



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

**Processo n°** 15956.720061/2011-36  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.074 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2017  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** FERNANDA MARIA DE ALMEIDA CELESTINO MORATO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

ILEGALIDADE E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

É proibido o controle de constitucionalidade pela Administração Tributária, consoante norma estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/77, bem como enunciado da Súmula CARF nº 2, razão porque rejeito referidos argumentos.

Não há cerceamento do direito de defesa. A DRJ entendeu como correto a forma de apuração do ganho de capital do modo como determinado no lançamento. Foi mantido a exigência do imposto suplementar e da multa exigida de acordo com o livre convencimento da turma julgadora.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 1997, para efeito de apuração de ganho de capital de imóvel rural é considerado o valor da terra nua declarado pelo alienante no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos de alienação e de aquisição. Quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação do imóvel somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado aos custos das benfeitorias.

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

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos a relatora e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG (DRJ/JFA), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 09-57.013 (fls. 145/149):

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

*Exercício: 2008, 2009*

*GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. IMÓVEIS ADQUIRIDOS A PARTIR DE 1997.*

*A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.*

*Quando o valor das benfeitorias não houve sido computado como custo ou despesa da atividade rural, considera-se valor da alienação o valor integral da venda.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O presente processo trata do Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/09), lavrado contra o Recorrente em 08/06/2011, onde foi apurado Imposto Suplementar, relativo aos anos-calendário 2007 a 2008, no valor de R\$ 41.343,76, Juros de Mora no valor de R\$ 12.795,16 e Multa no valor de R\$ 31.007,82, perfazendo um total de Crédito Tributário no montante de R\$ 85.146,74.

De acordo com o TERMO DE CONCLUSÃO DA AÇÃO FISCAL (fls. 118/124) foram constatadas irregularidades no cálculo dos ganhos de capital, sobre as benfeitorias e terra nua, obtidos pelo Recorrente quando da alienação de 1/3 de um imóvel rural. Verificou-se que foi apurado o ganho de capital considerando-se para custo de aquisição e alienação o valor da terra nua acrescido das benfeitorias.

A Recorrente tomou ciência do lançamento, via Correio, em 15/06/2011 (AR – fl. 126). Inconformada, interpôs sua impugnação (fl. 130/138, instruída com os documentos de folhas 139 a 141) em 13/07/2011, onde, em síntese, alegou:

1. Que segundo o entendimento da Autoridade Fiscal o cálculo de apuração do ganho de capital para fins de recolhimento do IRPF deveria tomar por base o VTN dos anos de compra e venda do imóvel

rural, acrescido dos valores das benfeitorias respectivamente declarados em DIAT;

2. Que a apuração do ganho de capital referente aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997 pauta-se pelas disposições da Lei nº 9.393/1996;
3. Que, segundo a supracitada lei, o ganho de capital consiste na diferença entre o VTN do imóvel rural declarado do DIAT nos anos de aquisição e alienação;
4. Que a Fazenda Vereda da Onça, objeto da alienação que gerou o Auto de Infração em referência, foi adquirida em 2002 e alienada em 2007, tendo o DIAT sido devidamente entregue nesses dois anos-calendário;
5. Que o valor do ganho de capital da alienação da citada fazenda deve ser apurado segundo o VTN declarado em 2007, de R\$ 1.650.000,00, subtraindo-se o VTN do ano de aquisição (2002), R\$ 250.000,00.

Finaliza sua impugnação requerendo que seja afastado o Auto de Infração originado pelo MPF nº 0810900-00742-11 e, no caso de se entender pela elisão do AI lavrado, seja afastada a incidência dos juros sobre a multa, nos termos da fundamentação expedida nas folhas 136 a 138 da impugnação.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/JFA para julgamento, que, através do Acórdão nº 09-57.013, decidiu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

A Recorrente foi instado a pagar ou a recorrer através de intimação de fls. 150/151, enviada via Correio, tendo recebido e tomado ciência do Acórdão da DRJ/JFA em 07/05/2015 (AR – fl. 152).

Inconformada com a decisão prolatada, em 05/06/2015, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 157/170, onde alega:

1. Cerceamento de defesa sob o argumento de que não foi feita uma análise adequada da Impugnação apresentada pelo Recorrente, notadamente, quanto a falta de apreciação das alegações de incidência apenas da Lei nº 9.393/1996, em razão da alienação ter corrido em após 1997 e das ilegalidades contidas na Instrução Normativa nº 84/2001, e incidência de juros sobre a multa aplicada;
2. Que a apuração do ganho de capital referente aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997 é regida pela Lei nº 9.393/1996, onde está previsto que o ganho de capital seria calculado pela diferença positiva entre o VTN do imóvel rural declarado do DIAT nos anos de aquisição e alienação (art. 19);
3. Que nesta mesma Lei, em seu artigo 10, é dito que o VTN do imóvel rural corresponde ao valor da propriedade rural, excetuadas as construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e as áreas com árvores de florestas plantadas;

- 
4. Que no caso em tela o ganho de capital deve ser apurado segundo o VTN declarado em 2007, de R\$ 1.650.000,00, subtraindo-se o VTN do ano de aquisição (2002), R\$ 250.000,00;
  5. A ilegalidade da Instrução Normativa nº 84/2001 por impor condições para utilização do regime de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos a partir de 1997 acima dos limites impostos pela Lei nº 9.393/96;
  6. Que, por falta de amparo legal, o Juros não pode incidir sobre a multa aplicada.

Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo provimento a fim de que se acolha as preliminares levantadas, determinando-se a remessa dos autos à primeira instância para que proferira nova decisão analisando todos os argumentos aduzidos na impugnação ou, alternativamente, que seja reformada a decisão recorrida nos termos da fundamentação do RV apresentado.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

### **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Preliminar**

Pugna a Recorrente pelo retorno dos autos à primeira instância para que sejam analisados os argumentos aduzidos na impugnação relativos à incidência da Lei nº 9.393/1996, as ilegalidades contidas na Instrução Normativa SRF nº 84/2001, além da incidência de juros sobre a multa aplicada, sob pena de cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Acerca das questões de ilegalidade suscitadas no Recurso Voluntário, imperioso se faz destacar a proibição de controle de constitucionalidade pela Administração Tributária, consoante norma estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/77, bem como enunciado da Súmula CARF nº 2, razão porque rejeito referidos argumentos.

Quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa, da mesma forma, não assiste razão à Recorrente. A contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar suas razões de defesa no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. O inconformismo da Recorrente com a manutenção da exigência por parte da turma julgadora de primeira instância, não tem o condão de transformar a decisão exarada em imotivada ou com preterição ao direito de defesa, conforme asseverado em razões recursais.

Segundo posicionamento da DRJ, está correta a forma de apuração do ganho de capital determinada pela autoridade fiscal. Não há, no presente caso, que se falar em nulidade quando a decisão de piso explicitou os motivos do seu convencimento expondo as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas.

### **Mérito**

A demanda em questão se limita à controvérsia sobre a forma de apuração do ganho de capital ocorrido em operações de venda de imóvel rural.

De acordo com o Termo de Conclusão da Ação Fiscal (fls. 118/124), “existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias”. Cita a IN SRF nº 84/2001.

A contribuinte assevera que o ganho de capital na alienação de imóveis rurais, a partir de 1997, deve seguir as regras estabelecidas na Lei nº 9.393/1996 e que, no caso, deve ser apurado a partir da diferença de Valor da Terra Nua - VTN declarado no ano da alienação e no ano da aquisição do imóvel rural.

Pois bem. A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 determina o seguinte:

*Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.*

*Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

Da leitura extraída do dispositivo legal, ressaltou-se claro que a partir de 1º de janeiro de 1997, a sistemática para a apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural, deve ser considerada a diferença apurada entre o Valor da Terra Nua no ano de alienação e no ano de aquisição, de acordo com os valores informados em DIAT.

Considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial, conforme dispõe a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

*Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996.*

*Art. 19. Considera-se valor de alienação:*

*§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:*

***I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;***

***II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.***

Compulsando os autos, verifica-se que foram apresentadas pela contribuinte as DIATs (fls. 23/28 e 30/36). Assim, o valor de alienação da terra nua a ser considerado é aquele declarado na DIAT e a base de cálculo correta a ser adotada é exatamente a diferença positiva do Valor da Terra Nua da data da alienação e aquisição.

Ocorre que ao apurar o ganho de capital, a fiscalização considerou a diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos

o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias, não aplicando, dessa forma, a norma de regência para o caso concreto (Lei nº 9.393/1996).

Como se vê do lançamento, não foi aplicada a sistemática correta para a apuração do ganho de capital relativo a alienação de imóvel rural, quando o sujeito passivo apresenta o valor da terra nua em DIAT, razão porque, se constata nitidamente o equívoco da fiscalização na base de cálculo tributável.

Diante do exposto, tendo em vista a impossibilidade de inovar no lançamento, até mesmo em obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, deve ser cancelado o lançamento.

Caso esta Relatora reste vencida, cabe a análise da exigência dos juros sobre a multa de ofício, conforme pleiteado na peça recursal.

### **Da incidência dos juros sobre a multa de ofício**

Pleiteia o contribuinte a não incidência dos juros correspondentes à taxa SELIC sobre o montante devido a título de multa de ofício, no caso de não ser cancelada a exigência do lançamento.

A exigência combatida no Recurso Voluntário tem como fundamento o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, que assim determina:

*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](#))*

*§ 1 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.*

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

*§ 3 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 Medida Provisória nº 1.725, de 1998](#)) ([Vide Lei nº 9.716, de 1998](#))(Grifamos).*

Ocorre que as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, vez que são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas a falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e a falta de declaração e declaração inexata, o que enseja a aplicação da multa contida no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

Dessa forma, a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 somente ocorre sobre *débitos decorrentes de tributos e contribuições*, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Acrescente-se ainda que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, mesmo modo, não autoriza referida incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se destaca da norma:

*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.*

Assim, entendo que assiste razão a recorrente, razão porque afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, afastando a exigência contida no lançamento.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

## Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia a I. Relatora para divergir do seu voto que deu provimento ao recurso voluntário. A discordância reside na metodologia de cálculo para o ganho de capital na alienação do imóvel rural, adquirido pelos alienantes após o ano de 1997, e na incidência dos juros sobre a multa de ofício.

### a) Ganho de Capital

Diz o art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, a seguir reproduzido:

*Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.*

*Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

*(GRIFEI)*

Ao contrário do ponto de vista da I. Relatora, o dispositivo de lei não prescreve que, a partir do ano de 1997, o ganho de capital é resultado tão somente da diferença do valor da terra nua, obtida a partir dos dados do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos-calendário da ocorrência da aquisição e alienação do imóvel rural.

Quando não houver benfeitorias no imóvel rural, a apuração do ganho de capital corresponderá à diferença apenas entre o valor da alienação e o custo de aquisição da terra nua, com base nos valores existentes na Diat relativa aos anos de venda e aquisição, respectivamente.

Como cediço, o valor de alienação da terra nua não constitui receita da atividade rural e sujeita-se à apuração do ganho de capital.

Porém, o ganho de capital é uma figura que pretende refletir a avaliação estática de acréscimo patrimonial derivado do ingresso de riqueza nova, não havendo porque dispensar as benfeitorias da tributação do imposto sobre a renda.

Via de regra, os valores com benfeitorias podem ser deduzidos como dispêndios de custeio na apuração do resultado da atividade rural, pois necessárias à percepção

dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. Nessa hipótese, mantendo-se a coerência da tributação sobre a renda, o valor da alienação referente a elas será considerado uma receita da atividade rural do contribuinte (arts. 4º e 6º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990).

Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custos ou despesas da atividade rural, o seu valor poderá incorporar o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, na medida em que o preço pago pelas benfeitorias será computado como valor de alienação do imóvel rural.

Nessa linha de entendimento, nenhuma ilegalidade contém a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganho de capital nas alienações por pessoas físicas:

#### *IMÓVEL RURAL*

*Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.*

*§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.*

*§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.*

*Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996.*

*(...)*

#### *VALOR DE ALIENAÇÃO*

*Art. 19. Considera-se valor de alienação:*

*(...)*

*VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:*

*a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;*

*b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.*

*§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:*

*I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;*

*II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.*

*§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:*

*I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;*

*II - como valor da alienação, nos demais casos.*

*(...)*

*(GRIFEI)*

Segundo o Termo de Conclusão da Ação Fiscal, apoiado em provas documentais carreadas ao processo administrativo, o instrumento particular de Compromisso de Venda e Compra do imóvel rural, denominado de "Fazenda Vereda da Onça", estabelecia o pagamento total de R\$ 11 milhões aos compromitentes vendedores, dos quais R\$ 8 milhões representavam o preço da terra nua, a serem pagos aos nús-proprietários, divididos em partes iguais entre eles, e R\$ 3 milhões, correspondentes às benfeitorias incorporadas ao imóvel no interesse da sua exploração econômica, devidos diretamente aos usufrutuários, com renúncia ao usufruto sobre o imóvel (fls. 44/70).

Acontece que na escritura pública de compra e venda e renúncia de usufruto, que efetivou o negócio jurídico, o compromisso foi modificado pelas partes contratantes, sem qualquer discriminação e/ou atribuição de valores para a terra nua e as benfeitorias, havendo o pagamento do preço acordado de R\$ 11 milhões somente aos condôminos do imóvel rural, Fernanda Maria de Almeida Celestino Morato, ora recorrente, e seus irmãos, João Ricardo de Almeida Celestino e Renata Maria de Almeida Celestino Gazoto, cada um titular de 1/3 da parte ideal da "Fazenda Vereda da Onça", com renúncia simultânea do direito de usufruto que detinham os usufrutuários, Renato Celestino e sua esposa (fls. 71/85).

Tal quadro fático exposto está confirmado e explicado, com detalhes adicionais, pelo recorrente, de acordo com a resposta dada à intimação da autoridade tributária para prestar esclarecimentos e apresentar documentos no curso do procedimento fiscal (fls. 18/21).

Como se observa, as benfeitorias integraram o imóvel rural por ocasião da venda, no ano de 2007, da mesma forma que estavam incorporadas quando da compra, em 2002. É irrelevante, para fins do ganho de capital, haja vista o recebimento do preço total pelos nús-proprietários do imóvel rural vendido, que eles não detiveram a posse e exploração do mesmo, eis que desenvolvidas as atividades pelos usufrutuários.

Além disso, não há qualquer elemento revelador que as respectivas benfeitorias foram consideradas pelos usufrutuários como despesas de custeio ou investimento na atividade rural.

Torna-se inviável, portanto, o enfoque do recorrente quanto ao critério de apuração do ganho de capital exclusivamente segundo o parâmetro do valor da terra nua declarado no exercício 2007 subtraído do valor da terra nua do exercício 2002, anos da alienação e aquisição, respectivamente, do imóvel rural.

No caso sob exame, uma vez existindo o valor de terra nua de aquisição e alienação, declarado no Diat, conforme fls. 86/87, o ganho de capital foi determinado pelo agente lançador a partir do resultado da diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias (fls. 123).

### **b) Aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício**

A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

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

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

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

*(GRIFEI)*

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

É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

*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.*

*(...)*

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

Completo a avaliação destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

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

O § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

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

(...).

*§ 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.*

(GRIFEI)

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

*Art. 5º (...)*

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

A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no "caput" do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

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

---

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

Além do que o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

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

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess