



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721054/2021-53
ACÓRDÃO	1302-007.252 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTO APONTADO FOI SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT. NORMA VINCULANTE PARA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DOCUMENTO PÚBLICO CONTENDO FUNDAMENTOS LEGAIS PARA A CONCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Autoridade Fiscal consignou no Termo de Verificação Fiscal que seguiu a determinação do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, que estabeleceu que as Soluções de Consulta emitidas pela Cosit tem efeito vinculante no âmbito Secretaria da Receita Federal. A Solução de Consulta é documento público contendo os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, e a contribuinte teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa.

COISA JULGADA MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

Não há nenhum fundamento para aplicação de decisão favorável no processo referido pela contribuinte no processo aqui analisado, porque as matérias são distintas, de modo que não há falar-se em consolidação de entendimento quanto a questão da dedutibilidade de juros incidentes sobre parcelamento.

DECISÕES DE CORTES SUPERIORES. QUESTÃO FÁTICA DISTINTA. NÃO SUBSUNÇÃO DO CASO DOS AUTOS ÀQUELAS DECISÕES. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 98 DO RICARF.

O Tema nº 962, apontado pela contribuinte, trata da incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos em razão da incidência da taxa Selic aplicados sobre os valores de principal pleiteados na restituição de

indébito tributário. não se aplica a decisão do STF no presente processo, cuja matéria trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A matéria submetida à apreciação do STJ no Resp nº 1.251.513/PR não guarda nenhuma relação com o objeto do presente processo, dedutibilidade de juros SELIC das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre saldo de parcelamento. No referido Resp o que o contribuinte pretendeu foi a devolução da diferença de juros incidentes sobre depósitos judiciais, e não guarda nenhuma relação com o objeto do presente processo, dedutibilidade de juros SELIC das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre saldo de parcelamento. Incabível, portanto, a aplicação do art. 927 do CPC ao presente processo, tampouco o art. 98 do Regimento Interno do CARF.

JUROS INCIDENTES SOBRE PARCELAMENTO. EM REGRA, DEDUTÍVEIS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. INDEDUTÍVEIS, CONTUDO QUANDO O TRIBUTOS PARCELADO SE TRATAR DE IRPJ OU CSLL.

Os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento são, via de regras, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Contudo, estão vinculados ao tributo parcelado, e sendo composto por débitos de IRPJ e CSLL e em sendo estes tributos não dedutíveis na determinação de suas próprias bases de cálculo, no termos dos arts. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também será indedutível os juros incidentes sobre o saldo de parcelamento composto pelos referidos tributos.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. VIOLAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB E ARTIGO 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica a mudança de critério jurídico pelo FISCO alegado pela contribuinte. O que se constata é que poderia haver divergência interna de entendimento na Administração Tributária, aliás o que ensejou a emissão de Solução de Consulta Divergência Cosit nº 1/2022, mas isso apenas reforça que não havia entendimento consolidado quanto a questão da dedutibilidade, ao contrário do que afirma a contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA.

O art. 57 da Lei 8981/1995 estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, Valem para a construção do entendimento quanto indedutibilidade dos juros incidentes sobre o parcelamento na

apuração da base de cálculo da CSLL os mesmos fundamentos para a indedutibilidade na apuração do lucro real.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Nos termos do art. 61 da Lei 9.430/1996, incidem juros de mora sobre os sobre os tributos e contribuições não pagos no vencimento, e como a multa de ofício integra os referidos débitos, fica sujeito à incidência dos juros moratórios. Aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 108.

SUSPENSÃO DE PROCEDIMENTO DE RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para o sobrestamento de julgamento do presente processo. A retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL vai ser formalizado nos moldes do que que for decidido administrativamente no presente processo. Assim, mesmo que os saldos de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL tenham sido retificados em decorrência do lançamento de ofício aqui analisado, poderão ser retificados caso a decisão administrativa definitiva no presente processo for favorável ao Recorrente. Eventuais processos de compensações pleiteadas com fundamento nos valores de IRPJ e CSLL apurados antes do lançamento, deverão ser sobrestados até a decisão final administrativa no presente processo. Não há previsão legal para o sobrestamento de julgamento do presente processo.

