



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16097.720008/2020-56
ACÓRDÃO	1202-001.483 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMBRI L S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados. O sujeito passivo se defende dos fatos e não da capitulação legal.

JUROS INCIDENTES SOBRE RECOLHIMENTOS EM ATRASO DE IRPJ E CSLL. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE

Não podem ser deduzidos como despesas os juros de mora decorrentes do recolhimento em atraso do IRPJ e da CSLL, posto o imposto e a contribuição serem igualmente indedutíveis. Os juros, como acessórios, seguem o regramento do principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto que votou por dar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 21 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio NovaesFerreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe HonorioRodrigues da Costa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituto[a] integral), Leonardode Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por BOMBRIL S/A visando reformar o acórdão nº 104-005.112 prolatado em 14/05/2021 pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 04, que considerou improcedente a impugnação apresentada. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

JUROS INCIDENTES SOBRE O IRPJ. INDEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Os juros de mora são acessórios do tributo devido e, como tais, devem seguir o seu regime de dedutibilidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados. O sujeito passivo se defende dos fatos e não da capitulação legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Na origem, formalizou-se o presente procedimento fiscal em virtude da constatação, pela autoridade autuante, que a Contribuinte em epígrafe deixou de adicionar às bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) parcelas tidas por indedutíveis.

Os fatos apurados referem-se aos anos-calendário 2015 e 2016. Tais parcelas são compostas essencialmente por juros incidentes sobre o IRPJ e a CSLL parcelados, bem como por valores de IRPJ e de CSLL que complementaram os parcelamentos inicialmente formalizados:

Discriminação	Ano	Valor
Juros (Selic) sobre parcelamentos do IRPJ/CSLL	2015	15.902.306,39
Juros (Selic) sobre parcelamentos do IRPJ/CSLL	2016	23.125.732,92
IRPJ/CSLL – complementação do parcelamento	2016	24.981.959,63
Provisões não dedutíveis	2016	1.081.008,64
Total das adições		65.091.007,58

A autuação fiscal resultou em redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL dos dois anos auditados.

Adoto, por economia processual, o relatório integrante do acórdão recorrido, complementando-o a seguir com os fatos subsequentes:

RELATÓRIO

Tratam os autos de redução de prejuízo fiscal do IRPJ e de base de cálculo negativa da CSLL, apurado uma glosa em 31/12/2015, no valor de R\$ 15.902.306,39 e em 31/12/2016, no valor de R\$ 49.188.701,19, consubstanciados no auto de infração às fls. 204 a 216, mais Termo de Verificação Fiscal às folhas 217 a 235, referente ao anos-calendário 2015 e 2016.

3. A fiscalização inicia seu relato afirmando que o presente procedimento foi iniciado para a verificação de possíveis faltas de adições de despesas indedutíveis na apuração do lucro real em 2016, notadamente diante do indício de que do valor total (R\$ 32.643.320,70) da conta de despesa 0076000550-PROVISÃO DE CONTINGÊNCIAS CÍVEIS, TRAB. E TRIB., somente R\$ 6.580.356,43, tinham sido adicionados na apuração do lucro real.

4. A respeito dos valores provenientes da conta de despesa supracitada que teriam sido deduzidos do lucro real, a contribuinte esclareceu que a referida dedução se originava da contingência relacionada ao Processo nº 16327.001267/2005-94, cujo encerramento do trâmite administrativo e a abdicação da litígio judicial levaram à decisão pelo parcelamento, nos termos da Lei nº 12.865/2013, do débito remanescente, de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2001 – e respectivos juros de mora e multa de ofício.

5. Nesse mesmo parcelamento, a contribuinte também incluiu os débitos relativos ao Processo nº 13819.720946/2015-16, também relativo ao IRPJ e à CSLL, porém, do ano-calendário de 2002.

6. Após diversas intimações e respostas da contribuinte e a apuração pela fiscalização dos juros efetivamente pagos pela contribuinte de 2014 a 2016 (fl. 223), no parcelamento efetuado, a fiscalização conclui que:

a) das despesas de juros contabilizadas na conta de despesas 0071500500-DESPESAS DE JUROS ATRASO DE IMPOSTOS, que no ano 2015 totalizaram R\$ 50.870.307,51, a parcela de R\$ 15.902.306,39 é indedutível na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social;

b) das despesas de juros contabilizadas na conta de despesas 0071500500-DESPESAS DE JUROS ATRASO DE IMPOSTOS, que no ano 2016 totalizaram R\$ 46.438.087,71, a parcela de R\$ 23.125.732,92 (= R\$ 19.775.753,58 + R\$ 3.349.979,34) é indedutível na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social;

c) das despesas lançadas na conta 0076000550-PROVISÃO DE CONTINGÊNCIAS CÍVEIS, TRAB. E TRIB., que no ano 2016 totalizaram R\$ 32.643.320,70, dos quais R\$ 6.580.356,43 já foram adicionados, a parcela de R\$ 24.981.955,63 é indedutível na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social.

7. A contribuinte foi intimada de tais conclusões (Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 27/08/2020, às fls 161/168), dando-lhe oportunidade para manifestar-se, se o desejasse, sobre tais conclusões, oportunidade em que poderia apresentar fatos, devidamente comprovados, que as ilidissem, total ou parcialmente. Foi consignado ainda que sem manifestação por parte do sujeito passivo, seria lavrado o Auto de Infração para, no mínimo, reconstituição do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo da Contribuição Social, já que o sujeito passivo teve os seguintes resultados em tais anos:

Ano	Prejuízo Fiscal - R\$	Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social - R\$
2015	218.397.309,41	218.397.309,41
2016	76.412.900,25	76.412.900,25

8. A contribuinte argumentou à fiscalização que:

Ademais, a BOMBRIL passa a se manifestar, dentro do que lhe é possível, sobre as conclusões apresentadas. De acordo com as informações constantes no Termo de Intimação, verificamos que as despesas consideradas como indedutíveis possuem natureza de juros.

Essa informação revela-se importante, uma vez que, diferentemente da despesa de IRPJ e CSLL, que não têm o condão de afetar sua própria base de cálculo, os juros possuem natureza de despesa financeira e, como tal, são considerados como despesas dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

9. A respeito da dedutibilidade dos juros, cita a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 277, de 2012 e a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011.

