



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

Processo n° 11060.722686/2014-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.175 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria PARCELAMENTO LEI ° 11.941/2009 -
Recorrente DONA FRANCISCA ENERGÉTICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DÉBITOS INCLUÍDOS NO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE MORA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros, seja para liquidar multas e juros no REFIS. A Lei nº 11.941/09 em nada alterou a regulamentação deste crédito, apenas e tão somente ampliou as alternativas de utilização do crédito para liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS da Crise.

Inexiste acréscimo patrimonial na hipótese de redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS), ocorrendo apenas um encontro de contas, uma compensação.

DESPESAS CONTABILIZADAS REFERENTES A PERÍODOS DE APURAÇÃO ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA

A despesa com multa e juros de mora sobre débitos tributários migrados do PAES e recalculados no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, não pode afetar o resultado tributável do período de apuração alcançado pela ação fiscal em face de constituir encargo de períodos já atingidos pela decadência.

PARCELAMENTO. HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA DE NOVAÇÃO.

Os pressupostos do instituto da novação não se amoldam ao parcelamento, que, nos termos do artigo 151, VI, do CTN, constitui hipótese de suspensão

da exigibilidade do crédito tributário, configurando mera dilação do prazo de pagamento; como não figura entre as hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN, o parcelamento não cria nova dívida e tampouco substitui a anterior; a novação só se configura se houver diversidade substancial entre as duas dívidas, a nova e a anterior, sendo insuficiente acréscimos ou outras alterações secundárias na dívida.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a infração de omissão de receita decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Marcelo Malagoli da Silva, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha..

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra os acórdãos nº 06-49.718 e 06-50.744, proferidos pela 1ª Turma da DRJ/CTA, nas sessões de 24 de outubro de 2014 e 9 de janeiro de 2015, respectivamente, que, ao apreciarem a impugnação apresentada, entenderam, por unanimidade de votos, julgá-las improcedentes, mantendo o crédito tributário exigido.

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

1. Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido decorrentes das seguintes infrações apuradas no ano-calendário de 2009:

. despesa indevida de R\$ 11.640.549,85 com multa e juros de mora sobre débitos migrados do Parcelamento Especial-PAES e recalculados na consolidação do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (REFIS da

Crise), conforme descrito nos subitens 2.3 e 4.2 do Relatório de Fiscalização (fls. 366-392);

. receita de R\$ 13.274.679,18 correspondente à parcela dos juros de mora liquidada com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme descrito nos subitens 2.2 e 4.1 do Relatório de Fiscalização.

2. Após analisar as alegações de defesa apresentadas em 02/09/2014 (fls. 431-459), esta Turma da DRJ/Curitiba julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário exigido, conforme Acórdão nº 06-49.718, sessão de 24/10/2014, em decisão assim ementada:

GLOSA DE DESPESA COM MULTA E JUROS DE MORA SOBRE DÉBITOS MIGRADOS DO PAES PARA O PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. ENCARGO DE PERÍODO DE APURAÇÃO JÁ DECAÍDO.

A despesa com multa e juros de mora sobre débitos tributários migrados do PAES e recalculados no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, não pode afetar o resultado tributável do período de apuração alcançado pela ação fiscal em face de constituir encargo de períodos já atingidos pela decadência.

ESCRITURAÇÃO DE DESPESAS EM PERÍODO DE APURAÇÃO POSTERIOR AO DE COMPETÊNCIA.

Como regra, os fatos contábeis devem ser escriturados nos períodos de apuração em que ocorrerem, pois a possibilidade de se computar receitas ou despesas em períodos diversos do de competência inviabilizaria, para fins societários e fiscais, a apuração do efetivo resultado do período; somente se pode admitir a escrituração de despesas em período de apuração posterior ao de competência caso se refiram a exercício não atingido pela decadência e desde que a inexatidão no período de escrituração não resulte em prejuízo para o Fisco.

PARCELAMENTO. HIPÓTESE DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA DE NOVAÇÃO.

Os pressupostos do instituto da novação não se amoldam ao parcelamento, que, nos termos do artigo 151, VI, do CTN, constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, configurando mera dilação do prazo de pagamento; como não figura entre as hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN, o parcelamento não cria nova dívida e tampouco substitui a anterior; a novação só se configura se houver diversidade substancial entre as duas dívidas, a nova e a anterior, sendo insuficiente acréscimos ou outras alterações secundárias na dívida.

PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. RECEITA CORRESPONDENTE À PARCELA DA MULTA E JUROS MORATÓRIOS QUITADA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL.

