



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

**Processo n°** 10469.725077/2011-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.850 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2018  
**Matéria** ISENÇÃO SUDENE - LUCRO EXPLORAÇÃO  
**Recorrente** GUARARAPES CONFECÇÕES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE RECEITA.**

A classificação contábil das receitas de alugueis e luvas é determinada pelo objeto social da Empresa e não pelo gozo de benefício fiscal.

**RECEITAS INTEGRANTES DE BENEFÍCIO DE REDUÇÃO SUDENE. LUCRO DA EXPLORAÇÃO.**

As receitas que integram o benefício fiscal de redução SUDENE são as constantes dos respectivos atos concessórios que devem ter uma interpretação restritiva.

**REDUÇÃO SUDENE. LIMITE DO BENEFÍCIO.**

O benefício fiscal de redução SUDENE é limitado à produção descrita no instrumento de concessão.

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.**

Deve ser afastado o lançamento de multa isolada no ano-calendário de 2006 quando lançada concomitantemente com a multa de ofício (Súmula n° 105 do CARF).

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Não fere a legislação o lançamento de multa isolada concomitantemente com multa de ofício, tampouco incide a súmula CARF n° 105 nestes lançamentos quando realizados em relação a fatos geradores a partir do ano-calendário de 2007, ante as alterações legislativas editadas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

É legal a incidência de juros à taxa SELIC sobre os valores das multas de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a receita de aluguéis e luvas da Receita Líquida Total para fins de cálculo do percentual do lucro da exploração, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lucia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário com relação à inclusão das receitas de aluguéis e luvas como receitas incentivadas, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias; por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à inclusão, na base do incentivo fiscal, das receitas decorrentes da produção acima dos limites incentivados; por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a multa isolada de estimativas de IRPJ do ano-calendário 2006, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Fonseca Guimarães e Flávio Machado Vilhena Dias, que votaram por dar provimento integral ao recurso neste ponto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente) e Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado para impedimentos dos conselheiros), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## Relatório

Adoto o relatório do acórdão recorrido por bem descrever os fatos:

*Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de multa isolada sobre a insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ, consubstanciados no auto de infração às fl. 02 a 16, referentes aos anos-calendário 2006 a 2009, com crédito tributário total de R\$ 29.662.184,84, assim composto:*

<b>Imposto</b>	<b>R\$ 12.563.318,40</b>
<b>Juros de Mora</b>	<b>R\$ 4.140.800,51</b>
<b>Multa de Ofício (vinculada)</b>	<b>R\$ 9.422.488,80</b>
<b>Multa Isolada</b>	<b>R\$ 3.525.577,13</b>

2. As infrações apuradas foram as seguintes:

2.1. dedução a maior no ajuste anual de valor relativo a isenção/redução do IRPJ para empresas instaladas na área da Sudene – lançamento de IRPJ – fatos geradores: 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008 e 31/12/2009;

2.2. dedução a maior no ajuste anual dos valores do imposto de renda mensal pago por estimativa – lançamento de IRPJ – fatos geradores: 31/12/2007 e 31/12/2009;

2.3. falta de pagamento do IRPJ incidente sobre base de cálculo estimada com base em balanços de suspensão ou redução – lançamento de multa isolada – fatos geradores mensais ocorridos entre 2006 e 2009;

3. Os fatos, constatações e descrições das infrações estão detalhados no Termo de Encerramento da Ação Fiscal às fl. 17 a 31, parte integrante do auto de infração, cujo teor é resumido a seguir:

3.1. é cediço que as receitas de operações alheias às atividades expressamente contempladas pelos atos concessivos não integram o lucro da exploração. Logo, no preenchimento da DIPJ, as receitas de aluguéis e luvas de imóveis (que não são incentivadas) devem ser informados na linha relativa a “Locação de Bens Móveis e Imóveis, para compor a receita líquida das atividades;

3.2. nos assentamentos contábeis da fiscalizada consta que foram auferidas receitas de atividades não incentivadas. Destas, as receitas de aluguéis de imóveis (Conta 73001), decorrentes de aluguel de imóvel à controlada Lojas Riachuelo S/A, e as receitas de direitos comerciais (conta 73010002), decorrentes de luvas sobre imóveis alugados à controlada Midway Shopping Center Ltda, não integraram a receita líquida total, tendo sido lançadas como “outras receitas operacionais” na apuração do lucro operacional;

3.3. as receitas decorrentes de luvas mencionadas acima recebidas em 2006 foram declaradas corretamente na linha 06 da Ficha 06A da DIPJ, como “Receita da Locação de Bens Móveis e Imóveis”, compondo a receita líquido total. Em relação aos imóveis locados à Midway, o sujeito passivo também recebeu valores a título de aluguel, que integraram corretamente a receita líquida total. Então, a fiscalizada, ora alocou as receitas de aluguéis e luvas à receita líquida total, ora às receitas operacionais;

3.4. o fato das receitas de atividade da empresa relatadas no parágrafo 3.1. acima, habituais e relevantes, terem sido consideradas como outras receitas operacionais, reduziu indevidamente o valor da receita líquida total. Isto não implicou em alteração do lucro líquido, mas acarretou uma apuração a maior do lucro da exploração das atividades incentivadas (Ficha 08 – Demonstração do Lucro da Exploração), aumentando o

resultado do incentivo fiscal (Ficha 10 – Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real) e, por conseguinte, dedução a maior do que o devido do imposto devido no ajuste anual.

3.5. além disso, a fiscalizada auferiu receitas de venda de bens de sua produção, objeto de isenção e redução conforme atos concessórios, em montantes superiores às capacidades incentivadas. Estes excedentes não gozam dos benefícios de isenção/redução, devendo compor a receita líquida total do período. Como consequência disso, houve uma dedução a maior indevida a título de incentivo.