10. A fiscalização em princípio reconhece a dedutibilidade dos juros, com base no fato de que a Solução de Consulta nº 66/2011-SRRF07/Disit, invocada pelo sujeito passivo, seria vinculante e com base no Art. 15 da IN RFB nº 1464, de 2014. Em seguida, a fiscalização reforma seu entendimento afirmando que houve um erro nesse reconhecimento, uma vez que a IN RFB nº 1464, de 2014 trata de classificação de mercadorias, não se aplicando o artigo 15 ao caso concreto. Assim, a fiscalização invoca a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2020, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ LUCRO REAL.

DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Na apuração do Lucro Real, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL BASE DE CÁLCULO. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Na apuração da base de cálculo da CSLL, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre a própria contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20

de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º, art. 57; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

11. A fiscalização afirma que a referida SC da Cosit tem efeito vinculante, conforme Art. 9º da IN RFB nº 1396, de 2013. Já a Solução de Consulta nº 66/2011- SRRF07/Disit, teve a sua aplicação ao consulente até a data da publicação da nova orientação dada pela Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, conforme o artigo 17 da mencionada Instrução Normativa.

12. A fiscalização também encontrou uma diferença na conta de Resultado 0076000520 – PROVISÕES DE CONTINGÊNCIAS CÍVEIS, TRAB. E TRIB, no valor de R\$ 1.081.008,64, que foi objeto da Intimação datada de 23/09/2020. Apesar dos esclarecimentos da contribuinte a fiscalização conclui que o sujeito passivo não apresentou documentos e os esclarecimentos são insuficientes para concluir pela não falta de adição ao valor questionado.

13. A esse respeito, a contribuinte alegou à fiscalização que:

Ocorre, contudo, que estas não são as únicas contas patrimoniais que são contra partida da conta de resultado 76000550 PROV. CONTINGENCIAS. Existem algumas outras contas patrimoniais que são contra partida dela e onde são contabilizadas provisões. Referidas contas encontram-se relacionadas abaixo.

Conta	Saldo Inicial	Saldo Final	Efeito Fiscal
25510045 - Atualização - Cíveis - Banco Santos	32.309.481	34.972.671	2.663.190
25160008 e 25520003 - Provisão Proc. Estaduais Federais Judiciais	39.169.859	37.302.001	(1.867.858)

Essa informação é relevante, uma vez que, ao analisar a apuração do IRPJ e da CSLL da empresa, é possível verificar que os saldos foram efetivamente adicionados na base de cálculo, tendo tido o tratamento fiscal adequado.

14. Ao que a fiscalização rebate em seu Relatório Fiscal ou TVF que as contas indicadas pelo sujeito passivo sequer foram mencionadas entre aquelas que compõem os valores das adições, conforme informadas pelo sujeito passivo (fl. 76).

15. Portanto, no ver da fiscalização, impõem-se as seguintes adições ao Lucro Líquido e à Base de Cálculo da Contribuição Social:

Discriminação	Ano	Valor
Juros (Selic) sobre parcelamentos do IRPJ/CSLL	2015	15.902.306,39
Juros (Selic) sobre parcelamentos do IRPJ/CSLL	2016	23.125.732,92
IRPJ/CSLL – complementação do parcelamento	2016	24.981.959,63
Provisões não dedutíveis	2016	1.081.008,64
Total das adições		65.091.007,58

16. Como a contribuinte apurou prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL em tais anos, foram lavrados os Autos de Infração, para as reduções de tais resultados, assim resumidos:

Discriminação	Ano 2015 – R\$	Ano 2016 – R\$
Prejuízo Fiscal Declarado	218.397.309,41	76.412.900,25
(-) Adições ora efetuadas	15.902.306,39	49.188.701,19
(=) Prejuízo Fiscal Correto	202.495.003,02	27.224.199,06
Base de Cálculo Negativa da CSLL Declarada	218.397.309,41	76.412.900,25
(-) Adições ora efetuadas	15.902.306,39	49.188.701,19
(=) Base de Cálculo Negativa da CSLL Correta	202.495.003,02	27.224.199,06

17. Cientificada a contribuinte do auto de infração em 19/11/2020 conforme fl. 243, em 21/12/2020 a contribuinte apresenta sua impugnação (fls. 271 a 304), onde argumenta o que se segue:

18. Inicia a contribuinte afirmando a tempestividade da impugnação e fazendo um breve resumo dos fatos.

19. Após, a contribuinte aborda duas preliminares de nulidade:

a) Vício de Fundamentação

20. Afirma a contribuinte que a conclusão pela indedutibilidade dos juros de mora fundamenta-se, exclusivamente, na interpretação trazida pela Solução de Consulta nº 101, de 28 de setembro de 2020. Afirma a contribuinte:

Com efeito, da leitura de todo o TVF e dos Autos de Infração, não se depreende qualquer dispositivo de Lei, Decreto, Portaria, Instrução Normativa, enfim, de qualquer norma que, vigente à época dos fatos aqui tratados (2015 e 2016), estabelecesse a impossibilidade de se deduzir os juros de mora (despesas financeiras) do lucro real ou do lucro líquido.

21. Afirma a contribuinte que, durante a fiscalização, a Autoridade Fiscal reconheceu a dedutibilidade dos juros com base na Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011. Porém, tal entendimento foi desfeito pela fiscalização, com base na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020. Argumenta a contribuinte:

(...) Portanto, verifica-se que a D. Autoridade Fiscal buscou, por via transversal (e ilógica), desfazer o próprio entendimento expresso durante a fiscalização, tão-somente porque fora publicada nova Solução de Consulta, que substituiu a interpretação fazendária – sedimentada há décadas sobre a matéria (conforme Parecer Normativo CST nº 174/1974).

22. Assim, alega ser inadmissível a RFB se contradizer e adotar um entendimento contrário ao que vigia há décadas. E pior: impor retroativamente a nova interpretação aos contribuintes, sem ressalvas e sem fundamentos para distinguir da situação pretérita.

23. Em relação à legislação citada nos autos, ressalta que nela não há qualquer vedação à dedução de juros de mora do lucro real e do lucro líquido. E acrescenta:

Em outras palavras, desde que o Decreto (RIR/99) não vede a dedução da despesa do lucro real, é cabível sua dedução do lucro líquido. No caso específico das despesas com juros de mora, o RIR/1999 afirmava exatamente o oposto da D. Autoridade Fiscal. Em seu art. 374, previa que “Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”.

24. Cita diversas decisões do CARF e das Turmas da Câmara Superior que reconheceriam a nulidade de Autos de Infração que apresentem vícios na fundamentação/motivação.

25. A contribuinte vai além, argumenta que:

E nem se afirme que a Solução de Consulta nº 101/2020 serviria a esse propósito, pois, tratando-se de manifestação “interpretativa”, deveria também estar baseada em algum dispositivo da legislação tributária. Da sua leitura, entretanto, também não é possível identificar qualquer norma que autorizaria a conclusão adotada pela SFRB.

b) Violação da Segurança Jurídica – Aplicação do art. 146 do CTN

26. Segundo a contribuinte, a fiscalização aplicou aos fatos pretéritos critério jurídico instituído pela Administração tributária, sem qualquer base legal, sequer se atentando que as modificações foram constituídas de forma abrupta. Entendeu por aplicar aos fatos geradores ocorridos em 2015 e 2016 a interpretação introduzida pela Solução de Consulta COSIT nº 101, de 28 de setembro de 2020.

27. Dessa forma, o lançamento violaria o art. 146, CTN ao procurar impor, ao mesmo sujeito passivo, o novo critério jurídico previsto na Solução de Consulta nº 101/2020 a situação já constituída por lançamento por homologação (art. 150, CTN) cujo critério jurídico fora validado anteriormente de forma expressa pela fiscalização (fls. 175-178):

2. Quanto à dedutibilidade dos juros sobre parcelamentos, verificamos o seu efetivo enquadramento à Solução de Consulta nº 66/2011-SRRF07/Disit, indicada pelo sujeito passivo, e que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme artigo 15, da Instrução Normativa RFB nº 1464/2014. Assim, prejudicado a solicitação de prazo para a verificação dos juros referente ao ano calendário de 2015, que não mais é objeto de análise.

28. Nesse ponto, a contribuinte faz uma associação aos canais amarelo, vermelho ou cinza que ocorre na aduana, ao realizar a classificação de mercadorias. Segundo a contribuinte, as Autoridades Administrativas procedem à validação do critério jurídico adotado anteriormente pelo contribuinte em procedimento de interpretação da lei para realização do autolancamento (art. 150, CTN):

Com isso, tanto o exame documental (realizado nos canais amarelo, vermelho e cinza) como a verificação física da mercadoria (realizado nos canais vermelho e cinza) são procedimentos fiscais realizados de ofício pelo agente fiscal tendentes a verificar a conformidade das informações declaradas pelo sujeito passivo em sua declaração de importação.

29. Após tecer longas considerações a respeito do procedimento aduaneiro, afirma:

1. Na época dos fatos, a IMPUGNANTE agiu em conformidade com a orientação da própria SFRB (Solução de Consulta nº 66/2011- SRRF07/Disit);
2. Ao ser fiscalizada pela D. Autoridade Fiscal, teve sua interpretação materializada em suas declarações (art. 150, CTN), expressamente validada em ato administrativo expedido sem qualquer vício que prejudicasse a sua validade (fls. 175-178).

30. Assim, afirma que houve expressa ratificação do critério jurídico do lançamento realizado pela contribuinte.

31. Porém, o fisco em seguida, revisa o ato anterior, sem apresentar qualquer fundamento minimamente válido. A Autoridade Fiscal deveria agir dentro das hipóteses previstas no art. 149 do CTN e, naturalmente, respeitado o art. 146, CTN para aplicar o novo entendimento apenas em relação aos fatos geradores futuros.

32. Afirma que é evidente, neste cenário, a violação do art. 146 do CTN; no caso concreto, houve mudança de entendimento pela fiscalização quanto aos motivos de vedação a dedutibilidade dos juros de mora, sendo que a previsibilidade (segurança jurídica) deve reger o sistema tributário.

CTN

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

33. No mérito, argumenta a contribuinte:

a) Natureza Jurídica dos Juros de Mora

34. Afirma a contribuinte que os juros de mora, nitidamente, correspondem à indenização do dano causado por aquele que não paga dívida no vencimento ou não restitui no instante fixado o dinheiro alheio de que tenha a posse. “Juros moratórios não se infligem por lucro dos demandantes, mas por mora dos solventes”

Assim, os juros de mora têm caráter indenizatório quer incidam sobre indenização não honrada no momento oportuno (perdas causadas por

acidente de automóveis, v.g.), quer incidam sobre obrigação decorrente de ato lícito não satisfeita no vencimento (restituição de depósito, pagamento de mútuo, de aluguel, de tributo, de salário, etc.).

b) Possibilidade de redução dos Juros de Mora

35. A RFB considera, de forma genérica, que as despesas intrinsecamente relacionadas com as atividades da Empresa são consideradas operacionais e, como tais, podem ser deduzidas para fins de apuração do lucro real. O CARF segue também esse entendimento: a partir do exame de necessidade das despesas frente à legislação e as especificidades da atividade econômica do contribuinte é que se pode aferir a dedutibilidade de cada uma das despesas.

36. Argumenta a contribuinte:

Diante desse quadro, os “juros de mora”, por se tratarem, naturalmente, de despesas financeiras devidas pelo contribuinte no exercício normal de suas atividades e incorridas por necessidade – e não mera liberalidade –, somente estariam vedadas de ser deduzidas da base de cálculo daqueles tributos, se houvesse expressa menção a esse respeito na legislação tributária –e, mesmo assim, sob risco de tal norma ter sua constitucionalidade questionada. Enquanto fatores negativos, juros de mora são, naturalmente, subtraídos do lucro real e do lucro líquido.

37. A contribuinte também menciona que existe autorização expressa, na legislação tributária, para que as despesas com juros de mora sejam deduzidas daquelas bases de cálculo:

Conforme já pincelado anteriormente, o RIR/1999, dispunha à época dos fatos em apreço, em seu art. 374, que “Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”. Tal regra, cumpre destacar, advém do §1º, do art. 17, Decreto-Lei nº 1.598/1977, ainda, plenamente, vigente no ordenamento jurídico.

Mesmo antes do referido dispositivo, já era pacífico o entendimento das autoridades fazendárias, no sentido de que “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”, conforme consignado no Parecer Normativo CST nº 174/1974, ao interpretar o Decreto nº 58.400/1966 (Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente àquela época).

38. Pede então o cancelamento do lançamento:

Assim, a autuação deve ser cancelada porque ignora, por completo, (i) a correta observância pela IMPUGNANTE das orientações emanadas pela Administração fazendária, bem como (ii) a real natureza jurídica dos juros de mora, que são independentes do montante do tributo sobre o qual é aplicado) e, por fim, (iii) os dispositivos legais que expressamente autorizam

a dedutibilidade dos juros de mora (despesas financeiras) da base tributável do IRPJ e da CSLL.

Requerimento Subsidiário

39. A contribuinte requer, subsidiariamente, a nulidade por violação ao art. 142 do CTN, ou seja, ausência da correta determinação da matéria tributável e recomposição do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL.

40. Afirma a contribuinte em relação, inicialmente, ao valor lançado de R\$ 24.981.955,63:

Em relação à conta de despesa de Provisão de Contingências, deve-se atentar para o fato de que, ao contrário do que fora afirmado no TVF pela D. Autoridade Fiscal, o valor imputado naquela conta não corresponde, exclusivamente, a valores de IRPJ e CSLL. Tal monta, decorrente do Processo nº 16327.001267/2005-94, é composto tanto pelo valor do principal, quanto dos juros de mora e da multa de ofício acrescidos àqueles tributos. É o que se extrai dos autos do referido processo administrativo e se verifica a partir da soma das cifras relativas ao principal, aos juros de mora e à multa de ofício:

(...)

Embora o valor exigido no referido Auto de Infração seja, ligeiramente, maior do que os R\$ 24.981.955,63 identificados pela D. Autoridade Fiscal, esta reconhece que o montante da conta de despesa de Provisão de Contingências é proveniente da referida autuação e, nele está incluso, não somente o principal dos tributos glosados (IRPJ e CSLL), como também os respectivos acréscimos de juros de mora e multa de ofício.

41. A contribuinte afirma que a fiscalização promoveu a “glosa do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da IMPUGNANTE, mediante desconsideração das deduções por ela operadas dos valores relativos aos juros de mora das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.” 42. Afirma também que tais valores são plenamente, dedutíveis, na medida em que se inserem no quadro das despesas financeiras necessárias e normais, além de serem, expressamente, autorizadas pela legislação tributária a ser subtraídas do lucro real e do lucro líquido.

43. Outro ponto de nulidade, que reclama a contribuinte, é quanto ao cálculo do valor de R\$ 1.081.008,64, que a D. Fiscalização identificara mediante mera “conta de chegada”, sem qualquer explicação lógica.

44. Afirma a contribuinte que já esclareceu esse ponto durante a fiscalização:

Ocorre, contudo, que estas não são as únicas contas patrimoniais que são contra partida da conta de resultado 76000550 PROV. CONTINGENCIAS. Existem algumas outras contas patrimoniais que são contra partida dela e onde são contabilizadas provisões. Referidas contas encontram-se relacionadas abaixo.

<u>Conta</u>	<u>Saldo Inicial</u>	<u>Saldo Final</u>	<u>Efeito Fiscal</u>
25510045 - Atualização - Cíveis - Banco Santos	32.309.481	34.972.671	2.663.190
25160008 e 25520003 - Provisão Proc. Estaduais Federais Judiciais	39.169.859	37.302.001	(1.867.858)

Essa informação é relevante, uma vez que, ao analisar a apuração do IRPJ e da CSLL da empresa, é possível verificar que os saldos foram efetivamente adicionados na base de cálculo, tendo tido o tratamento fiscal adequado.

45. Continua a contribuinte:

(...) Com efeito, conforme verifica-se na planilha anexa (Doc. 01), o montante de R\$ 1.889.126,34 (valor que, verdadeiramente, restou fora da compreensão da fiscalização), corresponde à contrapartida da conta de resultado 76000550 e fora lançada em 01.11.2016 como reclassificação da provisão de contingências para melhor controle.

46. É o Relatório.

A Recorrente foi cientificada do acórdão de impugnação em 31/05/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 337) e apresentou em 30/06/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 340) o recurso voluntário de fls. 341 a 375.

Por meio do apelo, a Recorrente essencialmente reitera as razões da impugnação, acrescentando os argumentos abaixo quanto à preliminar de nulidade do auto de infração por vício de fundamentação.

Argumenta que o acórdão recorrido decidiu com fundamento em premissa inexistente, já que havia alegado em sede de impugnação que a adição dos juros decorrentes de parcelamentos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não estavam fundadas em norma legal vigente à época dos fatos:

Foi alegado pela RECORRENTE que a vedação à dedutibilidade dos juros de mora, despesas financeiras, incorridas nos anos-calendários de 2015 e 2016, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não está ancorada em nenhum diploma normativo, em nenhuma lei, em nenhum decreto regulamentador, em nenhum entendimento vigente à época. A autuação fundamenta-se, exclusivamente, na interpretação trazida pela Solução de Consulta nº 101, de 28 de setembro de 2020, posterior aos eventos. Isso significa que há uma ausência, um vácuo normativo sobre a dedutibilidade dos juros de mora.

Inobstante a argumentação apresentada, a DRJ afastou a preliminar por considerar que o erro na indicação de dispositivos legais não teria o condão de anular o lançamento, mormente quando a então Impugnante compreendia o conteúdo da autuação e dela se defendeu. Ademais, é pacífico que a defesa se dirige aos fatos imputados, não à sua capitulação legal:

“Com efeito, é de se esclarecer que, ainda que houvesse erro na indicação dos dispositivos legais indicados no auto de infração, o que não houve no caso concreto, pois a própria contribuinte transcreve em sua impugnação os dispositivos legais citados no auto de infração e a descrição dos fatos, clara e precisa, é suficiente para orientar o sujeito passivo na construção de sua defesa. É pacífica a jurisprudência de que o sujeito passivo se defende dos fatos e não da capitulação legal:

[...]

Daí conclui a ora Recorrente que a razão de decidir do acórdão recorrido em relação à alegada preliminar está dissociada das alegações apresentadas pela Interessada.

No mais quanto a esta matéria, reafirma suas razões para imputar a nulidade à autuação fiscal por suposto vício na sua fundamentação.

Acrescenta ainda ao recurso voluntário argumentos ligados ao Tema 808 decidido pelo egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) sob o rito da repercussão geral.

Informa que decisões adotadas em caráter definitivo pelo STF são de cumprimento obrigatório por este CARF e que, segundo decidido por aquela Corte, os juro não possuem natureza auxiliar ao principal.

Daí, conclui a Recorrente que o fato de não serem dedutíveis o IRPJ e a CSLL devidos de suas bases de cálculo não resulta em igual indedutibilidade quanto aos juro moratórios incidentes, dadas as naturezas diversas em relação aos tributos.

Esses, em resumo, os principais acréscimos do recurso voluntário em cotejo com a argumentação da impugnação.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2 – PRELIMINARES

2.1- Nulidade da autuação fiscal por vício na fundamentação jurídica

Sustenta a Recorrente que os autos de infração seriam nulos porque a autoridade autuante não teria fundamentado, com indicação do ato legal correspondente, a obrigatoria adição ao lucro real dos juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL parcelados.