É tributável a receita correspondente à parcela da multa, de mora ou de ofício, e dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários próprios incluídos no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, e quitada mediante utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores; ao contrário da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de

CSLL de períodos anteriores com o lucro real e a base de cálculo da CSLL do período, cujo ajuste é efetuado no LALUR, sem alteração do lucro líquido do período, a utilização de resultados negativos de períodos anteriores para liquidação de multa e juros de mora faz surgir uma receita equivalente ao valor dos encargos assim liquidados, aumentando o lucro líquido do período; considerando que toda exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL depende de previsão legal expressa, e tendo em vista que não há na Lei nº 11.941, de 2009, e nem em qualquer outro diploma legal autorização nesse sentido, independente de ter sido utilizado ou não o valor do ativo fiscal diferido, cabe a tributação dessa receita.

3. Inconformada, a interessada apresentou Embargos de Declaração em 17/11/2014 (às fls. 538-548, após tomar ciência da decisão embargada em 13/11/2014) e 24/11/2014 (às fls. 568-578, porquanto consta do e-processo que a ciência se deu no dia 19/11/2014, conforme Termo de Ciência por Decurso de Prazo, e o STJ já decidiu que recursos interpostos antes do prazo são intempestivos) para solicitar manifestação explícita em face de omissões e obscuridades que entende existentes no Acórdão nº 06-49.718.

4. A embargante, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 464-465), apresentou as alegações a seguir sintetizadas:

a) no tópico “Glosa da despesa com multa e juros de mora de períodos atingidos pela decadência” argumenta que, em que pese o Parecer CST nº 174, de 1974, ter sido referido no relatório da decisão embargada, não há no voto uma palavra sequer a respeito deste ato normativo e demais soluções de consulta invocadas e que adotam o mesmo entendimento, nem para justificar as razões que levaram a afastar a aplicação ao caso concreto;

b) a embargante demonstrou que, ainda que seja uma obrigação tributária reajustada em seu aspecto temporal, a dedutibilidade se dá pelo regime de competência; também demonstrou que o procedimento adotada só foi possível em face de lei nova, ou seja, em razão dos termos da Lei nº 11.941, de 2009, e o fez em várias passagens;

c) que a lei e atos normativos emanados do próprio Fisco devem ser observados e aplicados por todos os órgãos que integram a Receita Federal do Brasil, *in casu*, as Delegacias de Julgamento ou, quando não aplicados, há que se fundamentar as razões que embasam este entendimento;

d) no tópico “Receita decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para liquidação de juros de mora” aduz que o próprio Fisco trata os prejuízos e a base de cálculo negativa da CSLL como créditos do contribuinte; que restou demonstrado que a liquidação de multas e juros com uso destes créditos é sinônimo de pagar, solver, compensar e, como tal, houve uma redução de direito, não havendo que se falar em ganho patrimonial; que a liquidação

operada é semelhante àquela autorizada em lei com relação ao saldo negativo de IRPJ ou com a base negativa da CSLL;

e) para não haver supressão de instância e propiciar o exercício de seu direito de ampla defesa, servem os presentes embargos declaratórios para requerer expressa manifestação da 1ª Turma da DRJ/CTA acerca da legislação fiscal tratar os prejuízos e a base de cálculo negativo da CSLL como créditos da contribuinte utilizados na liquidação de multa e juros; que havendo a redução de direito (crédito nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09), não há ganho patrimonial tributável;

f) no tópico “Cabimento dos Embargos de Declaração” assevera ser cabível o aviamento dos presentes embargos de declaração em homenagem ao princípio do devido processo legal de que trata o inciso LV do art. 5º da C.F., da aplicação subsidiária do CPC e tal como se vê de reiteradas decisões das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, cujas ementas transcreve;

g) ao final requer a esta Turma da DRJ/Curitiba que julgue por bem em sanar e suprir as omissões e obscuridades devidamente apontadas e demonstradas nesta petição.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 06-50.744, da 1ª Turma da DRJ/CTA, julgando improcedente a impugnação e mantendo integralmente o lançamento fiscal, com o seguinte ementário:

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2009
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Acatam-se os embargos de declaração interpostos para proferir novo Acórdão, a fim de melhor esclarecer os motivos da improcedência da impugnação e, assim, propiciar à contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2009

PARECER CST Nº 174, DE 1974. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável ao presente caso o entendimento contido no Parecer CST nº 174, de 1974 - que admitiu a dedutibilidade das parcelas convencionadas do parcelamento que fossem recolhidas dentro do exercício financeiro em que se situavam os respectivos vencimentos -, pois decorre da interpretação de legislação anterior (art. 50 da Lei nº 4.506, de 1964, base legal do art. 164 do RIR de 1966).