Produção de peças por ano-calendário que excederam o limite incentivado						
Ano	Laudo	Unidade Incentivada	Capacidade Incentivada	Produção	Quantidade Excedente	Valor da Receita Líquida Excedente
2006	LC 32/2003	Filial em Natal	4.224.000	4.487.439	263.439	R\$ 3.463.356,73
2007	LC 32/2003	Filial em Natal	4.224.000	5.342.898	1.118.898	R\$ 16.319.990,96
2007	Port. 0225/2000	Filial em Fortaleza	7.248.000	7.743.909	495.909	R\$ 10.460.107,45
2007	LC 92/2009	Filial em Fortaleza	2.520.000	2.692.418	172.418	R\$ 3.636.778,43

3.6. a apuração do lucro da exploração das atividades incentivadas foi feita com base na proporção que a receita líquida de cada atividade representa em relação à receita líquida total, haja vista que a contabilidade da fiscalizada não oferecia condições para apuração do lucro por atividade. O contribuinte adotou também esta forma de apuração conforme se verifica nas DIPJ apresentadas;

3.7. essas duas infrações acarretaram a glosa de parte da dedução a título de isenção/redução no ajuste anual, bem assim a verificação de falta de pagamento do IRPJ mensal por estimativa, vez que interferiram nos resultados mensais estimados, razão pela qual foi exigida multa isolada de 50% sobre o valor não recolhido;

3.8. outra irregularidade foi verificada no preenchimento da linha 17 (“Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa”) da ficha 12-A das DIPJ referentes aos anos-calendário 2007 e 2009. Os valores deduzidos foram superiores aos apurados pela fiscalização, razão pela qual foi efetuada a glosa parcial de tais deduções.

4. Cientificado do auto de infração e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal pessoalmente em 30 de junho de 2011, o sujeito passivo apresentou a impugnação às fl. 1196 a 1239 em 29 de julho de 2011, instruída com os documentos às fl. 1240 a 1406, onde discorreu o que segue:

4.1. em preliminar – nulidade decorrente da ausência de demonstração do cálculo da glosa das deduções supostamente a maior do IRPJ mensal pago por estimativa. Não há nos autos qualquer demonstrativo que explicita a origem dos valores incluídos na tabela de cálculo utilizada para a glosa (“apuração das estimativas mensais e da multa isolada”). O Auditor-Fiscal limitou a asseverar que as informações teriam origem em Darf recolhidos, no Lalur, e nas DIPJ, DCTF e PER/Dcomp

*apresentadas. Com isso não é possível aferir o procedimento adotado para o cálculo, além do que a ausência de documentos que fundamentam a exigência enseja violação ao art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972. Isto é causa de nulidade do auto de infração, tendo em vista o desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), assim como ao art. 5º, incisos II, LIV e LV, da Constituição Federal, por estar presente o cerceamento do direito de defesa e violação aos princípios do devido processo legal, da legalidade e do contraditório. Embora a fiscalização aponte no auto de infração que os valores trazidos em suas planilhas baseiam-se em documentos apresentados pelo contribuinte e obtidos no sistema da Receita Federal, estes não foram trazidos aos autos do processo. Devido a nulidade na forma dos art. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972;*

#### *4.2. no mérito -*

*4.2.1. fez um estudo quanto à natureza jurídica dos incentivos fiscais concedidos na região da Sudene, para concluir ao final que os incentivos possuem natureza jurídica de intervenções estatais sobre a ordem econômica para reduzir as desigualdades regionais, razão pela qual a interpretação da norma deve ser feita à luz de todos os métodos de hermenêutica, com ênfase ao fim objetivado por esta.*

*4.2.2. fez um estudo quanto ao alcance do lucro de exploração, concluindo ao final, com base na Lei nº 4.293, de 1963, no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e na IN SRF nº 267, de 2002, que os incentivos fiscais dos quais é beneficiária devem observar o seguinte: (a) incidência sobre o lucro da exploração, que é o lucro líquido ajustado, correspondente aos resultados operacionais excluídos de parte das receitas financeiras e dos rendimentos e prejuízos das participações societárias; (b) no caso de pluralidade de estabelecimentos, alcança o lucro da exploração dos estabelecimentos instalados na área da atuação da Sudene; (c) nas hipóteses em que não é possível apurar, com clareza e exatidão, o lucro da exploração de cada um dos estabelecimentos com incentivos diferentes, deve-se calcular o lucro da exploração da pessoa jurídica como um todo e, após, verificar, percentualmente, quanto cada uma das atividades ou cada um dos estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes representa em relação ao lucro da exploração total;*

*4.2.3. fez um estudo quanto ao alcance do lucro da exploração sob o enfoque da interpretação teleológica, para concluir ao final que, sob este prisma, de garantir uma maior eficácia ao objeto fundamental das isenções concedidas na região da Sudene, o conceito de lucro de exploração engloba outras receitas operacionais auferidas pela pessoa jurídica, à exceção daquelas excluídas expressamente, desde que referidos recursos, acessórios à atividade principal, sejam revertidos ao capital*

*social da pessoa jurídica e, destarte, inteiramente destinados às atividades produtivas incentivadas;*

*4.2.4. as receitas de aluguéis e luvas, sendo operacionais, integram o lucro da exploração, conforme explicado a seguir:*

*4.2.4.1. os resultados operacionais dizem respeito à atividade normal, ordinária, da pessoa jurídica, correspondente ao seu objeto social (art. 11 do Decreto –lei nº 1.58, de 1977 e art. 277 do RIR/99). Nesse contexto se inserem as receitas de aluguel de bens, conforme opinião de José Luiz Bulhões Pedreira;*