Aduz ainda que a DRJ não examinou com acurácia seus argumentos, já que a decisão teria se limitado a avaliar se ocorreria, ou não, erro na capitulação legal do fato tributário, concluindo que não restou comprovado o erro e, ainda que se porventura o equívoco fosse confirmado, não seria suficiente para anular o lançamento fiscal, já que cabe à Contribuinte se defender dos fatos a ele imputados.

Em defesa da suposta nulidade, a Recorrente sustenta ainda que a autoridade fiscal havia previamente convalidado a procedimento levado a efeito pela Contribuinte sem a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos juros incidentes sobre os tributos.

Não assiste razão à Interessada.

Os fundamentos que levaram à conclusão alcançada pela autoridade fiscal estão devidamente demonstrados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 217 a 234), especialmente na seguinte passagem (fl. 232):

25. Os esclarecimentos do sujeito passivo, relativamente à falta de adição das despesas de IRPJ e CSLL e seus acréscimos legais, também não infirmaram a conclusão da fiscalização. O IRPJ e a CSLL são indedutíveis nas apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social, por força do disposto no artigo 41, § 2º, da Lei nº 8.981/1885, e no artigo 1º, § único, da Lei nº 9.316/1996, respectivamente, sendo que seus acréscimos legais (multa e juros), como acessórios que são, seguem o tratamento do principal, ou seja, da indedutibilidade, em consonância com a Solução de Consulta Cosit nº 101/2020 (fls. 188/194).

Evidente, portanto, que os autos de infração, e o TVF que constitui parte integrante das autuações fiscais, estão fundamentados, não assistindo razão à Recorrente quanto à nulidade aventada.

Quanto à mudança de entendimento da autoridade fiscal, o argumento será analisado com maior profundidade na próxima nulidade arguida pela defesa.

Por estes fundamentos, afasto a preliminar de nulidade por ausência de fundamentação legal do lançamento.

2.2 – Nulidade por suposta violação à segurança jurídica

Em síntese, a alegada nulidade por violação à segurança jurídica decorreria, no entender da Recorrente, de duas questões essenciais.

Em primeiro lugar, teria havido modificação do entendimento jurídico da autoridade autuante, que teria previamente convalidado as apurações procedidas pela Contribuinte e, posteriormente, havia modificado seu entendimento sobre o tema, concluindo

pela obrigatoriedade da adição dos juros incidentes sobre o IRPJ e a CSLL parcelados às respectivas bases de cálculos.

Desse fato, decorreria a segunda questão apontada com capaz de viciar o lançamento fiscal. Como a autoridade fiscal modificou seu entendimento sobre a matéria, a sua nova conclusão somente poderia alcançar fatos tributários ocorridos após a nova manifestação.

Com a devida vênia, não há como acolher a pretensão da Recorrente, que parece querer se escorar num equívoco cometido pela autoridade autuante e prontamente reparado por ela mesma.

O TVF informa o ocorrido, dando conta de que, inadvertidamente, a autoridade fiscal considerou que seria aplicável ao caso sob fiscalização o entendimento expresso na Solução de Consulta DISIT SRRF 07 nº 66/2011, já que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.464/2014 determinara que as soluções de consultas seriam vinculantes para a RFB e que respaldariam qualquer Contribuinte que seguisse seu entendimento, ainda que não fosse o consulente original. Veja-se a consideração inicial do TVF sobre a matéria, integrante do Termo de Intimação Fiscal de 23/09/2020:

2. Quanto à dedutibilidade dos juros sobre parcelamentos, verificamos o seu efetivo enquadramento à Solução de Consulta nº 66/2011- SRRF07/Disit, indicada pelo sujeito passivo, e que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme artigo 15, da Instrução Normativa RFB nº 1464/2014. Assim, prejudicado a solicitação de prazo para a verificação dos juros referente ao ano calendário de 2015, que não mais é objeto de análise.

Ocorre que a autoridade autuante se deu conta que a referida IN dizia respeito exclusivamente à classificação fiscal de mercadorias e, por este motivo, não seria vinculante no âmbito da RFB. Este entendimento foi apresentado à então fiscalizada em 27/10/2020, menos de um mês após o equívoco:

20. O erro da fiscalização está consignado no parágrafo 2 do termo acima reproduzido, já que a Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014 trata exclusivamente de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, não se aplicando ao presente caso.

21. Assim, foi lavrado o Termo de Retificação e Concessão de Prazo Adicional, de 27/10/2020 (fls. 183/187), com o seguinte conteúdo:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e no âmbito do procedimento fiscal em curso junto ao sujeito passivo acima identificado, ora retificamos o Termo de Intimação Fiscal, de 23/09/2020, face a manifesta impropriedade versada em seu parágrafo 2, a saber:

“2. Quanto à dedutibilidade dos juros sobre parcelamentos, verificamos o seu efetivo enquadramento à Solução de Consulta nº 66/2011-SRRF07/Disit, indicada pelo sujeito passivo, e que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme artigo 15, da Instrução Normativa RFB nº

1464/2014. Assim, prejudicado a solicitação de prazo para a verificação dos juros referente ao ano calendário de 2015, que não mais é objeto de análise.”

É que a mencionada Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, trata exclusivamente dos processos administrativos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, conforme explicitado pelo seu artigo 1º. Assim, completamente impertinente a colocação acima reproduzida, já que não estamos tratando de classificação de mercadorias, ficando sem efeito tal disposição.

O fato é que os juros sobre os parcelamentos de IRPJ e CSLL constituídos por autos de infração e demonstrados no Termo de Constatação e Intimação Fiscal, de 27/08/2020, (R\$ 15.902.306,39 em 2015, e R\$ 23.125.732,92 em 2016), são indedutíveis e devem ser adicionados na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro.

É o que concluiu a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 28 de setembro de 2020 (Publicada no DOU de 30/09/2020, seção 1, página 212), em anexo, com a seguinte ementa:

[...]

As autuações fiscais foram lavradas em 17/11/2020, ou seja, a correção do entendimento da autoridade fiscal deu-se antes de encerrado o respectivo procedimento, de modo que não havia se consumado ainda o ato administrativo de lançamento.

De mais a mais, a ora Recorrente parece pretender usufruir de entendimento da RFB que sabe, ou deveria saber, não aplicável ao seu caso. A IN 1.464/2014, além de ser dirigida exclusivamente à classificação fiscal de mercadorias, estabelece expressamente quais soluções de consulta são vinculantes para a RFB e oferecem respaldo aos Contribuintes. Veja-se o texto da IN, com destaques ora acrescidos:

IN RFB nº 1.464, de 08/05/2014

Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias.

[...]

Art. 10. Compete à Coana:

Art. 10. Compete à Cosit: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1705, de 13 de abril de 2017)

I - verificar se na formulação da consulta foram observados, conforme o caso, a legitimidade a que se refere o art. 3º e os requisitos de que tratam os arts. 5º, 6º e 8º; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1829, de 17 de setembro de 2018)

II - proceder ao exame do processo;

III - solicitar diligência ou perícia por ocasião da análise da consulta;

IV - solucionar a consulta ou a divergência;

V - declarar a ineficácia da consulta;

VI - realizar o juízo de admissibilidade do recurso especial e da representação; e

VII - gerenciar e administrar os processos de consulta.

[...]

Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Somente uma conclusão é possível a partir da mera leitura do texto acima: a única solução de consulta vinculante para a RFB é aquela emanada pela COANA (até 2017) ou pela COSIT (a partir de 2017), órgãos da administração central da RFB e com circunscrição nacional.

A prolapada Solução de Consulta DISIT SRRF07 nº 66/2011 é de autoria da Divisão de Tributação da Superintendência da RFB na 7ª Região Fiscal e este motivo já é suficiente para não lhe conferir a condição de vinculante para a RFB ou apta a respaldar o procedimento do sujeito passivo não consulente, independentemente da matéria versada no documento.

Concluo, portanto, que a retificação do equívoco interpretativo reconhecido pelo próprio auditor fiscal autuante foi efetuada tempestivamente, antes do encerramento do procedimento fiscal, não havendo que se falar em violação à segurança jurídica quanto a este fato.

Também não há como prosperar o argumento segundo o qual o entendimento da autoridade autuante somente poderia ser aplicado aos fatos ocorridos após sua manifestação.

Como visto anteriormente, a Solução de Consulta invocada pela Recorrente não lhe socorria, já que não dispõe dos atributos do art. 15 da IN RFB nº 1.464/2014, ou seja, tem validade apenas para a Consulente.

Ademais, não é correto o argumento segundo o qual a RFB somente veio a modificar seu entendimento sobre a possibilidade de dedução das despesas com juros incidentes sobre débitos parcelados com o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, após os fatos geradores deste processo, que são de 2015 e 2016.

Desde 2012 este entendimento é expresso no âmbito da RFB com a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 9/2012, cujos item 10 e subitem 11.3 assim dispuseram:

10. A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser sempre 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 nº 8.981, de 1995, com relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios do direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são

sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974).

[...]

11.3 No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratório, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

E esta norma possuía, à luz do previsto na IN nº 1.396/2013, efeito vinculante para a RFB (com destaques ora acrescidos):

IN RFB nº 1.396, de 16/09/2013

CAPÍTULO III DA SOLUÇÃO

Art. 7º A solução da consulta compete à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

§ 1º A ineficácia da consulta poderá ser declarada pela Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (Disit) e pela Cosit.

§ 2º A consulta será solucionada em instância única, não cabendo recurso nem pedido de reconsideração da Solução de Consulta ou do Despacho Decisório que declarar sua ineficácia, ressalvado o disposto nos arts. 19 e 20.

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como os atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)§ 1º A Solução de Consulta deverá conter:

I - identificação do órgão expedidor, número do processo, nome, CNPJ, CEI ou CPF, e domicílio tributário do consultante;

II - número, assunto, ementa e dispositivos legais;

III - relatório;

IV - fundamentos legais;

V - conclusão; e VI - ordem de intimação.

§ 2º Aplica-se à Solução de Divergência, no que couber, o disposto no § 1º.

Art. 9º **A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB**, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, **sem prejuízo de que a autoridade**

fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013).

Inescapável, portanto, a conclusão segundo a qual a matéria em discussão foi objeto de manifestação oficial e vinculante da RFB desde 2012 por meio da qual se concluiu que as despesas com juros incidentes sobre o IRPJ e a CSLL, ainda que parcelados, não podem ser deduzidos das bases de cálculos dos dois tributos.

Quanto às comparações realizadas pela Recorrente entre atos praticados no curso do procedimento de despacho aduaneiro e os exercitados durante o procedimento fiscal, reputo que não auxiliam a argumentação da defesa, já que são matérias regidas por legislações e institutos absolutamente diversos.

Por estes fundamentos, não há como acolher a alegação de nulidade da autuação fiscal por violação à segurança jurídica.

2.3 – Nulidade por violação ao art. 142 do CTN

Sustenta a Recorrente que as autuações fiscais deveriam ser anuladas posto apresentarem incorreções quanto aos valores constituídos de ofício.

A insurgência é dirigida especificamente contra a adição das “provisões para contingências”, nos seguintes termos:

Embora o valor exigido no referido Auto de Infração seja, ligeiramente, maior do que os R\$ 24.981.955,63 identificados pela D. Autoridade Fiscal, esta reconhece que o montante da conta de despesa de Provisão de Contingências é proveniente da referida autuação e nele está incluso, não somente o principal dos tributos glosados (IRPJ e CSLL), como também os respectivos acréscimos de juros de mora e multa de ofício.

Diante do exposto, nota-se que a fiscalização promoveu a glosa do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da RECORRENTE, mediante desconsideração das deduções por ela operadas dos valores relativos aos juros de mora das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, por tudo que se expôs anteriormente, tais valores são, plenamente, dedutíveis, na medida em que se inserem no quadro das despesas financeiras necessárias e normais, além de serem, expressamente, autorizadas pela legislação tributária a ser subtraídas do lucro real e do lucro líquido. Não por outra razão, tal possibilidade foi, reiteradamente, consignada há décadas nas manifestações fazendárias a respeito do tema.

Além das adições das provisões para contingências, alega que as autuações fiscais são nulas quanto ao cálculo do valor de R\$ 1.081.008,64 pelos seguintes motivos:

Verifica-se no TVF, não há uma análise adequada sobre a prova fornecida e sobre tais valores, sendo certo que a RECORRENTE apresentou todas as informações

disponíveis que, entretanto, foram ignoradas pela fiscalização e pelos I. Julgadores a quo.

Nesse sentido, como é regra, o cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material.

Evidentemente, as duas alegações de nulidade estão intrinsecamente ligadas ao mérito da contenda. A possibilidade ou não de dedução como despesas dos juros incidentes sobre o IRPJ e a CSLL constitui o âmago da discussão, não cabendo sua análise como questão preliminar de nulidade da autuação fiscal.

De mais a mais, é pacífico neste Conselho o entendimento segundo o qual a discussão quanto ao valor da base de cálculo não enseja, por si, nulidade do lançamento. A correção de base de cálculo eventualmente incorreta pode ser procedida pela autoridade julgadora, destinando-se o PAF também a esta finalidade.

Por estes motivos, não há como acolher mais essa alegada nulidade.

3 – MÉRITO

Sucintamente, quanto ao mérito, alega a Recorrente que os juros moratórios têm natureza indenizatória e, portanto, não são acessórios do principal, já que os tributos não possuem esse caráter de indenização.

Invoca, para sustentar seu argumento, o entendimento expresso no Tema 808 do Supremo Tribunal Federal (STF), que, no seu entender, confirma a natureza indenizatória dos juros de mora.

Aduz ainda que o próprio fisco admite a dedutibilidade dos juros de mora, autorizada por dispositivo normativo. Informa que o CARF possui decisões neste sentido.

Sem razão a Recorrente.

Embora, sim, os juros pagos sejam, em regra, dedutíveis, tal conclusão não é extensiva aos juros decorrentes do pagamento do IRPJ e da CSLL em atraso.

A 1ª Turma da CSRF já se manifestou sobre a matéria. Dentre outros julgados, valho-me, como fundamento para decidir, do acórdão nº 9101-005.814 proferido em 06/10/2021 e decidido com apenas um voto contrário:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

DESPESAS COM JUROS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIO DE IRPJ E CSLL PARCELADOS NO REFIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA. CABIMENTO.

O parcelamento dos débitos não altera a natureza do débito parcelado e não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma, uma vez que continuam atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Os acréscimos de juros moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 ou em leis instituidoras de parcelamentos, são considerados despesas financeiras e, regra geral, são dedutíveis. No entanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSSL, os juros incidentes sobre parcelamentos no REFIS são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício aplicadas em lançamentos de ofício.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento parcial, exceto em relação à matéria de dedução de despesas com aeronaves. No mérito, (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar provimento ao recurso em relação às matérias “dedução de despesas com aeronaves” e “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas”, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento; e (ii) acordam, por maioria de votos, em dar-lhe provimento em relação à dedução de despesas de juros incidentes sobre os débitos de IRPJ, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por negar-lhe provimento também nessa matéria. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli.

O voto condutor do julgado, de lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, assim fundamentou a decisão:

2.2 Glosa de Despesas Relativas a Juros e Encargos Legais de Tributos Incluídos em Parcelamento – Art. 41, § 2º, da Lei Nº 8.981, de 1995 – (voto vencedor)

A recorrente questiona a dedutibilidade dos juros incidentes sobre parcelas do REFIS compostas por débitos de IRPJ e CSSL (a partir de 1997), incluindo multa e juros, bem como multa de ofício de IPI, PIS, COFINS e CSSL (anterior a 1997), que, segundo a autoridade fiscal, foram contabilizados pela contribuinte e integralmente apropriados como despesa na apuração do lucro real tributável.

Sustenta que a regra a ser aplicada à dedutibilidade de multa e juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de

acessório. Portanto, seguem o principal em sua natureza, sendo indevida a sua dedução.

A recorrida, em suas contrarrazões defende a dedutibilidade dos juros incidentes sobre o parcelamento, com base na Solução de Consulta nº 66/11 da SRRF/7ª RF, de 14/07/2011, cujas conclusões decorrem do Parecer CST nº 174, de 25/09/1974. Aponta, ainda, a Solução de Consulta Interna nº 9 Cosit, em 18/06/2012, que trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre as prestações do parcelamento PAEX.

Entendo que assiste razão à Fazenda Nacional neste caso.

Com efeito, a Solução de Consulta nº 66/11 da SRRF/7ª RF, mencionada pela recorrente e citadas no acórdão recorrido, embora trate da dedutibilidade de juros incidentes sobre parcelamentos o faz de forma genérica, sem enfrentar especificamente a dedutibilidade dos juros incidentes sobre IRPJ e CSLL que, por determinação legal, são indedutíveis de suas próprias bases de cálculo.

Por outro lado a SCI Cosit nº 9/2012, também, não tem o conteúdo pretendido pela contribuinte em suas contrarrazões. Ao contrário: os seus termos indicam que a dedutibilidade dos juros incidentes sobre os tributos parcelados seguem a sorte do principal, conforme apontado pela fiscalização e pela PFN. Senão vejamos o seu item 10 e subitem 11.3:

10. A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser sempre 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 nº 8.981, de 1995, com relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios do direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974).

[...]

11.3 No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratório, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal.

Com efeito, os tributos parcelados, ainda que consolidados em um único parcelamento especial, não perdem a sua natureza, tanto que se rescindido o parcelamento por falta de pagamento, a execução dos saldos devidos prossegue em relação a cada um dos tributos constituídos.

Desta feita, se o IRPJ e a CSLL não são tributos dedutíveis de suas próprias bases, consoante determinação legal, quaisquer acréscimos incidentes sobre recolhimentos realizados a destempo, seja de forma isolada ou por meio de parcelamento, deve seguir a mesma sorte, sendo, em consequência, indedutíveis.

Esta questão foi enfrentada expressamente pela COSIT/RFB na Solução de Consulta nº 101, de 28 de setembro de 2020, conforme ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: LUCRO REAL. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Na apuração do Lucro Real, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ementa: BASE DE CÁLCULO. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

Na apuração da base de cálculo da CSLL, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre a própria contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º, art. 57; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

Importa transcrever os fundamentos da referida Solução de Consulta, verbis:

[...]

Fundamentos 6. Os acréscimos moratórios decorrem do atraso no pagamento e conforme previsto no caput e no §3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, são constituídos pela multa de mora e pelos juros de mora calculados à taxa Selic. A dedutibilidade dos tributos e dos juros para fins de apuração do IRPJ já tem sido objeto de análise há tempos, conforme demonstra o próprio ato normativo trazido à baila pela

consultante, o Parecer Normativo CST nº 174, de 1974. Do mesmo modo, a mencionada Solução de Consulta nº 66, de 2011, que, apesar de não ter sido explicitado pela consultante o órgão da Receita Federal responsável por sua lavratura, pode-se inferir que se trata da Solução de Consulta nº 66, de 14 de julho de 2011, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal (Disit/SRRF07), conforme o teor de sua ementa:

Solução de Consulta nº 66, de 2011 – Disit/SRRF07

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Dispositivos Legais: art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001; arts. 187, § 1º, e 191, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.); art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; arts. 12 e 13 da Lei nº 10.522, de 2002; arts. 247, 248, 299, §§ 1º e 2º, e 344 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); item 8 do Parecer Normativo CST nº 174/74; Parecer Normativo CST nº 58/1977; e item 4 do Parecer Normativo CST nº 61/79.