DÉBITOS INCLUÍDOS NO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE MORA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A liquidação de juros de mora calculados sobre débitos incluídos no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, com utilização de saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores acarreta diminuição do passivo sem que haja correspondente redução do ativo, fato que resulta em aumento do patrimônio líquido não proveniente de aporte dos sócios.

PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES. ATIVO FISCAL DIFERIDO CORRESPONDENTE AO DIREITO DE COMPENSAÇÃO COM RESULTADOS TRIBUTÁVEIS DE PERÍODOS FUTUROS. DESTINAÇÃO DIVERSA DA SITUAÇÃO QUE JUSTIFICOU O SEU RECONHECIMENTO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

O ativo fiscal diferido correspondente ao direito de compensação do saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL com resultados tributáveis de períodos futuros tem como contrapartida uma receita não tributável, ou uma conta do patrimônio líquido, porquanto tal compensação deve ser efetuada extracontabilmente, no Livro Lalur, sem afetar o lucro líquido do período; contudo, no presente caso, o ativo diferido teve destinação diversa da prevista por ocasião de

seu reconhecimento, pois foi utilizado na liquidação de juros moratórios no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009; como a redução de uma obrigação escriturada no passivo tem como contrapartida uma receita tributável, em valor equivalente ao do encargo liquidado, quando não houver aumento de outra conta do passivo ou redução de uma conta do ativo, idêntico tratamento deve ser dado ao ativo fiscal diferido cujo reconhecimento não teve como contrapartida uma receita tributável; inexistindo previsão legal que autorize a exclusão, na apuração do resultado tributável, da receita decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para liquidação de juros de mora, tal receita deve ser oferecida à tributação independentemente de ter sido utilizada ou não a conta do ativo diferido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido em 11/02/2015, pelo Portal e-CAC (fls. 595), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 12/03/2015 (fls 604), tempestivamente, recurso voluntário, através de representante regularmente constituído (647-648) pugnando pelo provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

O trabalho fiscal apurou a existência das seguintes infrações: (1) glosa de despesas de períodos de apuração atingidos pela decadência; e (2) receita decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL para liquidação de juros de mora. Passo ao exame de cada infração.

Não há argüição de qualquer preliminar, razão pela qual a discussão se resume a matéria de mérito.

Receita decorrente da Utilização de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas da CSLL

Decorre dos autos que o contribuinte utilizou-se de prejuízos fiscais e BCNs da CSLL para liquidar multas e juros de mora no âmbito do Refis da Crise, com arrimo nos §§7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941/09 e não reconheceu como receita o montante de R\$ 13.274.679,18, por isso, entendeu a fiscalização que este valor deveria ter sido adicionado ao lucro líquido do ano de 2009, de acordo com o artigo 249, inciso II do RIR/99.

A referida autoridade, ratificado pela autoridade prolatora da decisão recorrida, sustentou que a diminuição do passivo sem que haja correspondente redução do ativo caracteriza-se acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e pela CSLL, e acrescentou que tal receita integra as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista inexistir autorização legal para excluí-la.

Em recurso, a recorrente alega, resumidamente, que i) que os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativas de CSLL, quando não utilizados nos períodos próprios, constituirão um crédito contra o fisco; denominado de Ativo Fiscal Diferido, sendo este crédito utilizado na compensação com lucros de períodos futuros e excluído do lucro líquido para fins de determinação do lucro real (art. 250 do RIR de 1999); ii) que a natureza jurídica deste crédito (Ativo Fiscal Diferido) não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros ou para liquidar multas e juros no REFIS, e que inexistente acréscimo patrimonial; iii) que houve uma redução de um passivo com a correspondente redução do crédito relativo ao Ativo Fiscal Diferido, sem que isso signifique a transformação de um crédito já existente em incremento patrimonial; iv) que se trata de crédito (ativo fiscal diferido) com poder liberatório e, bem por isto, líquido, certo e oponível ao Fisco na liquidação de multas e juros por força de determinação legal.

Observo, inicialmente, que com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, passou existir duas possibilidades para aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL: (1) utilizar-se da norma jurídica prevista nos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995; (2) utilizar-se da regra prevista nos §§7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941/09.

No caso, trata-se de lançamento tributário, tendo como ponto de partida, a utilização do regramento previsto nos §§7º e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941/09, que permite a quitação de dívidas que afetaram o lucro líquido de períodos de apuração anteriores com a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

Filio-me à tese apresentada pela recorrente, no sentido de entender que a natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros, seja para liquidar multas e juros no REFIS.

Assim, os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL, quando não utilizados nos períodos próprios, constituem-se em crédito contra o Fisco para serem utilizados na compensação com lucros de períodos futuros, porém, de acordo com a legislação aplicável, serão excluídos do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Da mesma forma, quando utilizados para liquidar juros e multas de débitos inseridos no REFIS da Crise, devem ser excluídos da determinação do referido lucro.

A Lei nº 11.941/09 em nada alterou a regulamentação deste crédito, apenas e tão somente ampliou as alternativas de utilização do crédito para liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS da Crise. Logo, não há fundamento legal para que os citados prejuízos e/ou bases negativas da CSLL utilizados para este fim, tenham tratamento diverso daquele previsto para compensação com lucros futuros.

Por outro lado, entendo que inexistente, no caso, acréscimo patrimonial necessário à incidência dos tributos exigidos no presente feito. O que houve, a bem da verdade, foi uma redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS), sem que tal fato represente qualquer incremento na situação patrimonial da recorrente, vez que está a ocorrer, no meu modo de ver, apenas um encontro de contas, uma compensação.

Observe-se, por oportuno, que crédito contra o fisco não resulta apenas de indébito tributário, ao contrário do sustentado na decisão recorrida. Entendo que, embora o crédito não seja originado de indébito tributário, este fato não lhe retira sua titulação de crédito,

vez que constituído, declarado na DIPJ, controlado por sistema específico da Receita Federal e utilizável na compensação de IRPJ e CSLL incidentes sobre lucros vindouros e, no caso dos autos, a Lei conferiu liquidez também para utilização na liquidação de multas e juros no âmbito do REFIS.

Por outro lado, o argumento basilar adotado pela fiscalização, ratificado no acórdão recorrido, reside na alegação de falta de previsão legal a respeito da exclusão dos valores relativos à liquidação de juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

Logo, parte a fiscalização de uma premissa inexistente, qual seja, incremento patrimonial, pois, conforme visto, este inexistente, pois o que de fato ocorreu foi apenas uma compensação.

Portanto, o fato da Lei 11.941/09 tratar expressamente da exclusão da redução de multa e juros e ser "omissa" com relação à liquidação de saldo remanescente de multas e juros com prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, não autoriza a conclusão de que o contribuinte deveria adicionar às respectivas bases de cálculos o montante de R\$ 13.274.679,18.

Assim, não havendo qualquer razão jurídica para tratar distintamente o crédito aqui mencionado (ativo fiscal diferido), seja quando empregado na compensação com lucros vindouros, seja na hipótese de ser utilizado para liquidação de multas e juros, resta evidente que a pretensão da fiscalização de exigir IRPJ e CSLL sobre o montante de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL não encontra amparo legal e, bem por isso, deve ser reformada a decisão recorrida, neste ponto.

Glosa de Despesa com Multas e Juros de Mora. Decadência

Com relação a este item, observa-se que a fiscalização e a r. decisão recorrida não reconheceram como dedutível a importância de R\$ 11.640.549,85, sob o entendimento de que apenas despesas incorridas a partir de 01/01/2005, poderiam ser consideradas para fins de apuração das BCs do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, por força da decadência, devendo tal montante ser adicionado ao lucro líquido do ano de 2009, de acordo com o artigo 249, inciso I do RIR/99.

Em seu recurso ao CARF, a interessada argumentou que a rescisão do PAES e migração para o REFIS da crise implicam na assunção de nova dívida que extingue a anterior, o que se equipara ao instituto da novação; vez que não se trata de mera dilação de prazos, mas envolve restabelecimento de multas e juros, possibilitando o uso de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL.

Aduz ainda que em se tratando de débitos até então parcelados no PAES e que se encontravam com a exigibilidade suspensa, não podiam eles como o todo (principal, juros e multas) serem atingidos pela decadência, acrescentando ainda que os débitos foram restabelecidos por determinação legal, a teor do que estabelece o art. 3º, I, da Lei nº 11.941/2008.

