculada, por ausência, nesse último caso, de previsão legal. Ainda, observe-se que, quando o legislador quis fazer incidir os juros de mora sobre multa de ofício, no caso a isolada, valeu-se do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96.

Assim, não há qualquer dúvida de que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não autoriza a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício vinculada.

Ainda, a tese do “item b”, subsidiariamente, alicerça-se na dicção do art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95, para fazer incidir os juros de mora, à taxa Selic, sobre os demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Inicialmente, essa base legal para a cobrança dos juros de mora sobre a multa vinculada não é citada em nenhum momento no auto de infração. Ademais, a própria Administração Tributária, pelo Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998, asseverou a inexistência de base legal para incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no período de 1º/01/1995 a 31/12/1996, o que cria uma dificuldade adicional para a higidez do art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95, na interpretação defendida no “item b”, pois a Administração Tributária entendeu que tal norma não teve validade no período citado, o que, por óbvio, impede que a mesma projete os mesmos efeitos a partir de 1º/01/1997. Neste período, a Administração Fiscal tem se valido do combatido art. 61 da Lei nº 9.430/96, como consta no auto de infração, o qual, conforme antes expendido, não autoriza a cobrança dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa vinculada.

Apenas pela motivação do parágrafo anterior, poder-se-ia afastar qualquer pretensão de validade da incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício vinculada, com base no art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95, já que a Administração Fiscal, em ato a si vinculante, considera que tal parágrafo não autoriza a incidência dos juros de mora na hipótese vertente, bem como pela ausência de qualquer remissão de tal norma no auto de infração. Porém, há mais. Quer parecer que este parágrafo buscou abranger créditos diferentes dos administrados pela Receita Federal, INSS e decorrentes do patrimônio imobiliário, de origens outras, como os decorrentes de autuações e taxas de entidades autárquicas e fundacionais. Caso o legislador objetivasse fazer incidir os juros de mora, à taxa Selic, sobre as multas vinculadas aos tributos administrados pela Receita Federal, teria feito constar tal pretensão na cabeça do art. 84 da Lei nº 8.981/95, determinando que os créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal serão acrescidos de juros de mora, à taxa Selic, e não que os tributos e contribuições sociais sofreriam a incidência de juros de mora.

Com as considerações acima, afasta-se a tese do “item b”, com base no art. 84, § 8º, da Lei nº 8.981/95.

Por tudo, considerando que não há base legal para a cobrança dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício vinculada ao tributo lançado, deve-se reconhecer a procedência da tese esposada no “item c”, que afirma que devem incidir juros sobre a multa de

ofício, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês, na forma do art. 161 do CTN.

Por último, colacionam-se algumas ementas ou decisões de Acórdãos recentemente prolatados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, que comungam com a tese aqui defendida:

**Acórdão 101-97.077, Sessão de 17/12/2008, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni**

*Decisão: 1) Por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar de decadência. 2) Por unanimidade de votos, manter a tributação das receitas omitidas. 3) Quanto a incidência de juros sobre a multa, Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL e determinar que os juros de mora sobre a multa por lançamento de ofício fiquem limitados à taxa de 1%, vencidos nessa parte Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido e Jose Ricardo Silva, que excluam os juros sobre a multa, sendo que em 1a. votação foram vencidos Jose Sergio Gomes, Alexandre da Fonte e Antonio Praga que mantinham a exigência de juros selic sobre a multa de ofício. Ausente justificadamente, o conselheiro João Carlos Lima Junior.*

**Acórdão 107-09.344, Sessão de 16/04/2008, redator do voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero**

*Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de CSLL e reduzir os juros sobre a multa de ofício até o limite do artigo 161 do CTN, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (relatora) e Jayme Juarez Grotto que negavam provimento ao recurso e os Conselheiros Hugo Correia Sotero e Silvia Bessa Ribeiro Biar que excluam integralmente os juros sobre multa. A Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barretto (suplente convocada) declara-se impedida de votar. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero*

*Ementa: LUCRO REAL - JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MEDIDAS JUDICIAIS - DEDUTIBILIDADE. Conforme o caput do art. 41 da Lei 8.981/95, os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Quando os tributos e contribuições estão com exigibilidade suspensa por força de medidas judiciais, nos termos do § 1º do mesmo artigo, a regra de dedutibilidade de que trata o caput do artigo, não se aplica. Conseqüentemente os juros de mora incidentes sobre esses valores também não podem seguir o regime de competência, por serem acessórios do principal.*

*LEI TRIBUTÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA Nº 2. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, conforme o disposto na Súmula do 1º CC nº 2.*

*JUROS DE MORA - TAXA SELIC - SÚMULA Nº 4. Conforme o disposto na Súmula nº 4 do 1º CC, a partir de 1º de abril, 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.

**MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.** (grifou-se)

(...)

**Acórdão 105-16.698, Sessão de 17/10/2007, relator o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães**

*Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para que na cobrança os juros incidentes sobre a multa de ofício lançada, seja feita com base no percentual de um por cento a partir de 30 dias a contar da ciência do auto de infração. Os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e Irineu Bianchi acompanharam pelas conclusões. Fez sustentação oral o Dr. Daniel Barros Guazzelli OAB MG 73.478.*

*Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005- MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Não obstante o fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle administrativo, não há que se falar em sua ausência nos casos em que as apurações decorreram do confronto entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, procedimento que, de forma expressa, constava do mandado original.*

*PROCEDIMENTO FISCAL. ASSISTÊNCIA TÉCNICA - INAPLICABILIDADE - As disposições dos arts. 830 e 831 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) não se aplicam aos casos em que o procedimento fiscal já havia sido instaurado.*

*INSTAURAÇÃO REGULAR DE PROCEDIMENTO FISCAL - ENCARGOS LEGAIS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO - IMPOSSIBILIDADE - As disposições do artigo 138 do Código Tributário Nacional não alberga a situação em que o contribuinte, regularmente intimado pela autoridade fiscal, confessa o não recolhimento de exações a que estava obrigado.*

*LANÇAMENTOS - IDENTIDADE DE SUPORTE FÁTICO - REUNIÃO EM UM ÚNICO PROCESSO ADMINISTRATIVO - A reunião em um único processo dos créditos tributários constituídos com base nos mesmos elementos de comprovação não constitui essencialidade formal que, uma vez não observada, seja capaz de macular os lançamentos efetivados.*

*MULTA QUALIFICADA - Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da*

*contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

**MULTA DE OFÍCIO - JUROS MORATÓRIOS - Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.** (grifou-se)

Com todas as considerações acima, acata-se a incidência dos juros de mora à taxa de 1% sobre a multa de ofício lançada, ao invés da taxa Selic.

Entretanto, os juros de mora sobre a multa de ofício vinculada, capitalizados de forma simples à taxa de 1% a.m., quando computados de forma global, do mês seguinte ao vencimento da multa de ofício até o momento da extinção do crédito tributário, não pode ultrapassar a incidência global à taxa Selic, sob pena da via administrativa vir a agravar a situação do recorrente, o que, como é cediço, é vedado, pois a autoridade julgadora não pode agravar a situação do recorrente.

Dessa forma, a capitalização dos juros de mora de 1% a.m. sobre a multa vinculada no momento da extinção do crédito tributário lançado não poderá exceder ao critério outrora utilizado pela autoridade fiscal (juros de mora à taxa selic sobre a multa vinculada de ofício).

Por fim, traz-se ao debate a defesa do **item VI** (a multa de ofício de 75% é exorbitante no caso de um imposto apurado em uma simples revisão de declaração).

A multa de ofício lançada tem sede no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e não se pode afastá-la sob o argumento acima, pois isso implicaria na decretação de inconstitucionalidade de modo incidental da norma citada, o que é vedado ao julgador administrativo.

Na espécie incide a inteligência da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR parcial provimento para cancelar o imposto de renda relativo ao ganho de capital auferido no imóvel de 5.884,30 ha, localizado no município de Porto dos Gaúchos (MT), e para que os juros de mora à taxa de 1% a.m. incida sobre a multa de ofício vinculada ao imposto lançado, não podendo tais juros de mora excederem globalmente àqueles que a fiscalização outrora imputou ao contribuinte sobre a multa vinculada (juros de mora à taxa selic).

Giovanni Christian Nunes Campos

Processo nº 10830.008090/2001-57  
Acórdão n.º **2102-00.958**

**S2-C1T2**  
Fl. 15

---