*4.2.4.2. consoante Manual de Contabilidade Societária da FIECAFI, ao definir o conceito de “outras receitas e despesas operacionais, aduz “passam a ser reconhecidas como outras receitas e despesas operacionais os ganhos ou perdas que decorram de transações que não constituam as atividades ordinárias de uma entidade. Ou seja, o conceito de lucro operacional engloba os resultados das atividades principais e acessórias, e outras receitas e despesas operacionais são atividades acessórias do objeto da empresa”. Nesse sentido, e contrariamente ao esposado no auto de infração, a Receita Federal tem determinado aos contribuintes que classifiquem como receitas operacionais aquelas decorrentes de “aluguel de bens” (orientação de preenchimento da linha 30 da ficha 6A da DIPJ/2006. Tal entendimento é corroborado por Gerd Willi Rothmann;*

*4.2.4.3. as luvas percebidas na locação de bens próprios à controlada Midway Shopping Center Ltda também gozam da mesma natureza jurídica de receita operacional. Estas compõem o preço do aluguel em imóveis comerciais instalados em shopping centers, como parcela de remuneração pela fruição do fundo de comércio estabelecido pelo empreendimento.*

*Nesse sentido, decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), ao tratar do recurso de ofício nº 164.156.*

*4.2.5. reconheceu, no lucro da exploração, apenas os rendimentos operacionais produzidos em suas entidades produtivas incentivadas de Fortaleza e de Natal, procedimento legítimo ressaltado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal;*

*4.2.6. observou os critérios previstos no 3º do art. 549 do RIR/99 e no §4º do art. 62 da IN SRF nº 267, de 2002, razão pela qual o rateio previsto deve ser aplicado sobre o montante integral do lucro de exploração, aproveitando-se, para este fim, as demais receitas operacionais (acessórias), tais como aluguéis e luvas revertidos integralmente na atividade incentivada;*

*4.2.7. a par da nulidade argumentada em preliminar, entende que não houve violação do art. 231, II e IV, do RIR/99, ou seja, não ocorreu dedução a maior no ajuste anual dos valores do imposto de renda mensal pago por estimativa:*

*4.2.7.1. no tocante ao ano-calendário 2007, com base nos documentos carreados no anexo Doc 02 (Darf, Demonstrativo de retenção de IRRF e PER/Dcomp), houve um recolhimento total de R\$ 15.593.700,95, inclusive superior ao declarado;*

4.2.7.2 quanto ao ano-calendário 2009, os documentos demonstram pagamento dos R\$ 13.693.461,08, superior ao declarado;

4.2.8. descabimento da multa isolada aplicada:

4.2.8.1. pela impossibilidade de cobrança cumulativa desta e da multa vinculada (bis in idem). Trouxe doutrina e jurisprudência do Carf, onde, entre outros argumentos, foi defendida a aplicação do princípio da consunção;

4.2.8.2. a autoridade fiscal desconsiderou que os recolhimentos a maior efetuados no período fiscalizado superam o montante que supostamente deixou de ser recolhido a título de IRPJ. Não houve ofensa ao bem jurídico tutelado pelo art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que os valores recolhidos antecipadamente a maior ultrapassam o somatório que deixou de ser recolhido, garantindo, efetivamente, o fluxo de caixa do governo. Cita jurisprudência do Carf;

Ano	Recolhimento a maior (R\$)	Falta de recolhimento (R\$)
2006	2.961.682,61	77.211,09
2007	4.948.722,08	1.639.083,97
2008	747.451,28	2.752.072,73
2009	-	2.782.785,55
<b>Total</b>	<b>8.657.855,97</b>	<b>7.071.153,34</b>

4.3. protesta pelo deferimento de prova documental suplementar em virtude do princípio da verdade material e do disposto no art. 16, §4º, "a", do Decreto nº 70.235, de 1972.

5. A Delegacia da Receita Federal em Natal (DRF/NAT) pronunciou-se pela tempestividade da impugnação, encaminhando os autos para julgamento por esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife (DRJ/REC), conforme despacho à fl. 1410.

6. Foi proferido o Acórdão nº 11-36.891, de 30 de abril de 2012, às fls. 1420 a 1454, que decidiu pela procedência parcial da impugnação, para manter integralmente o lançamento da multa isolada e parcialmente o lançamento de IRPJ, conforme indicado abaixo, mantidas a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre a parcela mantida do principal.

Tal decisão entendeu, ainda, que a impugnação foi parcial, pois não contestou a matéria relativa à não inclusão na linha "Receita Líquida das Demais Atividades" do montante das receitas de vendas de bens de produção, objeto de isenção e redução, que ultrapassou a capacidade incentivada,

determinando à DRF/NAT a formação de autos apartados para a imediata cobrança do IRPJ respectivo e acessórios.

IRPJ não impugnado – crédito tributário definitivo	AC 2006	R\$ 253.622,81
	AC 2007	R\$ 2.183.823,57
IRPJ impugnado – mantido parcialmente no AC 2009, e integralmente para os demais AC	AC 2006	R\$ 3.706.613,42
	AC 2007	R\$ 1.713.861,00
	AC 2008	R\$ 2.943.535,31
	AC 2009	R\$ 1.745.464,15
Multa isolada – mantida integralmente		R\$ 3.535.577,13

7. Cientificado da decisão por via postal em 24 de maio de 2012 consoante AR à fl. 1460, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário às fls. 1464 a 1509.

8. Como resultado da análise do referido recurso, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) proferiu o Acórdão nº 1102-000.874, de 11 de junho de 2013, às fls. 1515 a 1526, decidindo por declarar a nulidade da decisão de primeira instância, amparando-se nas seguintes considerações, in verbis:

Os arts. 16 e 17 do Decreto n. 70.235/72 devem ser interpretados com temperamento em decorrência dos demais princípios que informam o processo administrativo fiscal, especialmente instrumentalidade das formas e formalismo moderado. O controle da legalidade do ato de lançamento e a busca da “verdade material” alçada como princípio pela jurisprudência dessa Corte impõem flexibilidade na interpretação de regras relativas à cognição e instrução da causa, tanto no tocante à iniciativa quanto ao momento da produção da prova.

No caso, se por um lado se compreende o entendimento do acórdão recorrido no sentido de que não haveria controvérsia sobre o item relativo à não inclusão no demonstrativo no lucro na exploração dos valores de receitas que teriam superado a capacidade instalada da Contribuinte (ante a ausência de capítulo específico sobre a matéria), por outro lado não é possível negar à Contribuinte o direito de ver a matéria em referência examinada considerada a assertiva de que (a) defende incondicionalmente os procedimentos contábeis e fiscais adotados e a apuração do benefício e dos tributos recolhidos (cf. nos itens II.2, III.3, III.4, B e III.4.C da impugnação); e (b) requer ao final o cancelamento integral do auto de infração. De fato, depreende-se da leitura da peça impugnatória que a Contribuinte sustenta reiteradamente que observa a legislação para apuração do lucro de exploração e o benefício fiscal correspondente, notadamente o art. 549 do RIR/99 e o art. 62 da IN 267/2002.

9. Em 29 de maio de 2014 os autos foram encaminhados a esta DRJ/REC/PE para proceder a novo julgamento (fl. 1600).

A 4ª Turma da DRJ de Recife julgou, novamente, procedente em parte a Impugnação, com argumentos assim ementados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009*

*NULIDADE. CERCEAMENTO.*

*Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa quando os demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal estão detalhados, assim como amparados em documentos e demonstrativos presentes nos autos, que permitem o perfeito entendimento dos resultados apurados.*

*GLOSA DE DEDUÇÃO DE ISENÇÃO/REDUÇÃO. RECEITAS DE VENDAS DE PRODUÇÃO COM INCENTIVO EM MONTANTE SUPERIOR À CAPACIDADE INCENTIVADA.*

*O benefício concedido refere-se ao imposto e adicional incidentes sobre o lucro da exploração relativamente apenas à quantidade em laudo emitido pelo órgão público gestor da carteira de desenvolvimento do Nordeste, observando-se que a utilização da isenção acima da referida quantidade justifica o lançamento de ofício sobre o valor do benefício indevidamente utilizado.*

*GLOSA DE DEDUÇÃO DE ISENÇÃO/REDUÇÃO. RECEITAS DE ALUGUEL E LUVAS. RELEVÂNCIA. RELATIVIZAÇÃO DO ESTATUTO SOCIAL. RECEITA BRUTA.*

*Em que pese a atividade de locação de imóveis não constar expressamente como objeto do sujeito passivo em seu estatuto social, o teor deste deve ser relativizado diante da caracterização nos autos da relevância dessa atividade para o sujeito passivo. Há que se concluir que de fato a locação de imóveis faz parte do conjunto de atividades principais da empresa e, por conseguinte, integra a sua receita bruta.*

*GLOSA DE DEDUÇÃO DE ESTIMATIVAS NO AJUSTE. COMPROVAÇÃO VALORES DECLARADOS.*

*Devido afastar a glosa da dedução da estimativa no ajuste anual quando carreadas aos autos provas suficientes para comprovar os montantes declarados em DIPJ*

*MULTA ISOLADA. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.*

*É possível a aplicação conjunta de multa isolada sobre a falta de pagamento de estimativa e multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações*

*também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção.*

*MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO A MAIOR DE ESTIMATIVA NÃO OBJETO DE PER OU DCOMP. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO EM MÊS POSTERIOR DO MESMO ANO.*

*Estimativa porventura recolhida a maior em determinado mês deve ser deduzida da estimativa não recolhida apurada em mês posterior para fins de determinação da multa isolada, salvo se tiver sido objeto de pedido de restituição ou de declaração de compensação.*

*COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO A MAIOR DE ESTIMATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente há possibilidade da compensação ser realizada por iniciativa da autoridade administrativa quando, antes de proceder à restituição ou ressarcimento de tributo em função de pleito de contribuinte, verificar a existência de débito em nome deste. Nas demais hipóteses compete ao sujeito passivo efetuar a compensação via apresentação de declaração de compensação.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Inconformada a Empresa apresentou Recurso Voluntário, aduzindo os seguintes argumentos:

## II. Das Razões para Reforma da Decisão Proferida pela DRJ

### II.1. Aspectos introdutórios acerca da Norma de Isenção da Sudene

A) Da Natureza Jurídica dos Incentivos fiscais concedidos na Região abrangida pela SUDENE. Interpretação jurídica das normas tributárias indutoras. Neste item conclui que (i) os incentivos fiscais no âmbito da SUDENE possuem natureza jurídica de intervenções estatais sobre a ordem econômica na modalidade de indução, na medida em que buscam uma concretização do princípio da redução das desigualdades regionais, razão pela qual, sendo assim, (ii) a interpretação da norma indutora de isenção deve ser feita à luz de todos os métodos de hermenêutica.

B) Exegese do alcance do Lucro da Exploração: Interpretação histórico-evolutiva, Gramatical e Sistemática dos Incentivos Fiscais na Área abrangida pela SUDENE.

Após longo estudo, conclui que os incentivos fiscais dos quais a Recorrente é beneficiária devem observar o seguinte:

(a) incidem sobre o lucro da exploração da pessoa jurídica, que é um lucro líquido ajustado, correspondente aos resultados operacionais excluídos tão somente de parte das receitas financeiras e dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;

(b) no caso de pluralidade de estabelecimentos, alcança o lucro da exploração dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE, não havendo que se falar, pois em descumprimento do limite da capacidade incentivada;

(c) nas hipóteses em que não é possível apurar, com clareza e exatidão, o lucro da exploração de cada um dos estabelecimentos com incentivos diferentes, deve-se calcular, inicialmente, o lucro da exploração da pessoa jurídica como um todo para, em seguida, verificar, percentualmente, quanto a receita líquida das atividades incentivadas (quando for o caso) ou cada um dos estabelecimentos com incentivos fiscais diferentes (isenção ou redução) representa em relação à receita líquida das demais vendas, aplicando-se, ao final, a mesma proporção sobre o lucro da exploração.

C) Exegese do Alcance do Lucro de Exploração: Interpretação Teleológica dos Incentivos Fiscais Concedidos. Necessária Aplicação, e não Origem, dos Recursos Operacionais no Objeto do Incentivo Fiscal.

Defende que a redução sudene é norma indutiva cujo sentido teleológico é a consagração de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, igualmente princípio da ordem econômica, que é a redução das desigualdades regionais.

A interpretação das regras atinentes ao benefício deve estar mais afeita à obtenção da maior eficácia possível ao fundamento constitucional perseguido do que à literalidade normativa. Assim, a única restrição encontra-se vinculada à aplicação dos recursos não apenas nas áreas de interesse, mas, igualmente, na atividade produtiva incentivada pela legislação.

E aduz:

*À luz da legislação aplicável, pois, **não apenas as receitas estritamente provenientes da atividade industrial, mas, igualmente, as demais receitas operacionais, à exclusão daquelas tipificadas no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, incluem-se no conceito de lucro da exploração e, destarte, são objeto dos incentivos fiscais concedidos, desde que revertidas em proveito da atividade principal e na área da SUDENE.***  
(grifo do original)

*Ademais, vale ressaltar, ainda, que o Laudo Constitutivo do benefício inclui como Setor Prioritário da Guararapes o "Industrial - Artigos de Vestuário" e como Atividade Objeto da Transferência de Benefício da empresa as "Confecções em Geral", devendo ser aplicado, à luz da interpretação literal dos arts. 11 e 19 do Decreto-lei nº 1.509/77 (cf. art. 111 do CTN), não havendo que se falar em glosa de dedução efetuada com base nas receitas de vendas de produção em montante superior à capacidade incentivada, mas sim se observar o setor incentivado à luz da legislação referida, com a promoção do desenvolvimento da região, escopo principal da norma indutora, o qual está sendo devidamente cumprido.*

II.2. Da Legalidade do Procedimento Adotado pela Recorrente in casu Incidência do Incentivo Fiscal sobre o Lucro da Exploração.

A) Da Existência de fato incontroverso: A Recorrente Reconhece no Lucro da Exploração Incentivado Apenas as Receitas Operacionais de Estabelecimentos na SUDENE

Afirma que só reconhece, no lucro da exploração, os rendimentos operacionais produzidos em suas unidades produtivas incentivadas de Fortaleza e Natal. Assim, o destino integral das receitas operacionais produzidas é revertido em favor da região incentivada.

Além disso, o fluxo de investimento e aporte de capital na região, fruto da isenção ou redução das bases de cálculo do IRPJ deferidos à Recorrente igualmente duplicou nos anos fiscalizados, passando de R\$800.000.000,00, em 2006, para R\$1.700.000.000,00, no balanço de abril de 2010, contribuindo para o *telos* normativo de reduzir as desigualdades regionais.

B) Da Existência de Fato Incontroverso: Segundo Enfoque. A Recorrente observa os critérios revistos no § 3º do art. 549 do RIR/99 e no § 4º do art. 62 da Instrução Normativa nº 267/2002 - Limites da Capacidade Incentivada e Inclusão das Receitas de Aluguéis e Luvas.

Defende que, à luz do art. 549, § 3º do RIR/99 e do art. 62, § 4º, III da Instrução Normativa nº 267/2002, é legítimo o procedimento adotado de incluir no lucro da exploração as demais receitas operacionais acessórias, como aluguel e luvas.

C) Do Reconhecimento do Caráter Operacional das Receitas de Luvas e Aluguéis. Descabimento da inclusão das Receitas Acessórias como Objeto da Companhia pela DRJ.

Aduz que a DRJ reconheceu o caráter das receitas em discussão:

*Das conceituações acima, extrai-se que o fator que diferencia a alocação de receitas de aluguéis como receita bruta (integrando o resultado da receita líquida) ou como outras receitas operacionais é se a atividade de locação de imóveis faz parte do objeto da pessoa jurídica: se a locação integrar o objeto da empresa, a receita daí proveniente é receita bruta por ser atividade principal; caso contrário, integra as demais receitas operacionais, haja vista ser atividade acessória.*

Aponta que a própria decisão da DRJ afirma não haver dados suficientes para se concluir sobre a relevância da atividade de locação nas atividades da Empresa, e que a alteração do objeto de uma S/A implica decisão em Assembleia da Companhia, não podendo ser alterado por decisão administrativa.

Defende ser plenamente legítima a inclusão dos resultados operacionais de luvas e alugueis no lucro da exploração objeto de incentivo

II.3. Do Descabimento das Penalidades Aplicadas à Espécie: Primeiro Enfoque. Da Impossibilidade de Cobrança Cumulativa das Multas Isoladas e de Ofício.

Cita várias decisões administrativas que atestam a irregularidade da referida cobrança, defendendo a aplicação do princípio da consunção.

II.4. Do Descabimento das Penalidades Aplicadas à Espécie: Segundo Enfoque. Da Inexistência de Vulneração ao Bem Jurídico Tutelado pela Multa Isolada.

Os recolhimentos a maior ultrapassam o somatório que deixou de ser recolhido. Diz que os valores recolhidos em 2006 ultrapassam os não recolhidos em 2007, o mesmo ocorrendo com os anos-calendário subsequentes.

#### II.4. A Possibilidade de dedução de Estimativa Recolhida a Maior

Aqui a Recorrente defende que as estimativas podem ser compensadas independentemente de serem de anos-calendário diferentes.

Segundo entendimento da DRJ somente é possível haver compensação de estimativas recolhidas a maior dentro de um mesmo ano-calendário, pelo que, qualquer estimativa do mês de dezembro não poderá ser compensada.

#### II.5. Da impossibilidade de Incidência de Juros sobre Multa

#### III. Dos Pedidos.

Requer o provimento integral do Recurso e, subsidiariamente, a exclusão da cobrança da multa isolada e a exclusão da incidência de juros sobre a multa.

Em resolução datada de 01 de fevereiro de 2016, esta Turma Ordinária decidiu pela conversão do julgamento em diligência, vencido o Relator, que não conhecia do recurso, para que a Empresa fosse intimada a regularizar a representação processual mediante declaração de seus representantes legais convalidando o recurso voluntário já apresentado.

Tomadas as providências solicitadas, voltaram os autos para julgamento.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

O Recurso é Tempestivo e foi ratificado conforme documentos juntados em diligência (fls. 1760).

Em discussão, como matérias principais da autuação, a regularidade da contabilização e declaração das receitas de luvas e aluguéis não como receita bruta da Empresa, mas como "outras receitas operacionais"; o cômputo dos valores de luvas e aluguéis como atividades incentivadas; e, se o excedente da produção em relação à produção incentivada, constante de Laudo da SUDENE, deve ser ou não tributado.

Secundariamente, discute-se a possibilidade de lançamento de multa isolada concomitantemente com multa de ofício e da incidência de juros sobre a multa.

#### Receitas de Luvas e Aluguéis.

A Instrução Normativa nº 267, de 2002, estabelece o conceito de lucro da exploração:

*Art. 57. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:*

*I - a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;*

*II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias;*

*III - os resultados não operacionais;*

*IV - os resultados obtidos em operações realizadas no exterior;*

*V - os baixados na conta de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:*

*a) receita não operacional;*

*b) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.*

*VI - a reserva especial (art. 2º da Lei nº 8.200, de 1991) computada para determinação do lucro real em razão da realização de bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título;*

*VII - a parcela do lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional, realizado a partir do período em que o empreendimento instalado na área de atuação das extintas Sudene e Sudam entrar em fase de operação;*

*VIII - os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na forma dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.*

*§ 1º Será adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro da exploração, a CSLL devida, relativa ao período de apuração.*

*§ 2º Na hipótese do inciso VIII, as importâncias acrescidas, controladas na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), serão diminuídas do lucro da exploração no período em que ocorrer o efetivo pagamento dos tributos e contribuições.*

*§ 3º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual são consideradas como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.*

**Em seu artigo 62 introduz:**

*Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.*

*§ 1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.*

*§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.*

***§ 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado com base no seguinte critério:***

***I - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;***

***II - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;***

***III - aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica. (grifei)***

Já o artigo 549 do RIR/99 assevera:

*Art. 549. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção de que trata esta Subseção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 1º).*

*§ 1º-Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º).*

*§ 2º-Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.*

***§ 3º-Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544.***

A Recorrente possui benefício de isenção e de redução de imposto de renda (75%), conforme atos concessivos de folhas 408/451.

A primeira discussão diz respeito ao § 3º da norma acima transcrita, pois o coeficiente de participação da receita de cada atividade (com isenção, redução e não incentivada) na receita líquida total sofre a influência da forma como é contabilizada e registrada na DIPJ a citada receita de luvas e alugueis.

No Acórdão recorrido, o I. Relator conclui que a contabilização das receitas de luvas e alugueis em Receita da Locação de bens Móveis e Imóveis (linha 6 da ficha 06A da DIPJ) ou em Outras Receitas Operacionais (linha 27fa ficha 06A da DIPJ) é determinado em função de a atividade estar ou não contemplada como objeto social da Empresa. Vejamos:

*Das conceituações acima, extrai-se que o fator que diferencia a alocação de receitas de alugueis como receita bruta (integrando o resultado da receita líquida) ou como outras receitas operacionais é se a atividade de locação de imóveis faz parte do objeto da pessoa jurídica: se a locação integrar o objeto da empresa, a receita daí proveniente é receita bruta por ser atividade principal; caso contrário, integra as demais receitas operacionais, haja vista ser atividade acessória.*

E prossegue:

*Atentando para o estatuto social anexado aos autos pela autoridade fiscal, este, por sua vez, não estabelece a atividade de locação de imóveis como objeto do sujeito passivo:*

*Art. 3º-A companhia tem por objeto: a) indústria têxtil em geral; b) a indústria de confecções de roupas e de tecidos em geral, sua comercialização por atacado e a varejo, e exportação; c) a importação e comercialização, por atacado, de confecções e tecidos, produtos de perfumaria e esportivos, calçados, roupas de cama, mesa, banho e cozinha, brinquedos, relógios e cronômetros, artigos para fumantes e material de acampamento; d) serviços de comunicação, publicidade e propaganda; e) serviços de criação e confecção de artigos do vestuário em geral e de cama, mesa, banho e cozinha.*

*Então, a princípio, poder-se-ia considerar acertado o entendimento do contribuinte, no sentido de que suas receitas de aluguel integram a rubrica de outras receita operacionais. Contudo, esta questão deve ser analisada com mais cuidado. (grifei)*

A partir daí o acórdão afirma que "de fato" a atividade faz parte do objeto da Recorrente, referindo-se à passagem do Termo de Verificação Fiscal (TVF) na qual a autoridade administrativa assevera:

*A não inclusão das receitas da atividade da empresa (habitual e relevante), acima relatadas, reduziu de forma indevida o valor da **Receita Líquida Total** a ser informada pela empresa na ficha 06A - Demonstração do Resultado; implicando numa apuração **a maior do lucro da exploração das atividades incentivadas** (ficha*

*08 - Demonstração do Lucro da Exploração); e aumentando o resultado do incentivo fiscal da fiscalizada (ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real).*

Todavia não vislumbro em nenhuma passagem do TVF a intenção da autoridade administrativa em reputar as luvas e alugueis como sendo objeto da Recorrente. O que se vê, da própria transcrição que faz no parágrafo 33 do citado Termo, é a interpretação da autoridade no sentido de que esses valores deveriam integrar a receita bruta (linha 6 da ficha 06A), independentemente de comporem o objeto da Companhia. Para a Fiscalização a receita de luvas e alugueis deve ser registrada na receita bruta, na linha específica, simplesmente.

Assim, não pode a DRJ inovar, trazer motivos que não exteriorizados pelas autoridades autuantes, sob pena de cercear o direito de defesa da Recorrente, do que resultaria nulidade nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Trilhou caminho correto a DRJ quando evidenciou a necessidade de se verificar se a atividade de aluguel de imóveis integrava o objeto da Sociedade para definir se comporia ou não a receita bruta. Desviou-se, contudo, quando não verificou se este teria sido o fundamento da Fiscalização para a conclusão a que chegou. E tenho convicção que não foi.

As autoridades administrativas responsáveis pelo procedimento fiscal resumem seus motivos na afirmação de que "é cediço que as receitas de operações alheias às atividades expressamente contempladas pelos atos concessivos não integram o lucro da exploração; logo, nos preenchimentos das DIPJ, as receitas de alugueis e luvas de imóveis devem ser informados na linha titulada como "**Locação de Bens Móveis e Imóveis**" da ficha 06A (Demonstração do resultado - PJ), de modo a compor o total da Receita Líquida da Atividade.

Entendo que o que define a forma de contabilização e declaração das receitas não é o incentivo fiscal, mas o fato de a receita ser decorrente de atividade prevista como objeto da empresa ou apenas atividade colateral.

Contudo, no caso específico, o procedimento da Administrada não apresenta nenhuma incoerência contábil ou legal, haja vista a inexistência de regra que determine a adoção de comportamento conforme o entendimento dos autuantes.

Neste caso, não integrando o objeto social, essas receitas estão corretamente declaradas na linha 27 outras receitas operacionais, não interferindo na receita da atividade total para fins de cálculo do percentual de cada parcela incentivada.

Nesta seara, invoco o § 3º do mesmo artigo 59 acima para não declarar a referida nulidade, uma vez que, considerando que não se trata de classificação, pela autoridade lançadora, da receita de luvas e aluguel como integrante de fato do objeto da Sociedade Anônima, mas de interpretação normativa equivocada no sentido de que deveria, independentemente disso, ter sido considerada componente da receita bruta e não como outras receitas operacionais, decido favoravelmente à Recorrente neste ponto.

#### Glosa das receitas de aluguel e luvas das atividades incentivadas

Da verificação do teor dos atos concessórios conclui-se que as atividades incentivadas pela SUDENE são a de "confeções em geral", "confeção de vestuário de malha", "confeção de peças do vestuário em malha" e "confeção de peças do vestuário em geral" (atos concessórios fls. 411, 413, 415, 417, 419, 421, 423, 427, 431, 438, 441, 444).

A inclusão de outras receitas que não as decorrentes da atividade incentivada não encontra amparo na legislação.

É de todos conhecida a norma inserta no artigo 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação concessiva de isenção, *litteratim*:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

(...)

*II - outorga de isenção;*

(...)

Assim, não tenho dúvida que a única receita incentivada da Recorrente é a relativa às confeções acima referidas, devendo, delas, ser excluídas as receitas de aluguel e luvas.

Correta a Fiscalização, neste aspecto.

#### Produção acima dos limites incentivados

A Recorrente afirma que não há que se falar em produção excedente à capacidade incentivada, na medida em que a norma isentiva visa à implementação de objetivo constitucional da República, qual seja, reduzir as desigualdades regionais.

Nessa linha, aduz que a interpretação não deve ser literal, mas teleológica, verificando-se principalmente se os objetivos estão sendo implementados.

Sem razão a Recorrente.

Apesar de ser norma indutora, não é norma sem limites. O incentivo fiscal é materializado em isenção ou redução de 75% do imposto devido calculados sobre o lucro da exploração.

A interpretação é a referida no artigo 111 do CTN:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

(...)

*II - outorga de isenção;*

(...)

Na concessão do benefício são assumidos compromissos recíprocos: de um lado a Empresa se compromete a instalar ou ampliar a capacidade produtiva de planta industrial; de outro o Estado se compromete a isentá-la de imposto de renda por 10 anos, imposto esse incidente sobre a capacidade instalada ou ampliada.

Note-se, ainda, que quando a capacidade é ampliada, o benefício não é renovado em relação à capacidade produtiva anterior. Desta forma, fica evidente que o limite é a capacidade constante do documento concessivo do benefício, pois, de outra forma, deveria haver uma auditoria específica para determinar se o excedente decorreu da ampliação ou foi agregado a partir da capacidade anteriormente instalada.

Por outro lado, a capacidade produtiva é declarada pela empresa beneficiária, sendo de estranhar que venha a ser aumentada, ultrapassando o limite por ela projetado. Uma vez entendendo que se trata de aumento regular, desnecessário seria requerer novo benefício, bastando que a produção fosse declarada como incentivada e o benefício incidiria. Não é assim que se organiza este incentivo fiscal.

Neste aspecto não há o que reformar no acórdão recorrido, devendo ser negado provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### Multa isolada

Primeiramente alega a Recorrente que a multa não pode ser cobrada juntamente com a multa de ofício, uma vez que incidem sobre a mesma base de cálculo o que implica incidência do princípio da consunção, que determina a absorção da pena menos grave pela de maior gravidade.

Há, no acórdão recorrido, extenso e aprofundado estudo sobre o tema, concluindo tratar-se de sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações, também, distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

O tema já foi sumulado pelo CARF, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

O Anexo II do Regimento Interno do CARF estabelece:

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

Todavia prevalece nesta Turma Ordinária, se não também nas demais, o entendimento que a alteração da norma operada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 1.488, de 2007, afasta a obrigatoriedade de aplicação da referida súmula,

pelo que faço meus os fundamentos apontados pelo I. Conselheiro Flávio Franco Correa, Relator do Acórdão 9101003.519, *ad litteram*:

*De início, é preciso assinalar que o pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostrase indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.*

*Reparese a redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, verbis:*

*"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*[...]*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*[...]*

*IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no anocalendário correspondente;*

*Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.*

*Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao DF CARF MF Fl. 1443 Processo nº 10120.730284/201382 Acórdão n.º 9101003.519 CSRFTI Fl. 1.444 5 recolhimento mensal de antecipações de um provável*

*IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.*

*A posição então dominante consagrouse neste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 105:*

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.*

*Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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;*

*II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o valor do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme Acórdão nº 1302001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:*

*Ressaltese que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

*A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do anocalendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.*

*A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.*

*A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do anocalendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do*

*encerramento do anocalendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do anocalendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.*

*Podese ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.*

*Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem.*

*Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do anocalendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.*

*Complementese o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, “sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”*

*A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado, na consunção, “determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo”. Destaquemse, pois, as infrações do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:*

a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;

b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

*De modo algum é possível asselar que, deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.*

*Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.*

*De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.*

*Inequivocamente, não há interligação por necessidade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.*

*Também não há necessidade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.*

*À vista do exposto, repelese o argumento que pretende escorarse na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Em suma, é impossível socorrer a recorrente, em razão da existência de regra legal vigente e válida que determina a incidência da multa isolada ao caso concreto, que pode e deve ser exigida cumulativamente com a multa de ofício.*

*Em face do exposto, afastando a aplicação da Súmula CARF nº 105, conheço do Recurso Especial fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.*(grifos do original)

Com estes fundamentos afasto a aplicação da súmula nº 105 do CARF e o impedimento de lançamento da multa isolada concomitantemente à multa de ofício, exceção apenas à multa lançada relativa ao ano-calendário de 2006.

#### A Possibilidade de dedução de Estimativa Recolhida a Maior

Conforme destacado no acórdão recorrido, a Recorrente efetuou levantamento de balancete de suspensão/redução em todos os meses do anos fiscalizados. Assim, é da natureza dessa forma de apuração dos valores da estimativa considerar todos os valores referentes aos meses anteriores do mesmo ano-calendário para verificar da necessidade de realizar algum recolhimento.

Em verdade, é como se a cada mês fosse feita a apuração do imposto devido, considerando-se que o último dia do mês é o encerramento do ano fiscal. Feita essa ponderação, natural é que todos os recolhimentos de estimativa feitos anteriormente sejam considerados no cômputo da estimativa devida.

A Recorrente pretende que este direito, o de considerar as estimativas recolhidas anteriormente, sejam mantidas na passagem de um ano-calendário para o outro, o que é absolutamente inconsistente, uma vez que ao final do ano-calendário, por ocasião da ocorrência do fato gerador do IRPJ, todos os pagamentos de estimativa e demais valores integrarão o encontro de contas, o ajuste, para averiguar se resta imposto a pagar ou base negativa.

Diferente disso é o direito que tem a Recorrente de pedir restituição e/ou compensação de valor de estimativa pago a maior ou indevidamente, na forma de PerDcomp, direito este já consagrado pela Súmula CARF nº 84, abaixo transcrita:

*Súmula CARF nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.*

Assim, sem razão a recorrente neste ponto.

Finalmente, em relação à incidência dos juros sobre a multa esta Turma já manifestou entendimento sobre a procedência da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Assim, reproduzo manifestação sobre o tema constante do processo 13896.721338/2013-36, da Relatoria da Conselheira Ester Marques Lins de Souza, que adoto como razão de decidir:

*Como cediço, os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.*

*O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento*

*tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).*

*Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).*

*Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.*

*A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal ( tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.*

*Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.*

*Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.*

*A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc..*

*Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.*

*Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a*

*exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.*

*É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.*

*A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.*

*No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:*

***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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)***

(Grifei)

*Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.*

*O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, 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, o que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.*

*Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.*

*Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:*

*I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.*

*II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.*

*Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), ipsis litteris:*

*“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”*

*Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de*

*um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.*

*Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:*

*ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:*

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

*ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2002*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Assim, considero correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora sobre a multa de ofício.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para: (1) considerar correto o registro das receitas de luvas e alugueis com outras receitas operacionais; (2) manter a glosa das receitas de alugueis e luvas da atividade incentivada; (3) afastar a multa isolada relativa ao ano-calendário de 2006, aplicando a súmula nº 105 do CARF ao caso; (4) manter as demais multas isoladas ajustadas pela decisão em (1) afastando a aplicação da súmula nº 105 deste Conselho; (5) manter a autuação no que pertine à produção acima dos limites incentivados; e manter a incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