7. A própria Solução de Consulta nº 66, de 2011, utiliza como fundamentação o Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, para concluir que os juros de mora, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. Ademais, o RIR/1999 ao dispor sobre a dedutibilidade dos juros, localiza o art. 374 na Subseção I – Receitas e Despesas Financeiras, do mesmo modo que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que posiciona o seu art. 17 sob o título Receitas e Despesas Financeiras.

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 Receitas e Despesas Financeiras

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)8. No caso objeto de análise, o art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, instituidora do Pert, determina que a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do requerimento de adesão e será dividida pelo número de prestações indicadas. O parágrafo 3º do mesmo artigo determina que o valor de cada prestação mensal será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic. Registre-se, portanto, que há acréscimos moratórios distintos. O primeiro quando a Lei determina a consolidação da dívida, quer dizer, a atualização pelos acréscimos legais definidos na Lei nº 9.430, de 1996, citada anteriormente, e sujeitas às reduções a depender da modalidade escolhida. E posteriormente quando do pagamento de cada prestação mensal, acrescido de juros à taxa Selic. Tais juros também possuem nature a compensatória e são considerados despesas financeiras dedutíveis.

9. Dessarte, o primeiro questionamento da consultante é solucionado no sentido de que os juros à taxa Selic acrescidos ao saldo devedor, assim como os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.

10. Por outro lado, o segundo questionamento aborda a dedutibilidade integral de tais juros na apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente das verbas incluídas no valor parcelado. Ocorre que há despesas não passíveis de dedução, sendo que os juros acrescidos a tais despesas também são considerados indedutíveis. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou sobre o tema na Solução de Consulta Interna nº 9, de 2012, e na Solução de Consulta Cosit nº 208, de 5 de agosto de 2015:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012 10. 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 nº 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 nº 174/1974). (grifou-se)

Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015

21. Por sua vez, a multa imputada por infração à legislação tributária estadual não pode receber o mesmo tratamento de tributos inerentes a operações de aquisição de mercadorias. Como penalidade pecuniária, a multa não tem natureza tributária, nos moldes conceituados pela Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

22. Como consequência, tem-se que a multa é classificada como despesa, cabendo todavia, analisar a respeito de sua dedutibilidade ou não, para fins de apuração do lucro real.

23. Sobre o tratamento fiscal de despesas com multas por infrações fiscais, prevê o RIR/1999:

Tributos e Multas por Infrações Fiscais

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)§ 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

24. A regra apresentada é a indedutibilidade de despesas relativas a multas por infrações fiscais. Contemplam-se duas exceções, conforme consta do texto referenciado. O assunto foi tratado em detalhes pelo Parecer Normativo CST nº 61, de 23 de outubro de 1979, cujos excertos a seguir aplicam-se ao presente caso.

(...)

28. Nesse contexto, se tal conduta constitui hipótese de descumprimento de obrigação acessória, que tem como efeito a falta de pagamento do imposto, a penalidade aplicada não se enquadra na definição referida, de "multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de

tributo" e, como tal, não é dedutível na apuração do lucro real para fins de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

29. Por seu turno, os juros incidentes sobre a multa de ofício devem ser tratados como acessório, seguindo a mesma sorte do principal.

Desse modo, também constituem despesa indedutível. (grifou-se)

11. A tese em voga é de que os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem. Verificando os lançamentos constantes nos autos de infração citados pela consulente, constata-se lavraturas de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins e IPI. Portanto, não são dedutíveis os juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL, posto que são tributos indedutíveis, por força do art. 41, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995 e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Mas são dedutíveis os juros de mora acrescidos às contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, e ao IPI.

12. Por outro lado as multas lançadas são decorrentes de omissão de receitas, sendo, portanto, sobre imposto ou contribuição que deixou de ser pago. Tais multas são indedutíveis por se enquadrarem no art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995, e por conseguinte, os juros incidentes sobre as mesmas também constituem despesa indedutível.

13. O parcelamento dos débitos não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma conforme aventado pela consulente, uma vez que continuam atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Tampouco o pagamento unificado dos débitos em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), posto ser mero método procedimental para recolhimento dos valores devidos.

14. Portanto, o segundo e o terceiro questionamentos devem ser solucionados no sentido de que somente são admitidos como dedutíveis os juros moratórios e os juros a que se refere o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, quando incidentes sobre despesas dedutíveis.

Conclusão

15. Face o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que:

a) Os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.

b) Entretanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSLL, os juros à taxa Selic, sejam aqueles previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam os do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou

contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.(grifei)

Assim, pelos fundamentos acima externados, entendo que está correta a conclusão fiscal no sentido da indedutibilidade dos juros incidentes sobre os montantes de IRPJ e CSLL (a partir de 1997), na medida em que os juros devem, sempre, seguir a mesma regra de dedutibilidade do principal.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PFN neste ponto.

Portanto, como o IRPJ e a CSLL não são dedutíveis das próprias bases de cálculo, os juros incidentes sobre os recolhimentos efetuados a destempo seguem o mesmo destino. Veja-se as vedações legais às deduções (com destaques ora acrescidos):

Lei nº 8.981/1995:

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.

Lei nº 9.316/1996:

Art. 1º **O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.**

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Também não socorre a Recorrente o enunciado do Tema 808 de lavra do STF, que restou assim redigido:

Título:

Incidência de imposto de renda sobre juros de mora recebidos por pessoa física.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 97 e 153, III, da Constituição Federal, a constitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, da Lei 7.713/1988 e 43, II, § 1º, do Código Tributário Nacional, de modo a definir a incidência, ou não, de imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física.

O título é do Tema já é bastante esclarecedor. Trata-se de julgamento levado a efeito visando discutir a tributação, ou não, dos juros recebidos por pessoa física quando seus proventos são pagos em atraso.

A situação em nada se adequa ao caso ora em julgamento, seja pelo fato de os juros lá serem recebidos pela pessoa titular do rendimento não pago a tempo, e aqui serem pagos por pessoa jurídica em mora, seja pelo fato de lá serem receita da pessoa física, aqui despesa da pessoa jurídica.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção do lançamento de ofício.

4 CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo integralmente a autuação fiscal e a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira