



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11060.722686/2014-17  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.382 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de março de 2021  
**Recorrente** DONA FRANCISCA ENERGÉTICA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 1997

RECURSO ESPECIAL. ARCABOUÇOS FÁTICOS E PLANO JURÍDICO DISTINTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial quando os arcabouços fáticos e o plano jurídico abordados nos acórdãos recorridos e paradigmas são distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por DONA FRANCISCA ENERGÉTICA S/A em face do Acórdão n.º 1301-002.175 que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a infração de omissão de receitas decorrente da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para liquidação de juros moratórios no âmbito do parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

Os autos referem-se a autos de infração de IRPJ e de CSLL decorrentes das seguintes infrações:

- glosa de despesa indevida de R\$ 11.640.549,85 relativa a multa (moratória) e juros de mora sobre débitos migrados do Parcelamento Especial/PAES e recalculados na consolidação do parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009 (subitens 2.3 e 4.2 do Relatório de Fiscalização às fls. 366-392);

- omissão de receita de R\$ 13.274.679,18 oriunda da 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 n.º 11.941/2009 (subitens 2.2 e 4.1 do Relatório de Fiscalização).

O contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela DRJ/Curitiba e interpôs Recurso Voluntário que redundou no acórdão recorrido que, conforme já esclarecido, cancelou a infração relativa a omissão de receitas.

O contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela DRJ/Curitiba e interpôs Recurso Voluntário que redundou no acórdão recorrido que, conforme já esclarecido, cancelou a infração relativa a omissão de receitas.

A PGFN foi intimada da decisão e informou que não interporia recurso à CSRF (fl. 682).

O contribuinte foi intimado da decisão e apresentou embargos de declaração que foram rejeitados por meio do despacho de fls. 749-759.

Cientificado do despacho que inadmitiu os embargos em 22/05/2017 (fl. 769), o contribuinte apresentou em 05/06/2017 (fl. 773) o Recurso Especial de fls. 775-817, indicando as seguintes matérias que pretendia levar à 1ª Turma da CSRF:

I - Regime de competência regulado pelo ato de adesão ao parcelamento - alega interpretação divergente do art. 151, VI, do CTN, na Lei n.º 11.941/2009, art. 41 da Lei n.º 8.981/95, Parecer Normativo CST n.º 174/74 e Solução de Consulta Interna n.º 9/2012, COSIT, e similaridade deste caso às situações decididas nos acórdãos paradigmas números 1402-001.495 e 1402-002.343;

II - Aplicação do art. 100 do CTN - aponta interpretação divergente do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), e similaridade de seu julgado com os dos acórdãos paradigmáticos números 3803-003.594 e 3102-002.100;

III - Alteração do critério jurídico – art. 146 do CTN - indica o art. 146 do CTN e o Parecer Normativo CST n.º 174/74 como dispositivos para os quais teria havido interpretação divergente, e manifesta-se pela similaridade de seu caso com os dos acórdãos números 1402-001.495 (utilizado também para ilustrar divergência sobre a matéria do item I, acima) e 3402-003.970.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 893-915, a então senhora Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao Apelo do contribuinte tão somente quanto à matéria “Regime de competência regulado pelo ato de adesão ao parcelamento”.

O contribuinte foi intimado desse despacho e não apresentou Agravo.

Em relação ao mérito do Recurso Especial, na parte admitida, em apertada síntese, o contribuinte alega que:

- com a desistência do PAES, e o recálculo dos débitos para adesão ao novo parcelamento previsto na Lei n.º 11.941/09, teriam “ressurgido” valores relativos a multas e juros “*que até então não mais existiam, e que, portanto, somente poderiam ser deduzidos no ato de adesão ao REFIS, em face do regime de competência (período em que as despesas são incorridas), que, na hipótese, é a data de adesão ou novo parcelamento*”;

- o Acórdão n.º 1301-002.175 (recorrido), “*manteve a glosa da dedução das despesas com multas e juros no período em que incorridos (regime de competência), ou seja, na data da adesão ao REFIS, com fulcro no art. 151, VI do CTN, na Lei n.º 11.941/2009, no disposto no art. 41 da Lei n.º 8.981/95, inclusive para negar vigência ao Parecer Normativo CST n.º 174/74 e para desconsiderar a Solução de Consulta Interna n.º 9/2012 da COSIT*”.

Intimada, a PGFN apresentou contrarrazões de fls. 928-933 não questionando o conhecimento do Apelo do contribuinte e pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte no qual não questionou o conhecimento do Apelo.

Entretanto, entendo que o Apelo do contribuinte não deva ser conhecido.

O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estipula, em seu art. 37, o seguinte regramento:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno

[...]

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado

[...]

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais

Com espeque nesse dispositivo, o RICARF estabeleceu em seu art. 67 os pressupostos para conhecimento do Recurso Especial de divergência, entre os quais, destaco:

#### Seção II

##### Do Recurso Especial

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

[...]

...

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

[...]

§ 3º Será definitivo o despacho do presidente da câmara recorrida, que decidir pelo não conhecimento de recurso especial interposto intempestivamente, bem como aquele que negar-lhe seguimento por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF.

De toda forma, para que a divergência de interpretação da legislação tributária possa ser enfrentada pela CSRF, há de estar diante de julgados (recorrido e paradigmas) que possuam semelhança fática suficiente para determinar que, efetivamente, a divergência apontada diga respeito exclusivamente à interpretação da legislação tributária, sem distorções por eventual distinção significativa dos fatos enfrentados no acórdão recorrido e nos paradigmas colacionados pelo Recorrente.

No caso concreto, os fatos enfrentados no recorrido diferem significativamente daqueles analisados nos paradigmas indicados: enquanto no acórdão recorrido os débitos tributários glosados (*multa de mora* e os juros sobre ela incidentes) - que o contribuinte entende que deveriam ser deduzidos na apuração do lucro real - já haviam sido alvo de parcelamento (inciso VI do art. 151 do CTN) e cujos débitos foram migrados para um *reparcelamento* (momento em que o contribuinte entende ressurgirem débitos antes objeto de anistia e pretendeu deduzi-los na apuração do lucro real), nos acórdãos paradigmas, embora os débitos deduzidos pelo contribuinte também estivessem com exigibilidade suspensa, além de dizerem respeito *a principal* e os juros sobre ele incidentes, *ainda não haviam sido reconhecidos pelo contribuinte como devidos, pois se encontravam ou em discussão administrativa ou suspensos por decisão judicial* (incisos III, IV e V do art. 151 do CTN).

Veja-se excerto da decisão recorrida a esse respeito:

#### **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 [sic]. [grifos nossos]

Quanto ao ponto, a DRJ colacionou manifestações doutrinárias, com intuito de explicar o instituto da novação, concluindo por sua inoportunidade, 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.

[...]

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.

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.

[...]

Por sua vez, o Acórdão paradigma nº 1402-001.495 tratou de exigência em que o débito tributário (tributo), e, conseqüentemente, os juros sobre ele incidentes, não haviam sido

reconhecidos pelo contribuinte, uma vez que esse ainda oferecia resistência à exigência do Fisco por meio de recursos administrativos e judiciais. A dedutibilidade levada a efeito pelo contribuinte, nesse caso, somente se deu quando da sua desistência expressa de recursos em razão da inclusão dos respectivos débitos em parcelamento, momento em que, **inauguralmente**, o contribuinte reconheceu a existência do crédito tributário exigido pela Receita Federal. Veja-se excerto do voto condutor desse aresto:

A infração objeto de recurso de ofício refere-se à exclusão de juros de mora sobre débitos incluídos no PAEX (Medida Provisória n.º 303).

No lançamento fiscal foram tributados os juros de mora no montante de R\$ 6.731.031,36 relativos a exclusão realizada no LALUR no ano-calendário de 2006 (fl. 392), juros estes incidentes sobre débitos de imposto de importação exigidos em lançamento de ofício e cujo mérito estava sendo discutido administrativamente até a edição da Medida Provisória n.º 303, de 29 de julho de 2006, quando a interessada optou por desistir do litígio e solicitou adesão ao PAEX.

De igual forma, foi glosada a despesa com juros sobre o PAEX excluída do LALUR no ano-calendário de 2007 (fl. 398), no valor de R\$ 7.812.496,84, relativa a juros por adequação/complementação do saldo.

Entendeu a autoridade lançadora que, por se tratar de débitos com exigibilidade suspensa, incidiria exceção à dedutibilidade de juros pelo regime de competência prevista no art. 41, § 1º, da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999), *in verbis*:

[...]

A turma julgadora de primeira instância cancelou a exigência por entender que os valores incluídos em parcelamento não estariam excepcionados da regra geral de dedutibilidade dos tributos pelo regime de competência, assim fundamentando suas conclusões:

Contudo, os débitos objetos de pedido de parcelamento, cuja suspensão da exigibilidade encontra-se prevista no inciso VI do art. 151 do CTN, não foram alcançados pela vedação de dedutibilidade com base no regime de competência prevista no § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, o qual diz respeito exclusivamente aos débitos cujo mérito se encontra sendo questionado na esfera administrativa ou na judicial, o que não é caso, cuja exigência é aceita pela contribuinte.

Observe-se que os incisos V e VI desse artigo foram incluídos pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, após a edição da Lei n.º 8.981, de 1996, mas o parcelamento poderia também estar enquadrada no inciso I (moratória) desse art. 151, que igualmente não foi alcançado pela restrição prevista no § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Acrescente-se que o fato de a despesa com juros de mora ter sido excluída do LALUR apenas em 31/12/2006 (R\$ 6.731.031,36) e 31/12/2007 (R\$ 7.812.496,84), quando deveria ter sido escriturada em períodos de apuração anteriores, com base no regime de competência, não resultou em postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, conforme previsto no art. 273 do RIR de 1999.

A correção do julgado pode ser extraída de recente posicionamento da RFB sobre o tema. Por meio da Solução de Consulta Interna n.º 9 – Cosit, de 09 de junho de 2012<sup>1</sup>, a RFB fixou entendimento de que:

*Não é admissível a dedutibilidade do tributo, na hipótese de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, inciso V, do CTN), pelo regime de competência, por se tratar de uma provisão. Na hipótese de parcelamento (art. 151, inciso VI, do CTN) a dedutibilidade do tributo ocorre pelo regime de competência. [grifos do paradigma]*

[...]

*Confrontando as situações de suspensão de exigibilidade do crédito tributário introduzidas no CTN pela Lei Complementar n.º 2004, de 2001, com inteligência do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, verifica-se que a proibição de dedução pelo regime de competência é aplicada a situações em que o contribuinte não reconhece a dívida. Ora, se o contribuinte entende que não deve aquele valor não pode aproveitar da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esta característica é encontrada nas situações elencadas nos incisos II a IV do art. 151 do CTN.*

*Neste sentido, o mesmo tratamento deve ser aplicado a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. A dedutibilidade do tributo não é autorizada pelo regime de competência por tratar-se de provisão, ou seja, não há efetivamente o reconhecimento da dívida, ocorre apenas a contabilização de uma possível perda futura. Já a hipótese de parcelamento deve ter o mesmo tratamento dispensado à moratória porque o contribuinte efetivamente reconhece a dívida, existindo apenas a negociação do seu pagamento em prazo mais dilatado.*

[...]

*A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros de mora devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST n.º 174/1974).*

*Tratando-se o Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória n.º 303, de 2006, de parcelamento (confissão irreatável da dívida) devidamente aprovado e oficializado pela administração tributária, seus juros moratórios, previstos no § 3º do art. 3º da referida Medida Provisória, em consequência, são dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas financeiras. A regra vigente desde a edição do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1955, é a dedutibilidade pelo regime de competência. [grifos do paradigma]*

**Pois bem, se os débitos objeto do parcelamento, até então, encontravam-se com exigibilidade suspensa em razão de discussão administrativa ou judicial, não poderia o contribuinte deduzir não só os tributos, mas também os juros moratórios**

---

1

Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2012/Cosit/SCICosit092012.pdf>. Acesso em: 23 out 2013.

**sobre eles, enquanto perdurasse tais demandas. Ao optar por incluir tais débitos no PAEX, o contribuinte passou a fazer jus a dedução dos juros correspondentes.** Tratando-se de valores referentes a períodos anteriores, procedeu o contribuinte a sua contabilização diretamente em conta de lucros acumulados a título de ajustes de exercícios anteriores, conforme determina o art. 186, I e § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, ou seja, tais valores não transitaram por contas de resultado. Para que tais valores pudessem afetar seu resultado fiscal, procedeu a Recorrente à exclusão de tal montante diretamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. [grifos nossos]

Concluo que não há reparos a fazer quanto ao procedimento adotado pela Recorrente.

Por consequência, entendo que, em relação a infração em tela, deve ser mantida a exoneração do crédito tributário correspondente, negando-se provimento ao recurso de ofício.

No mesmo sentido, no segundo paradigma indicado (Acórdão 1402-002.343) os tributos (e não a multa), e respectivos juros, ao contrário do recorrido, não haviam sido reconhecidos pelo regime de competência em razão de o débito em questão estar com exigibilidade suspensa decorrente de manejo, por parte do contribuinte, de recursos administrativos e/ou judiciais, conforme se extrai do primeiro parágrafo do voto condutor daquele julgado, a seguir transcrito:

Conforme antes relatado trata-se de Recurso de Ofício ante a exoneração de crédito tributário lançado em função da contribuinte ter-se apropriado, no ano-calendário de 2010, de valores inclusos em parcelamento do REFIS, **não computados em exercícios anteriores dado que estavam com exigibilidade suspensa em função de discussões em sede administrativa e/ou judicial.** [grifos nossos]

Com efeito, tratando-se de situações fáticas, e planos legislativos, nitidamente distintos entre o acórdão recorrido (dedutibilidade de multa moratória e juros sobre tributos com exigibilidade suspensa com base no art. 151, VI, do CTN, em suposto restabelecimento de valores originais, no momento de *reparcelamento*) e os paradigmas (dedutibilidade de tributos e juros sobre eles incidentes com exigibilidade suspensa com base no art. 151, incisos III a V, do CTN, e incluídos em pedido de *parcelamento*), o Recurso Especial não pode ser conhecido, uma vez que não há como se afirmar que os colegiados que proferiram os acórdãos paradigmas decidiriam da mesma forma caso estivessem diante dos fatos analisados no recorrido.

## **CONCLUSÃO**

Isso posto, encaminho meu voto no sentido de **NÃO CONHECER** do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)  
**Fernando Brasil de Oliveira Pinto**