Quando ao ponto, a DRJ colacionou manifestações doutrinárias, com intuito de explicar o instituto da novação, concluindo por sua inocorrência, vez que não se verificou no caso, extinção da obrigação anterior e substituição por uma nova. Acrescenta ainda que os

pressupostos do instituto da novação não se amoldam ao parcelamento, que, nos termos do artigo 151, VI, do CTN, constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e configura mera dilação do prazo de pagamento.

Assim, concluiu a DRJ que a citada despesa não pode ser deduzida do resultado tributável do ano-calendário de 2009 em face de se referir a períodos de apuração pretéritos, já atingidos pela decadência, destacando que a própria Lei 11.941, de 2009, em seu artigo 8º, contém comando normativo no sentido de que o parcelamento por ela tratado não implica novação da dívida.

Pois bem.

Não há reparos a fazer na decisão da DRJ, neste aspecto, vez que a relação jurídica original dos débitos migrados do PAES para o parcelamento da Lei 11.941 de 2009 foi mantida, havendo alteração apenas das condições de pagamento, tendo os débitos sido restabelecidos à data da solicitação do REFIS da Crise com os acréscimos devidos na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores. Desta forma, a citada migração não configura novação de dívida.

Esse entendimento tem respaldo em sólida jurisprudência,

EMBARGOS. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. INADIMPLEMENTO. PROSSEGUIMENTO DO FEITO EXECUTIVO. EXTINÇÃO DO PROCESSO EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO. ENRIQUECIMENTO INDEVIDO.

1. A adesão a parcelamento implica a suspensão da exigibilidade da dívida. Rescindido o acordo de parcelamento, a situação fiscal da devedora retorna ao status *quo ante*, passando a ser novamente exigível o crédito tributário.

2. Nos moldes do art. 151, IV/CTN, o parcelamento de dívida tributária não se constitui em modalidade de extinção do crédito tributário, e sim suspensão da exigibilidade de crédito.

3. Não tendo a apelante se insurgido à exclusão dos honorários advocatícios a teor do disposto no DL n. 1.025/65, defeso ao julgador conhecer de questões não suscitadas no apelo.

4. Sopesadas as circunstâncias do mote em tela, a verba honorária deve ser reduzida, evitando-se possível enriquecimento ilícito.

5. Apelação a que se dá parcial provimento.

(AC 000497490.2005.4.01.9199/MG, Rel. Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins, 7ª Turma Suplementar, eDJF1 p.814 de 09/03/2012, grifou-se).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA DE NOVAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. NÃO INCIDÊNCIA DAS RESTRIÇÕES PREVISTAS NA SÚMULA 266/TST E NO ART. 896, § 2º, DA CLT, QUANTO AO RECURSO DE REVISTA. Em se tratando de execução fiscal de dívida ativa regulada pela Lei 6.830/80 (nova competência da Justiça do

Trabalho: art. 114, VII, CF, desde EC 45/2004), a análise do recurso de revista não está adstrita aos limites impostos pelo art. 896, § 2º, da CLT, e pela Súmula 266/TST, em face da necessária cognição mais ampla constitucionalmente franqueada ao jurisdicionado apenado, a par da necessidade institucional da uniformização da interpretação legal e constitucional na República e Federação. Demonstrado no agravo de instrumento que o recurso de revista preenchia os requisitos do art. 896 da CLT, dá-se provimento ao agravo de instrumento para melhor análise da arguição de violação ao art. 151, VI, do CTN. Agravo de instrumento provido. RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA DE NOVAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. Revendo interpretação anteriormente assentada, firma-se o entendimento de que o parcelamento administrativo do débito tributário implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, da execução fiscal ajuizada para sua cobrança, sendo indevida a extinção do feito quando em curso o prazo do parcelamento acordado pelas partes (CTN, arts. 140 e 151, VI, c/c 792, caput, do CPC). **É que o parcelamento não se confunde com a novação. Esta implica substituição da relação jurídica, com mudança do devedor, do credor ou do objeto da prestação. Aquele, ao revés, mantém a relação jurídica e repercute apenas nas condições de pagamento. O parcelamento não está arrolado entre as causas de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156). Tal interpretação, após intenso debate, prevaleceu no âmbito do STJ órgão do Poder Judiciário que detinha a competência para uniformizar a interpretação dessa matéria anteriormente à promulgação da EC n. 45/04. Essa nova interpretação, em matéria que envolve a nova competência da Justiça do Trabalho (EC nº 45, de dezembro de 2004), é mais consentânea com a busca da efetividade dos direitos fundamentais da pessoa humana, especialmente os de natureza social (trabalhistas e previdenciários), objeto da atuação administrativa do Estado relativamente à fiscalização trabalhista e previdenciária e atividade congênere. Isso significa dizer que a adesão a programa de parcelamento não enseja a extinção da execução fiscal por novação, mas apenas a sua suspensão, até que o parcelamento seja quitado (CPC, art. 794, I).** Recurso de revista conhecido e provido.

(RR 1730050.2006.5.03.0100 , Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 05/09/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 14/09/2012, grifou-se)

Destaque-se que a própria Lei nº 11.941, de 2009, em seu artigo 8º, contém comando normativo no sentido de que o parcelamento por ela tratado não implica novação da dívida, *in verbis*:

Art. 8º. A inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata esta Lei não implica novação de dívida. (Grifou-se)

Portanto, não havendo que se falar em novação, tenho por acertada a conclusão da decisão recorrida de que a despesa de R\$ 4.978.308,72 com multa de mora e R\$ 6.662.241,13 com juros de mora não pode ser deduzida do resultado tributável do ano-calendário de 2009, por de se referir a períodos de apuração pretéritos, já atingidos pela decadência.

Com referência à decadência, por concordar com as considerações trazidas pela decisão recorrida, permito-me reproduzir alguns trechos da referida decisão, *verbis*:

27. Acrescente-se que, como regra, os fatos contábeis devem ser escriturados nos períodos de apuração em que ocorrerem, pois a possibilidade de se computar receitas ou despesas em períodos diversos do de competência inviabilizaria, para fins societários e fiscais, a apuração do efetivo resultado do período.

28. Somente se pode admitir a escrituração de despesas em período de apuração posterior ao de competência caso se refiram a exercício não atingido pela decadência, pois o prazo para a contribuinte retificar sua declaração de imposto de renda coincide com o prazo homologatório atribuído à Fazenda Nacional, e desde que a inexistência no período de escrituração não resulte em prejuízo para o Fisco, conforme disposto no artigo 273 do RIR de 1999 (inobservância do regime de competência).

29. Não há como admitir a alteração da base de cálculo dos tributos em períodos já decaídos, pois o transcurso do prazo decadencial se, por um lado, impede o fisco de efetuar lançamento para alterar a base de cálculo apurada, por outro, também impede a contribuinte de promover modificações que impliquem redução da mesma base de cálculo, mesmo para apurar prejuízos fiscais. Nas relações jurídicas, principalmente, nas de caráter obrigacional, os prazos para extinção de direito decorrem do princípio da segurança jurídica e, assim, o prazo estabelecido pela legislação, no caso, para o direito de constituir o crédito tributário, deve ser o mesmo para que o contribuinte proceda à retificação dos dados que fez inserir em suas declarações apresentadas ao fisco.

30. Dessa forma, a despesa com multa e juros de mora sobre débitos tributários migrados do PAES e recalculados no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, não pode afetar o resultado tributável do ano-calendário de 2009 em face de constituir encargo de períodos de apuração já atingidos pela decadência, razão pela qual voto por manter a exigência correspondente.

Há ainda um outro argumento utilizado pela recorrente e que deve ser apreciado nesta decisão. Diz respeito a sua alegação de alteração de critério jurídico, segundo seu entendimento, adotado pelo fisco desde o Parecer Normativo nº 174/1974 e que daria respaldo à contabilização no ano-calendário de 2009 da despesa de R\$ 11.640.549,85 com multa e juros de mora incidentes sobre débitos migrados do Parcelamento Especial-PAES (Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003) e recalculados na consolidação do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

Entendo que esta questão também foi muito bem analisada no acórdão recorrido, e por isso, peço vênha àquele nobre relator, para novamente reproduzir suas palavras:

8. Assim, cumpre destacar que o Parecer CST nº 174, de 1974, trata de situação diversa da analisada nos presentes autos, porquanto diz respeito à dedutibilidade, como custos ou despesas, de impostos, taxas e contribuições com base nas condições estabelecidas em legislação anterior, conforme regra à época consubstanciada no artigo 164 do Regulamento do Imposto de Renda de 1966 (aprovado pelo Decreto-Lei nº 58.400, de 10 de maio de 1966).

9. O Parecer CST nº 174, de 1974, esclareceu que eram dedutíveis os impostos, taxas e contribuições que fossem efetivamente pagos durante o exercício financeiro (exercício orçamentário do poder tributante) a que correspondiam:

Indagações de ordem diversas surgem sobre a exegese do art. 164 do RIR (Decreto nº 58.400/66).

2. Dentre outras condições, estabelece o dispositivo “sub lumine” que impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, são dedutíveis como custos ou despesas, desde que “efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recursos tempestivos”.

(...)

5. O problema está na exata determinação do exercício financeiro a que se refere a lei. As dúvidas aparecem quando erroneamente se interpreta a expressão como significando o exercício social do sujeito passivo, em vez de considerá-la em relação à pessoa tributante, e nesse caso correspondendo ao seu exercício orçamentário. Com efeito, deve ser este o entendimento correto, porquanto o claro objetivo da lei está em contemplar o exercício do vencimento da obrigação, numa evidente exceção, in casu, à regra geral da competência, referida mais adiante. Essa conclusão se harmoniza perfeitamente com a situação focalizada, onde a obrigação principal, nascida num dado momento do exercício social, tem seu cumprimento exigido somente no exercício social subsequente.

6. Isso não impede, todavia, que, contabilizados tais encargos no ano-base, como obrigações a pagar, sejam nesse mesmo ano deduzidos com custos ou despesas operacionais, uma vez perfeitamente determinado, em relação a cada qual, o “quantum debeatur”. É o que depreende do artigo e parágrafo que abaixo se transcrevem:

“Art. 162 – São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, art. 47).

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou **incorridas** para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, art. 47, § 1º)” (Grifo nosso).

E ainda porque, conforme se pode inferir dos arts. 216, 224 § 1º e 242 do RIR, a sistemática geral do tributo consagra o regime de competência, em preferência ao de caixa, na apuração dos resultados anuais da empresa.

7. A lei, por outro lado, condiciona a dedução ao efetivo pagamento durante o exercício de correspondência, ainda que tal pagamento se verifique após o seu vencimento. No caso de inadimplemento da obrigação dentro desse período – exercício de correspondência – deve seu valor ser oferecido à tributação, mediante retificação da declaração na qual o tributo tenha sido computado como parcela dos cursos ou despesas dedutíveis.

8. No caso de parcelamento, porque a mesma obrigação tributária foi reajustada em seu aspecto temporal, com a concessão, baseada em lei, e novos prazos (“prazos legais”, conforme Parecer Normativo CST nº 540/70, de 14-12-70), a dedutibilidade é igualmente admitida, enquanto recolhidas as parcelas convencionadas dentro do exercício financeiro em que se situem os respectivos vencimentos. A respaldar essa ilação, está a circunstância de incluir-se o parcelamento – moratória em caráter individual – dentre as formas de suspensão do crédito tributário, de que tratam os arts. 151 a 155 do Código Tributário Nacional, nos quais há que integrar-se o preceptivo “sub cogitatione”. Quanto aos encargos legais decorrentes, a situação é variável. No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis. Relativamente à Correção Monetária,

há que se distinguir: a incidente sobre débitos dedutíveis – porque guarda a sua mesma natureza e de cujo valor constitui mera atualização – é dedutível; não o sendo, todavia, a incidente sobre débitos cuja dedução não é autorizada, como o imposto de renda, a contribuição de melhoria, o imposto sobre transferência da propriedade acrescido ao respectivo custo, as multas por infrações fiscais, tudo ex vi do art. 164 e seus parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º, respectivamente.

9. As multas de mora, assim chamadas porque decorrentes de atrasos no pagamento de débitos fiscais, têm características de penalidades, não sendo, igualmente, dedutíveis, a exemplo das multas por infrações fiscais.

(...) (Grifos consta no original)

10. O artigo 164 do RIR de 1966, com base no qual a Coordenação do Sistema de Tributação fundamentou seu entendimento, tem por base legal o artigo 50 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

Art. 50. Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida.

§ 1º. Não será dedutível o Imposto de Renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência.

§ 2º. As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos.

§ 3º. Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões, poderão ser considerados, a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens ou direitos. (Grifo consta no original)

11. Portanto, o entendimento contido no Parecer CST nº 174, de 1974 – que admitiu a dedutibilidade das parcelas convencionadas do parcelamento que fossem recolhidas dentro do exercício financeiro em que se situavam os respectivos vencimentos, tendo em vista que no parcelamento a obrigação tributária era reajustada em seu aspecto temporal – decorre de regra não mais aplicável no ordenamento jurídico vigente.

12. Observe-se que, quanto aos encargos legais, o Parecer CST nº 174, de 1974, admitiu a dedutibilidade dos juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, mas considerou indedutíveis as multas de mora em face de terem características de penalidade, a exemplo das multas por infrações fiscais.

13. A dedutibilidade de tributos e contribuições encontra-se atualmente disciplinada pelo artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (base legal do art. 344 do RIR de 1999), nos seguintes termos:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 2º. Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

(...)

§ 5º. Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

(...) (Grifo consta no original)

14. Logo, como atualmente os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, os débitos tributários (valor do principal) incluídos no PAES foram contabilizados como custo ou despesa operacional no período de ocorrência de seus fatos geradores. Sua dedutibilidade não está mais subordinada ao efetivo pagamento durante o exercício financeiro a que correspondia o vencimento do tributo, na forma anteriormente descrita no Parecer CST nº 174, de 1974.

15. Também ocorreu alteração em relação à dedutibilidade da multa de mora, pois o Parecer CST nº 174, de 1974, entendia que tal encargo era indedutível por ter características de penalidade, mas o § 5º do artigo 41 da Lei nº 8.981, de 1995, admitiu a sua dedução por ser multa compensatória pelo recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo regulamentar.

16. Sobre o assunto, foi proferida a Solução de Divergência Cosit nº 6, de 30 de abril de 2012, cuja ementa transcreve-se a seguir:

DEDUTIBILIDADE. MULTA MORATÓRIA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo são dedutíveis como despesa operacional, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período em que forem incorridas, de acordo com o regime de competência, todavia o disposto não se aplica aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, à exceção do parcelamento e da moratória.

(Grifo consta no original)

17. Contudo, considerando que no presente caso a despesa de R\$ 4.978.308,72 decorre do restabelecimento da multa de mora incidente sobre os débitos incluídos no PAES e migrados para o REFIS da Crise, cujo percentual passou de 10% para 20%, conclui-se que constitui encargo, com base no regime de competência, do período de ocorrência do fato gerador dos tributos parcelados (períodos de apuração anteriores a 01/01/2005).

18. A interessada efetuou em 30/11/2009 a migração do PAES para o Parcelamento de que trata a Lei nº 11.941, de 2009, denominado REFIS da Crise. Para tanto, adotou o procedimento previsto no artigo 5º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22/07/2009, que dispõe que, computadas as

prestações pagas, os débitos que compõem os saldos remanescentes do Parcelamento Especial (PAES), dentre outros parcelamentos, serão restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento, com os acréscimos legais devidos na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

19. Como o § 7º do artigo 1º da Lei nº 10.684, de 2003, autorizou a redução de 50% nos valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício, enquanto o artigo 12 desse diploma legal dispôs que a exclusão do parcelamento implica exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, a diferença de 10 pontos percentuais da multa de ofício restabelecida constitui encargo de períodos de apuração anteriores a 01/01/2005, já alcançados pela decadência em 31/12/2009, razão pela qual não pode afetar o resultado tributável do ano-calendário de 2009, em análise.

20. Observe-se que as soluções de consulta da 7ª e 4ª Regiões Fiscais citadas pela embargante referem-se a parcelamentos regularmente pagos, enquanto trata o presente caso de migração de um parcelamento para outro, com restabelecimento dos acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos fatos geradores dos tributos parcelados.

21. Com relação à glosa da despesa de R\$ 6.662.241,13 relativa à diferença entre as taxas de juros calculadas com base na variação da Selic e da TJLP, relativamente ao período de janeiro/2005 a novembro/2009, cabe reiterar que, em função do prazo decadencial, a interessada somente poderia considerar as despesas incorridas a partir de 01/01/2005 na apuração do resultado tributável do ano-calendário de 2009.

22. Não tendo a interessada contestado, seja na fase impugnatória, seja nos embargos de declaração em análise, os cálculos efetuados pela autoridade fiscal que apontam que a diferença de juros de mora sobre débitos migrados do PAES e incluídos no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941, de 2009, se refere a períodos de apuração anteriores a 01/01/2005, cabe considerar indedutível a despesa correspondente.

23. Dessa forma, não há como se acatar a dedutibilidade, no período de apuração encerrado em 31/12/2009, da despesa de R\$ 11.640.549,85 com multa e juros de mora sobre débitos migrados do Parcelamento Especial-PAES e recalculados na consolidação do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009 (REFIS da Crise).

Desta forma, não acolho as razões da recorrente, mantendo a glosa de despesa com multas e Juros de Mora.

Do lançamento decorrente. - CSLL.

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa

Processo nº 11060.722686/2014-17
Acórdão n.º **1301-002.175**

S1-C3T1
Fl. 680

Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, a solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a infração de omissão de receita decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza