



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

**Processo n°** 19515.002079/2004-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-002.278 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de setembro de 2012  
**Matéria** Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
**Recorrente** Chang Eun-Lee  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Exercício: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS. FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. Dessa forma, a determinação do acréscimo patrimonial a descoberto, considerando-se o conjunto anual de operações, não pode prevalecer, uma vez que na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO SALDO DE RECURSOS DE EXERCÍCIO ANTERIOR.

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente os valores consignados em declaração de bens apresentada antes do início do procedimento fiscal e/ou com existência comprovada pelo contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EMPRÉSTIMO COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de empréstimo deve vir acompanhada de provas inequívocas da materialidade desse recurso.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONTO SIMPLIFICADO.

O desconto simplificado ou padrão deve ser considerado como dispêndio ou consumo no computo do acréscimo patrimonial a descoberto

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO VINCULADA AO TRIBUTO LANÇADO. PERCENTUAL DO ART. 161, § 1º, DO CTN.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para aplicar os juros de mora à taxa de 1 (um) por cento ao mês sobre a multa de ofício.

*Assinado digitalmente.*

Jose Raimundo Tosta Santos – Presidente na data da formalização.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 02/02/2014

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (Presidente), Núbia Matos Moura, Atilio Pitarelli, Eivanice Canário Da Silva, Rubens Mauricio Carvalho, Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 95 a 104:

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração (fls. 27/28) com o lançamento de imposto de renda relativo ao ano-calendário 2001 de R\$ 94.644,54, de multa de ofício de R\$ 70.983,40 e de juros de mora calculados até 30/09/2004 de R\$ 42.012,71.

A presente ação fiscal contra o contribuinte foi iniciada, em 20/08/2004, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização de fls. 05, em que o contribuinte foi intimado a apresentar, em relação ao ano-calendário 2001, documentação comprobatória referente às informações prestadas nas Declarações de Bens e Direitos.

De posse dos documentos colhidos no decorrer da ação fiscal o auditor elaborou os demonstrativos de fls. 24 e, conforme relatado no Termo de Constatação

Fiscal de fls. 21/23, encerra a ação fiscal com a lavratura do citado auto de infração, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária:

1- **Acréscimo Patrimonial a Descoberto.** Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 2001, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados ou comprovados, conforme demonstrativos constantes do Termo de Verificação Fiscal de fls. 21/23. Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º, da Lei 8.134/90; artigo 7º e 8º, da Lei 8.981/95; artigo 3º e 11, da Lei 9.250/95; artigo 21 da Lei 9.532/97.

O contribuinte toma ciência do auto de infração 15/10/2004, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação, em 16/11/2004 de fls. 33/62, em que alega, em síntese, que:

- 1- a Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo é incompetente para lançar o imposto, pois o impugnante tem sua residência em Salvador;
- 2- a autoridade lançadora considerou erroneamente a aquisição do imóvel localizado à Rua José Paulino, 654, no mês de fevereiro, bem como incluiu o impugnante como parte no Instrumento Particular;
- 3- os pagamentos para compra deste imóvel seriam realizados, conforme estipulado no compromisso em data posterior a fevereiro e seu nome não consta no citado contrato. Se o impugnante não fez parte do contrato, tampouco participou dos pagamentos intermediários e só integrou a relação jurídica na escritura pública, é nesta data que deve ser considerada no Demonstrativo;
- 4- a parcela do desconto simplificado não é despesas efetiva e não deve ser considerada como tal no Demonstrativo;
- 5- a autoridade lançadora não considerou no cômputo dos recursos o valor de empréstimo contraído de José Antônio Coan, no valor de R\$ 226.000,00, sem atentar que este empréstimo foi incluído na declaração de ambos;
- 6- foi firmado um contrato escrito de mútuo em que o mutuante dispõe de capacidade financeira para firmá-lo, o que constitui requisito essencial para a sua realização;
- 7- a autoridade lançadora não considerou, na elaboração do demonstrativo, como origem o saldo positivo do exercício anterior a título de sobras;
- 8- no Termo de Fiscalização originário do processo 19515.001925/2002-76, restou consignada a existência de sobras, provenientes do ano-calendário 2000, no valor de R\$ 5.836,00;
- 9- a autoridade lançadora também não considerou os valores declarados sob rubrica de aplicações financeiras, por não possuir comprovantes. Acontece que, por um equívoco, os valores declarados sob esta rubrica são de fato dinheiro em espécie. Como se trata apenas de mero erro formal, deve ser considerado no demonstrativo o valor de R\$ 36.000,00;
- 10- houve erro, ainda, quando foram considerados como recebidos em dezembro os rendimentos isentos, quando deveriam ter sido em janeiro;

- 11- o Demonstrativo de Evolução Patrimonial não pode ser feito mensalmente, mas sim compreender o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro. O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999, em seu art. 55, XIII, extrapolou a Lei 7.713/88, ao prever demonstrativos mensais.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, afastou as preliminares de nulidade argüidas e no mérito julgou procedente em parte o lançamento, reduzindo o valor do IR apurado de R\$ 94.644,54 para R\$ 78.385,69, em função de nova alocação dos rendimentos isentos e da compra do imóvel situado ao rua José Paulino nº 654 na planilha de cálculo do APD, considerando que os demais argumentos da recorrente não foram acompanhadas de provas suficientes e fundamentos legais, para desconstituir os fatos remanescentes postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2001*

*ILEGALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS - REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - DECRETO. As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não são competentes para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de norma tributária estabelecida por meio de Decreto.*

*NULIDADE - COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA. A exigência de crédito tributário é válida, mesmo que formalizada por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, haja vista que o início do procedimento fiscal previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - SALDOS POSITIVOS ANUAIS. Os saldos positivos de evolução patrimonial de dezembro não podem ser considerados como recursos em janeiro do ano seguinte, porquanto é ônus do contribuinte a comprovação desta disponibilidade no último dia do ano-calendário.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - RECURSOS - EMPRÉSTIMO. A alegação de empréstimos deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário do contribuinte para o mutuário, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo, desacompanhado de qualquer formalidade, pelo impugnante.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 117 a 138, ratificando os argumentos de fato e de direito expendidos em sua impugnação e

requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, cujo conteúdo se resume nos seguintes excertos:

- I. **Da Apuração Mensal da Variação Patrimonial** O método de fiscalização mensal para apurar o acréscimo patrimonial a descoberto, equivocadamente acatado pelo v. acórdão recorrido, não deve ser mantido;
- II. **Do Não Aproveitamento do Saldo do Ano Anterior.** A C. Turma Julgadora não considerou como origem o valor proveniente do exercício anterior a título de sobras por entender, basicamente, que os valores porventura apurados na análise da evolução patrimonial no mês de dezembro presumem-se consumidos, caso não constem da declaração de bens ou sua existência não seja efetivamente comprovada em 31 de dezembro;
- III. **Da Desconsideração Do Empréstimo Recebido Pelo RECORRENTE.** O v. acórdão recorrido não considerou como recurso o valor (R\$ 226.000,00) correspondente ao empréstimo contraído do Sr. João Pedro Coan, CPF 039.808.988-49, sob, basicamente, a assertiva de que não houve comprovação da efetiva movimentação financeira entre as partes.
- IV. **Do Desconto Simplificado.** Como o desconto simplificado não significa um efetivo e real desembolso financeiro, não pode ser tratado como uma despesa efetiva;
- V. **Taxa SELIC.** *Ad argumentandum*, caso não seja cancelado ou anulado o Auto de Infração, nem tampouco o v. acórdão, requer seja afastada a SELIC para a atualização da multa de ofício.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

## Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

### ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

### DA APURAÇÃO MENSAL DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL

Não tenho dúvidas, de que quando se trata de apuração de “acréscimo patrimonial a descoberto”, através da elaboração de “fluxo financeiro – origens e aplicações de recursos”, e ficar demonstrado, pelo fisco, que o contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que fica caracterizada a presunção de que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato, já que no “fluxo de caixa” que não observa a periodicidade mensal, um bem adquirido ou

uma aplicação efetuada num momento em que não existam recursos disponíveis para tal podem ser acobertados pela percepção posterior de recursos.

Diz a norma legal que rege o assunto:

**LEI N.º 7.713, DE 1988:**

*Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.*

**LEI N.º 8.134, DE 1990:**

*Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.*

...

*Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:*

*I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.*

**LEI N.º 8.021, DE 1990:**

*Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.*

*§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.*

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

**REDA:** **DECRETO Nº 3.000, DE 1999 – REGULAMENTO DO IMPOSTO DE**

*Art. 55 – São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1966, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):*

(...).

*XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.*

Como se depreende da legislação, anteriormente, citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

A jurisprudência dessa Turma de julgamento é pacífica nesse sentido:

Processo 10865.002060/2002-11, Giovanni Christian Nunes Campos - Relator e Presidente:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. RENDIMENTOS PERCEBIDOS NA ATIVIDADE URBANA. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. A partir do ano-calendário 1989, para contribuintes que auferem rendimentos urbanos, o acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo o valor apurado, não justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, ser computado na determinação da base de cálculo anual do tributo.

Processo 13888.000994/2005-91, Núbia Matos Moura – Relatora:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. A partir do Ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo o valor apurado, não justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, ser computado na determinação da base de cálculo anual do tributo.

Destarte, não merece prosperar tal alegação recursal.

DO NÃO APROVEITAMENTO DO SALDO DO ANO ANTERIOR.

Do Termo de Verificação de Fiscal, temos consignado o seguinte à fl. 22:

- Intimado a comprovar o saldo bancário no Banespa no valor de R\$ 36.000,00 , nenhum documento que possa comprovar os valores informados na Declaração de Ajuste Anual foi apresentada a esta fiscalização . Pesquisas efetuadas no Relatório da Movimentação Financeira ( CPMF ) disponível no sistema informatizado da Receita Federal, constatamos somente o movimento de R\$ 7.056,92 e recolhimento de CPMF no valor de R\$ 21,14 no Banespa para o mês de fevereiro/2001 . Portanto o saldo bancário não foi considerado no demonstrativo "Análise da Evolução Patrimonial Mensal".

Como bem assentou o acórdão recorrido, cabe ao contribuinte comprovar eventuais disponibilidades no último dia do ano anterior para que possa se beneficiar de origem no ano seguinte, contudo, isso não foi feito durante a fiscalização e tampouco até este momento.

Nesse sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na jurisprudência que segue e que deve ser aproveitada também para reforçar o entendimento do item anterior.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10845.004198/2002-92  
**Recurso nº** 149.269 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-01.960 – 2ª Turma  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ALEXANDRE ULISSES MARCELLO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1998

**IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.**

A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais a descoberto apontados na apuração mensal. Interpretação sistemática dos enunciados das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDO DE RECURSOS DE EXERCÍCIO ANTERIOR.**

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente os valores consignados em declaração de bens apresentada antes do início do procedimento fiscal e/ou com existência comprovada pelo contribuinte.

**Recurso especial negado.**

DA DESCONSIDERAÇÃO DO EMPRÉSTIMO RECEBIDO PELO RECORRENTE.

O documento apresentado pelo recorrente para suportar a sua alegação é o instrumento particular de fl. 11. Observo que este documento sequer tem firmas reconhecidas ou qualquer registro cartorário, impedindo que se faça prova inequívoca da real data em que foi celebrado. De outro lado não foi apresentada qualquer transação bancária tanto desse empréstimo quanto do respectivo pagamento.

A opção não usual pela transação em espécie, de todos os valores, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o alegado, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual.

Um empréstimo, para poder ser levado em conta na evolução patrimonial do contribuinte, necessita estar amparado em provas que atestem a materialidade do mútuo e demonstrem a transferência dos recursos cedidos, mormente quando se trata de quantia elevada facilmente identificável na movimentação bancária de credor e devedor.

No caso, inexistindo qualquer documento que comprove a materialidade do empréstimos, não há como acolher a pretensão do recorrente. Neste sentido, vale frisar que entende este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que para a comprovação da existência de mútuo, fazse mister, além da regular declaração por parte de ambos os contribuintes, da apresentação de contrato escrito, ou, igualmente, a prova do retorno do capital mutuado, consoante se infere do precedente ora colacionado:

“IRPF EMPRÉSTIMO COMPROVAÇÃO Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos resultantes de empréstimos recebidos. Inaceitável a prova de empréstimo feita exclusivamente com a consignação na declaração de rendimentos de um dos mutuantes, ainda que apresentada no prazo legal, sem quaisquer outros subsídios, como instrumento particular de contrato e comprovação da efetiva transferência do numerário. Preliminar rejeitada. Recurso negado.” (Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n.º132.803, relator Conselheiro José Oleskovicz, sessão de 09/09/2003)

Da mesma forma, avalio acertada a desconsideração por parte da fiscalização do alegado mútuo dado que não foram carreados os autos qualquer elemento que lograsse comprovar sua materialidade.

Importante ressaltar, vide fls. 68/69, que o documento do alegado mútuo é de 12/04/2001 enquanto a transação imobiliária ocorreu em 23/02/2001. Ora, se o mútuo deveria justificar os recursos para aquisição do imóvel, forçoso imaginar que a data do empréstimo seja anterior ao negócio e não ao contrário como nesse caso. Isso só reforça a impossibilidade de se considerar o referido mútuo nesse caso.

DO DESCONTO SIMPLIFICADO.

Em relação à contestação apresentada de que o desconto simplificado não significa um efetivo e real desembolso financeiro, não pode ser tratado como uma despesa efetiva, como já exposto no acórdão recorrido, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999, expressamente determina que este valor não pode ser considerado para justificar acréscimo patrimonial, conforme reprodução abaixo do art. 84, §2º:

*Art.84.Independentemente do montante dos rendimentos tributáveis na declaração, recebidos no ano-calendário, o contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que consistirá em dedução de vinte por cento desses rendimentos, limitada a oito mil reais, na Declaração de Ajuste Anual, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, e Medida Provisória nº 1.753-16, de 11 de março de 1999, art. 12).*

*§1ºO desconto simplificado substitui todas as deduções admitidas nos arts. 74 a 82 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, §1º).*

*§2ºO valor deduzido na forma deste artigo não poderá ser utilizado para a comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, §2º). (grifei)*

Portanto, por expressa disposição legal, nego o pedido formulado.

#### JUROS DE MORA.

No que se refere à alegação da defesa de que não pode prosperar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, alinho-me àqueles que entendem que a taxa de juros incidente é de 1% ao mês.

A aplicação dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício proporcional é questão que já vem a algum tempo sendo tratada no âmbito deste CARF, existindo para a matéria três posicionamentos, quais sejam: (i) não cabe a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, (ii) devem incidir juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, apurados pela variação da taxa Selic; e (iii) devem incidir juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, apurados à razão de 1% ao mês, na forma estabelecida no art. 161 do CTN.

Filio-me à corrente que entende cabível os juros de mora sobre a multa proporcional, apurado à razão de 1%.

O art. 161 do CTN, abaixo transcrito, estabelece que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

*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.*

Com o devido respeito aos que pensam de maneira diversa, considero que **uma leitura harmônica do CTN, sem apego a possíveis imperfeições de escrita, principalmente**

no que diz respeito aos arts. 113, 139 e 142 do referido texto legal, abaixo transcritos, conduzem à conclusão de que o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício proporcional.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

*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.*

Pois muito bem. O art. 161 do CTN prevê que sobre o crédito tributário (aí incluída a multa proporcional) não integralmente pago até a data do vencimento incide juros de mora, que serão calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o parágrafo 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a seguir transcrito, dispôs de modo diverso, introduzindo a taxa Selic ao cálculo dos juros de mora:

*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)

Contudo, o art. 61 somente autoriza a cobrança de juros de mora, calculados com base na taxa Selic, aos débitos decorrentes de tributos e contribuições.

De pronto, deve-se observar que a multa de ofício proporcional decorre do não-pagamento do tributo ou da contribuição. Incorreta, portanto, seria a afirmação de que a multa proporcional decorre do tributo ou da contribuição.

Vale destacar que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 versa sobre a incidência de juros de mora e multa de mora em procedimento espontâneo. Se assim não fosse, não haveria necessidade de o art. 43, § único, da mencionada lei, dispor sobre a incidência dos juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício isolada. Ora, se entendermos que os débitos mencionados no *caput* do art. 61 abarcam as multas de ofício proporcionais e isoladas, despicando se tornaria o § único do art. 43.

*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.*

Nestes termos, há de se concluir que sobre a multa de ofício proporcional devem incidir juros de mora, apurados à razão de 1% ao mês, na forma estabelecida no art. 161 do CTN.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso, para reconhecer que sobre a multa de ofício proporcional devem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, mantidos os demais aspectos do lançamento.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

Processo nº 19515.002079/2004-73  
Acórdão n.º **2102-002.278**

**S2-C1T2**  
Fl. 22

---

CÓPIA