DILIGÊNCIA PARA RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. DEDUÇÃO DE PARCELAS RELATIVAS A JUROS INCIDENTES SOBRE JUROS MORATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. JUROS MORATÓRIOS NA CONSOLIDAÇÃO SEGUEM A SORTE DO PRINCIPAL.

Os juros moratórios calculados sobre o principal até a data da consolidação do parcelamento compõem o crédito tributário parcelado, seguem a sorte do principal, de modo que os juros incidentes sobre essa parcela também são indedutíveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, (i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à dedutibilidade dos juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.865, de 2013, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vencido os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar

provimento ao recurso, em relação a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à aplicação do art. 24 da LINDB e art. 146 do CTN, à ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, da suspensão da retificação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, e à conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator. A conselheira Natália Uchôa Brandão votou pelas conclusões do voto divergente do conselheiro Henrique Nimer Chamas, quanto à dedutibilidade dos juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.865, de 2013. Os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, a conselheira Natália Uchôa Brandão não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do art. 114, § 7º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. O Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (relator), conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. A conselheira Natália Uchôa Brandão não votou em relação à preliminar de nulidade suscitada, pois a matéria foi votada pelo conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, nos termos do art. 110, §5º, do RI/CARF.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natália Uchôa Brandão, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 101-017.405, da 9ª Turma da DRJ01, julgado em sessão do dia 18 de agosto de 2022, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte contra Auto de Infração com exigência de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2016, com crédito tributário apurado de R\$ 840.492.834,05, incluídos juros e multa de ofício de 75%.

O lançamento foi decorrente de glosa de despesa financeira considerada indedutível pela Fiscalização no montante de R\$ 1.750.945.756,48 que a contribuinte informou na conta 6103400004 (Despesas de Juros Refis) da ECF 2016 (JUROS_REFIS_2016), conta 6103400004 (Despesas de Juros Refis).

Os juros deduzidos pela contribuinte foram calculados sobre o saldo de parcelamento estabelecido pela Lei 12.865/2013 (legislação que dispõe sobre o “REFIS TBU”), no valor total de R\$ 1.750.945.756,48.

O contribuinte impugnou o lançamento, arguindo, em síntese, o seguinte:

-A Autoridade Fiscal fundamentou a autuação na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e apenas em dispositivos gerais, que não respaldariam a exigência fiscal que afirma ser indedutível os juros SELIC incorridos sobre o saldo devedor de IRPJ e CSLL incluídos no parcelamento denominado de “REFIS TBU” instituído pela Lei nº 12.865/2013

- A natureza jurídica dos juros SELIC é autônoma e distinta das rubricas de IRPJ e CSLL;

-O procedimento adotado pela Recorrente, dedução de juros incidentes sobre saldo de parcelamento REFIS TBU, já teria sido analisado pelo CARF no processo 16682.721165/2018-64, na sessão de 22/01/2020, tendo sido cancelada a autuação que fora baseada na mesma premissa do Auto de Infração aqui analisado;

- A decisão no processo 16682.721165/2018-64 confirmou o entendimento da Recorrente, que deve ser dado tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do REFIS TBU para fins de dedutibilidade, vinculando a Administração a respeito dos mesmos fatos, configurando-se coisa julgada administrativa;

- O Auto de Infração confronta decisões definitivas de mérito dos Tribunais Superiores julgadas, inclusive, nas sistemáticas de repetitivos e da repercussão geral, que devem ser reproduzidas no julgamento de recurso no âmbito do contencioso administrativo (art. 62 § 1º, II, “b”, e §2º do RICARF);

- Houve mudança de entendimento do FISCO , porque até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 prevalecia o entendimento pela dedutibilidade dos juros SELIC, evidenciada nas Soluções de Consulta COSIT nº 21/2013, no Parecer Normativo CST 174/1974 e na Solução de Consulta nº 66 da DISIT da SRRF07, de modo que houve alteração do critério jurídico na interpretação da Fazenda, que só pode surtir efeito sobre fatos futuros;

-os fatos demonstram que houve alteração das interpretações e especificações adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, violando o quanto previsto no art. 24 da LINDB;

- Os fundamentos legais referidos no Auto de Infração não são aptos para a glosa da despesa de juros da base de cálculo da CSLL;

- É ilegal a incidência de juros sobre a multa de ofício;

- É indevida a recomposição do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, bem como dos saldos negativos dos tributos, sendo necessário o sobrestamento de quaisquer procedimentos decorrentes até a decisão administrativa final do presente processo.

A impugnação foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ01 em acórdão cuja ementa reproduzo abaixo (e-fls. 258 a 276):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PARCELAMENTO DÍVIDA TRIBUTÁRIA. JUROS DEVIDOS À TAXA SELIC SOBRE IRPJ E CSLL DEVIDOS. INDEDUTÍVEIS.

O acessório segue o principal. Na apuração do Lucro Real, os juros devidos à Taxa Selic, incidentes sobre o saldo devedor da dívida consolidada do parcelamento de IRPJ e de CSLL, não são dedutíveis, pois nem o IRPJ é dedutível na apuração da sua própria base de cálculo nem a CSLL é dedutível na apuração do lucro real.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as partes envolvidas naqueles litígios.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

PARCELAMENTO DÍVIDA TRIBUTÁRIA. JUROS DEVIDOS À TAXA SELIC SOBRE DÉBITOS DE CSLL E IRPJ. INDEDUTÍVEIS.

O acessório segue o principal. Na apuração da base ajustada da CSLL, os juros devidos à Taxa Selic, incidentes sobre o saldo devedor da dívida consolidada do parcelamento de IRPJ e de CSLL, não são dedutíveis, pois nem a CSLL é dedutível na apuração da sua própria base nem o IRPJ é dedutível na apuração da base ajustada da CSLL.

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS DECORRENTE DE JUROS DEVIDOS A TAXA SELIC. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com juros devidos à taxa Selic encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda

de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL/BASE NEGATIVA DE CSLL/SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL. SOBRESTAMENTO DEPROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para o sobrestamento de procedimento fiscal decorrente da retificação dos prejuízos fiscais, bases negativas de CSLL e saldo negativos de IRPJ e CSLL, até a prolação de decisão final acerca da retificação em questão.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO (LINDB). INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 24 AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra o r. acórdão a contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 289 a 337), onde alegou que a DRJ apenas reiterou a fundamentação do TVF, sem apreciar as alegações de fato e de direito apresentadas na Impugnação.

Afirma que no ano de 2013 incluiu débitos de IRPJ e CSLL (principal, multas de ofício e de mora, juros de mora e encargos da dívida ativa) no parcelamento instituído pela Lei nº 12.865/2013 (“REFIS TBU”), tendo cumprido todos os requisitos formais e materiais exigidos.

Sobre as prestações mensais relativas ao parcelamento incidiram juros Selic, de acordo com o estatuído no art. 40 da Lei nº 12.865/2013, tendo demonstrado à Fiscalização a memória de cálculo dos lançamentos destas despesas com os juros Selic, desde a adesão ao REFIS TBU e até o encerramento do ano-calendário objeto da presente autuação na planilha (Doc. 03). Sendo que no ano-calendário de 2016, as despesas com os juros Selic do REFIS TBU incorreram no montante de R\$ 1.750.945.756,48.

No recurso voluntário a Recorrente, basicamente reprisou seus argumentos de defesa apresentados na impugnação.

Ao final, a Recorrente requereu a reforma do acórdão recorrido com o cancelamento do Auto de Infração e, em, caráter subsidiário:

(i) que o lançamento seja reduzido em R\$ 9.648.416,88 ou seja baixado em diligência para revisão da base de cálculo levada à tributação e redução dos valores correlatos aos juros do

REFIS TBU atreláveis às multas de mora parceladas, vez que o art. 41, §5º da Lei 8.981/1995 estabelece a dedutibilidade das multas compensatórias;

(ii) requer-se o cancelamento da exigência na parte da CSLL, em razão da ausência de fundamento legal e/ou o afastamento dos juros de mora sobre a multa, também em razão da inexistência de previsão legal.

(iii) e adicionalmente, tendo em vista a determinação do Auto de Infração para a retificação dos prejuízos fiscais e da base negativa, bem como dos saldos negativos de IRPJ e CSLL, e o correlato recurso administrativo específico de tais pontos, reitera-se o pedido para que tal recomposição permaneça suspensa até a prolação de decisão final nos autos do presente processo administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

(iv) protesta pela sustentação oral das razões do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do E. Conselho, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus patronos.

A acusação fiscal e os argumentos de defesa serão analisados, em detalhes, no voto.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso voluntário é tempestivo, preenchendo os demais requisitos de admissibilidade do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, assim dele conheço e passo a analisá-lo.

1. Da arguição de fundamento legal para a autuação

A Recorrente aduz que o lançamento não teria lastro em fundamento legal, tendo se baseado unicamente em solução de consulta emitido pela Coordenação-Geral de Tributação - COSIT, da Secretaria da Receita Federal, cujo entendimento, segundo a Recorrente, seria contrário a normas estatuídas no ordenamento jurídico que autorizariam a dedutibilidade de despesa de juros na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

IV.1 – DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO

O primeiro argumento de defesa lançado pela ora Recorrente foi no sentido de que a autuação fiscal não teria lastro em fundamento legal e que as prescrições do ordenamento jurídico estatuem, justamente, regras diametralmente opostas à defendida no AI, no sentido de: autorizar a dedutibilidade de despesas de juros na

apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e, de vedar a dedutibilidade dos juros em específicas situações que não se identificam com a ora debatida nos autos. Ademais, argumentou-se que o AI teria respaldo exclusivo em Solução de Consulta COSIT, que erige raciocínio falacioso, que não tem respaldo em dispositivo legal e que não é vinculante ao processo administrativo em concreto.

No entendimento da Recorrente, a DRJ fundamentou a sua decisão em dispositivos legais não indicados no Auto de Infração:

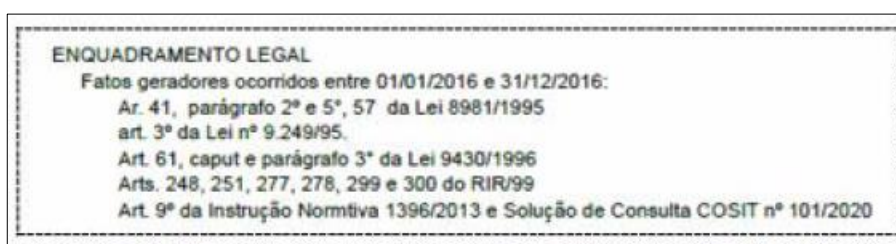
IV.1.a – Autuação sem fundamento em lei

No v. acórdão recorrido decidiu-se pela improcedência da Impugnação na parte em que invocou a insubsistência da autuação em razão da ausência de fundamentação legal, uma vez que:

“(…) Os fundamentos legais foram externados no Termo de Verificação Fiscal, assim como no auto de infração (fls. 36/43), ao registrar como enquadramento legal o seguinte: ‘art. 41 § 2º, e art. 57 da Lei 8.981/95; Artigos 247, 248, 249, incisos I e II, 251, 277, 278, 299, 300, todos do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), Solução de Consulta Cosit 101 de 28 de setembro de 2020’.

E para a CSLL, registrou-se o seguinte enquadramento legal (auto de infração, fl. 46): ‘Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12’’. (destaques acrescidos)

De pronto, é de se registrar que os artigos 247 e 249 do RIR/99 listados no v. acórdão recorrido não constaram no AI. Veja-se:



Não assiste razão à Recorrente.

A referência aos artigos 247 e 249 do RIR/99, como fundamento da autuação, estão expressamente consignados no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 35), parte integrante do Auto de Infração, nos seguintes termos:

O presente Termo é parte integrante e inseparável do Auto de Infração, documentos estes que formalizam o lançamento do crédito tributário de IRPJ e CSLL de acordo com o seguinte enquadramento legal: art. 41 § 2º, e art. 57 da Lei

8.981/95; Artigos 247, 248, 249, incisos I e II, 251, 277, 278, 299, 300, todos do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), Solução de Consulta Cosit 101 de 28 de setembro de 2020. (grifei)

Em seguida a Recorrente defende que a base legal utilizado pela Autoridade Fiscal e ratificada pela DRJ para fundamentar o lançamento não seria apta a sustentar a manutenção do lançamento,

De todo modo, ainda que todos os dispositivos retromencionados tivessem efetivamente constado na autuação combatida, tem-se que o AI não veicularia fundamentação legal apta e suficiente para lastrear a suposta infração.

Pois, todos os dispositivos normativos invocados – *à exceção da Solução de Consulta COSIT 101/2020* – são gerais e passam ao largo de respaldar a exigência fiscal e prescrever a indedutibilidade dos juros Selic. É ver:

Dispositivo normativo referente ao AI IRPJ	Teor
Art. 41, parágrafo 2º e 5º, 57 da Lei 8981/1995	Estipula a regra geral de dedutibilidade dos tributos e das contribuições, excetuando o IRPJ e as multas por infrações fiscais (salvo as de natureza compensatória) // Prevê a aplicação da mesma regra para a CSLL: <i>"Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. (...)</i> <i>§ 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. (...)</i> <i>§ 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."</i> <i>"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por</i>

	<i>esta Lei.</i> "
Art. 3º da Lei nº 9.249/95	Fixa a alíquota do IRPJ: "Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento."
Art. 61, caput e parágrafo 3º da Lei 9430/1996	Prescreve a incidência de crescimento moratórios sobre débitos pagos a destempo, indicando a Selic como índice para os juros de mora: "Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."
Arts. 247, 248, 249, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99	Enunciam regras gerais para apuração do lucro real: "Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º). § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). § 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º). § 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º)." "Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º)." "Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º): I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real. Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo: I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i"); II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º); III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto; IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º); V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV); VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V); VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI); VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII); IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único); X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º); XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o

	art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º)." "Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º). Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25)." "Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11). Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º)." "Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º). Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II)." "Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47)." "Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º)."
Art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013 e Solução de Consulta COSIT nº 101/2020	Estabelece efeitos vinculantes das Soluções de Consulta Cosit para a RFB // <u>Expõe o entendimento de indedutibilidade dos juros de mora "atrelados" ao IRPJ e à CSLL:</u> "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 consulente, 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)" <u>"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 consequente, 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."</u>

Dispositivo normativo referente à CSLL	Teor
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90	Enuncia regra geral para apuração da base de cálculo da CSLL: "Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. § 1º Para efeito do disposto neste artigo: a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço; c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990) 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990) 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990) § 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo

	<i>anterior."</i>
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95	Prevê a aplicação das regras do IRPJ para a CSLL: <i>"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.</i> <i>§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:</i> <i>a) da receita bruta mensal;</i> <i>b) das demais receitas e ganhos de capital;</i> <i>c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;</i> <i>d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.</i> <i>§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.</i> <i>§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Medida Provisória nº 998, de 1995)</i> <i>§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)</i> <i>§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.</i> <i>§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração."</i>
Art. 2º da Lei nº 9.249/95	Enuncia regra geral para apuração da CSLL: <i>"Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei."</i>
Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96	Estipula a indedutibilidade da CSLL de sua própria base de cálculo: <i>"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."</i> <i>"Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei."</i>
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08	Fixa a alíquota da CSLL: <i>"Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)</i> <i>I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar no 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)</i> <i>(Produção de efeitos)</i> <i>II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)"</i>
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12	Alude à aplicação das regras do IRPJ para a CSLL: <i>"Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)"</i>

A Recorrente defende que as prescrições contidas no dispositivos legais acima referidos tem natureza geral de regência de apuração e dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, sem adentrar nas particularidades da tese defendida no TVF, e dessa forma afrontando o princípio da legalidade:

A partir de uma breve leitura do teor dos dispositivos acima colacionados, citados no v. acórdão recorrido, nota-se que se trata de prescrições que regem termos gerais da apuração e dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, sem adentrar nas particularidades da tese que constou nos fundamentos do Termo de Verificação Fiscal. Logo, ao contrário do que restou decidido no v. acórdão recorrido, o Auto de Infração em questão não contém fundamentação legal, sendo imperativo reconhecer que a autuação se consubstancia em autêntica e absurda exigência de tributo sem respaldo em lei.

Verifica-se que na mesma toada da Autoridade Fiscal, a DRJ buscou, sem base legal e por meio de assertivas superficiais e abertas, impingir um ar de legalidade ao AI, sem, no entanto, apontar o seu fundamento legal!

Com as devidas vênias, não é aceitável que o Fisco e esta instância contenciosa administrativa inovem em relação à legislação, sob pena de afronta ao princípio da estrita legalidade, a teor dos arts. 142 do CTN e art. 2º da Lei 9.784/99, bem como dos art. 9º e 97, I do CTN e 5º, II, e 150, I, da CF.

Os dispositivos legais acima colacionados dizem respeito, de forma geral, à dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração do IRPJ e CSLL, e quanto especificamente ao que interessa nos presentes autos, a impossibilidade de dedução das despesas de juros incidentes sobre parcelamento de IRPJ e CSLL, a Autoridade seguiu a determinação do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, que estabeleceu que as Soluções de Consulta emitidas pela Cosit tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal. A IN RFB foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, que manteve o efeito vinculante das soluções de consulta Cosit.

Entendo que ao consignar que a autuação decorreu do entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, de que os juros SELIC incidentes sobre o saldo de parcelamento devem seguir a dedutibilidade dos tributos incluídos no parcelamento, nada mais fez que seguir a orientação contida nas soluções de consulta, que era o seu dever.

Portanto não considero como nulidade o fato da Autoridade ter indicado como fundamento para a autuação o entendimento exarado na solução de consulta Cosit 101/2020, eis que o documento é público, contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, e a Recorrente teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa.

Contudo, o CARF não é parte integrante da Receita Federal, mas do Ministério da Fazenda, e portanto as manifestações exaradas em soluções de consulta da COSIT não vinculam formalmente o CARF.

Aliás, os fundamentos fáticos da autuação e sua subsunção às normas legais e à inteligência da solução de consulta Cosit 101/2020 e os argumentos da defesa serão analisadas no mérito.

2. Mérito

2.1 Da coisa julgada material (processo nº 16682.721165/2018-64)

A Recorrente alega que no âmbito administrativo já teve decisão favorável nos autos do processo nº 16682.721165/2018-64, que, segunda a mesma, teria consolidado o entendimento em seu favor,

IV.3. – DA COISA JULGADA MATERIAL (PAF 16682.721165/2018-64) E DOS PRECEDENTES VINCULANTES DO STF E DO STJ (art. 62 § 1º, II, “b”, e §2º do RICARF)

A ora Recorrente ainda defendeu a insubsistência do AI na medida em que a atuação desafia precedente do CARF exarado em seu favor e já consolidado sob o manto da coisa julgada e, também, decisões definitivas de mérito dos Tribunais Superiores julgadas nas sistemáticas dos repetitivos e da repercussão geral.

O v. acórdão recorrido decidiu pela improcedência do argumento de existência de decisão administrativa favorável à Recorrente nos autos do PAF 16682.721165/2018-64, haja vista que “a matéria deste processo se refere aos valores de juros devidos à taxa Selic incidentes sobre o saldo devedor da dívida consolidada no parcelamento de IRPJ e CSLL; enquanto *“a matéria analisada no âmbito do PAF 16682.721165/2018-64 cuida dos valores correspondentes à redução da multa de mora decorrente da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei 12865/2013 e à redução a zero da parcela dos demais encargos legais de 20% calculados sobre as multas de ofício, em decorrência também da adesão ao parcelamento especial citado anteriormente”*”.

Tal decisão merece ser revista por este Eg. CARF, uma vez que se respalda em análise rasa e inadequada. O raciocínio argumentativo aplicado àqueles autos é por completo aplicável ao presente PAF e, por isso, deve ser observado neste processo. Senão vejamos.

Como antecipado em sede de Impugnação, o procedimento implementado pela Recorrente, no sentido de deduzir as despesas do REFIS TBU (atente-se: este exato programa de parcelamento em concreto) consoante o regime próprio de cada rubrica já foi avalizado por este Eg. CARF, no julgamento datado de 22/01/2020 do AI 16682.721165/2018-64, lavrado contra a Recorrente (cf. Doc. 04 da Impugnação – fls.).

Com efeito, nos autos do PAF 16682.721165/2018-64, este Eg. CARF entendeu por bem cancelar a atuação que se baseava na **mesma premissa** do AI ora em discussão: nos presente autos, busca-se conferir aos juros Selic o mesmo tratamento fiscal do IRPJ e da CSLL para fins de ineditibilidade; no AI 16682.721165/2018-64 sustentava-se que o encargo legal seguiria a mesma sorte das multas de ofício, que são ineditíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, ao contrário do firmado pela DRJ, com as devidas vênias, o raciocínio argumentativo é uno, de modo que as análises e conclusões por este Eg. Conselho também devem ser coerentes entre si.

A Recorrente defende que o entendimento firmado na decisão nos autos do processo nº 16682.721165/2018-64 deveria ser aqui aplicado, ou seja, que a glosa da despesa de juros incidentes sobre o saldo do parcelamento deveria ser cancelado porque deve ser dado tratamento distinto e autônomo para as rubricas do parcelamento relativo aos juros:

A decisão do PAF 16682.721165/2018-64, que confirmou o entendimento da Recorrente sobre conferir tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do REFIS TBU para fins de dedutibilidade, *vincula*

qualquer outra manifestação da administração a respeito dos mesmos fatos. É dizer: sobre o Acórdão 16682.721165/2018-64 recaiu o manto da **coisa julgada administrativa**, logo, os fatos analisados já não poderiam ser revistos, tal enunciado no art. 5, XXXVI, da Constituição Federal.

Não é possível desconsiderar tal conclusão, a despeito do consignado no v. acórdão recorrido, uma vez que a *ratio decidendi* já firmada é *prejudicial* ao AI em discussão!

Nesse sentido, o CPC (subsidiariamente aplicável ao processo administrativo federal por força do art. 15 do CPC) veda a revisão dos fatos sobre os quais já foram lançadas as luzes da prestação jurisdicional (no caso, administrativa):

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

O entendimento da DRJ de afastar a argumentação ora exposto por se ter autos de infração relativos à glosa de despesas com rubricas distintas (encargos legais vs. juros Selic) é inadequado, porque, ao se analisar a tese em discussão no PAF 16682.721165/2018-64, o CARF teve que se debruçar sobre o racional que novamente se pretende fazer valer no presente AI, de que “o acessório segue a sorte do principal”.

Observe-se que o art. 503, §1º, do CPC, frise-se aplicável subsidiariamente ao processo administrativo por força do seu art. 1530, aduz textualmente que a coisa julgada também protege a chamada “questão prejudicial”, no caso, a improcedência da máxima do “acessório segue a sorte do principal” no que se refere a rubricas do REFIS TBU para fins de dedutibilidade.

Vejamos então se é aplicável a *ratio decidendi* do acórdão exarado no processo nº 16682.721165/2018-64 ao presente processo.

Naquele processo, conforme se constata no voto vencedor do acórdão (e-fl. 839), a autuação foi decorrente de (i) não oferecimento à tributação de multas moratórias, pois a Autoridade Fiscal entendeu que **a parcela relativa à redução do valor das multas, juros e encargos legais, por não ser computada na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS impediria a dedutibilidade de multas moratórias**; e (ii) que a **parcela do encargo legal incidente sobre a multa de ofício**, não poderia ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (realces acrescentados):

2. Conforme relatado, trata-se de processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ e CSLL, ano-calendário de 2013, fundada em suposta insuficiência de adição às bases de cálculos dos referidos tributos de rubricas referentes aos anos-calendário de 2003 a 2012 e incluídas no programa de parcelamento especial instituído pela Lei 12.865/2013 (“REFIS TBU”).

3. De acordo com a acusação fiscal, “foi constatada uma insuficiência de adição no valor total de R\$ 2.555.450.338,64, calculada pela diferença entre a soma das parcelas indedutíveis e o valor da adição registrada no LALUR e no LACS” do ano-calendário de 2013.

4. A suposta insuficiência decorre do fato de a ora Recorrente ter, segundo a autoridade autuante, deduzido indevidamente das bases de cálculo dos tributos: (i) as multas moratórias, calculadas para os períodos 2009 a 2012 (R\$ 0,851 bilhão), na medida em que a sua não incidência estaria garantida por força do §2º, do art. 63, da Lei 9.430/1996 e, portanto, não poderia a contribuinte ter se valido das disposições do §º 15, do art. 40, da Lei 12.865/2013; e (ii) acréscimos legais identificados como “demais encargos”, pois a parcela do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei 1.025/1969, na parte calculada sobre a multa de ofício, não poderia ter sido objeto de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5. Em síntese, para a autoridade autuante e duntas autoridades julgadoras, o art. 4º, parágrafo único, da Lei 11.941/2009, que prevê: “não será computada na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal (...)”, impediria a dedutibilidade de valores supostamente indevidos de multas moratórias, e da parcela dos encargos legais, pretensamente incidentes sobre rubrica indedutível por sua natureza (no caso, multa de ofício).

A conclusão do voto vencedor no acórdão 1201-003.562 é que **a parcela da multa de mora** paga no contexto do REFIS, após a aplicação dos redutores seria dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e a parcela anistiada não seria adicionada na apuração do IRPJ e da CSLL:

28. Diante das razões aqui expostas, essa relatoria não têm dúvidas de que: (i) **a parcela da multa de mora efetivamente paga no contexto do REFIS TBU, após aplicação dos redutores previstos na legislação de regência, é despesa dedutível**, nos termos dos artigos 41, § 5º, da Lei 8.981/1995, e 352, § 5º, do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018), previsão também existente no Decreto 3.000/1999 (artigo 344, § 5º, do RIR/1999)², dispositivos vigentes na época dos fatos; e, **a parcela da**

multa de mora anistiada/reduzida no bojo do REFIS TBU não compõe a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a teor do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941/2009, aplicável ao contexto do REFIS TBU em razão da normativa do §15º do art. 40 da Lei nº 12.865/2013.

A segunda matéria discutida no processo nº 16682.721165/2018-64 é relativo à dedutibilidade do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.024/1969 incidente sobre a multa de ofício:

II. Da Dedutibilidade dos Demais Encargos

30. De acordo com a autoridade autuante e duntas autoridades julgadoras, a parcela do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025, de 21 de outubro de 1969, na parte calculada sobre a multa de ofício, não poderia ter sido objeto de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Comefeito, deveria a ora Recorrente ter adicionado este montante na apuração do IRPJ e da CSLL.

31. Vejamos a manifestação da r. DRJ sobre o tema: “a natureza da despesa correspondente a este encargo (encargo legal – 20% do Decreto-Lei nº 1.025/196) depende da natureza da dívida que tenha sido inscrita. Ou melhor dizendo, é a natureza da dívida inscrita que se presta para verificação da dedutibilidade da despesa incorrida com tal encargo, se ela atende aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade”.

32. Data máxima vênia, tal posicionamento não merece prevalecer. Não cabe dar o mesmo tratamento das multas de ofício aos encargos legais para fins de considerá-los indedutíveis.

No entendimento consignado no voto vencedor no acórdão 1201-003.562 é que os encargos legais seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, até porque teria havido adição (como receita de reversão das parcelas anistiadas /reduzidas):

42. Como dito, diferente das multas moratória, analisadas na referida Solução de Consulta, os encargos legais consistem em taxa com caráter indenizatório (e não punitivo), tal como recentemente firmou o C. Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso submetido ao rito dos repetitivos:

“PROCESSUAL CIVIL E FALIMENTAR. CLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGO LEGAL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. NATUREZA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA CONFERIDA AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EXTENSÃO. 1. Nos termos do art. 1º do DL n. 1.025/1969, o encargo de 20% inserido nas cobranças promovidas pela União, pago pelo executado, é crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional.”

(REsp 1521999/SP / 1525388, julgamento realizado em 28/11/2018)
(destaques acrescidos)

43. E, como se não bastasse, verifico nítida inconsistência na acusação de indedutibilidade quando se demonstra a reversão plena das despesas com o encargo legal. Isso porque, a presente autuação de um lado se fundamenta na tese da indedutibilidade fiscal de despesas como custos e despesas operacionais (art. 344 c/c artigo 299 do RIR/99) e de outro reconhece expressamente no TVF (e-fls. 547 e 549) e “Demonstrativo TBU 08” (e-fls. 552) que tais despesas foram revertidas, anuladas a título de “receitas de reversão”, de modo a neutralizar totalmente os efeitos da despesa originalmente deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confira-se:

(...)

44. Logo, fica claro que não há qualquer valor indevidamente deduzido a título de encargos legais como custos ou despesas operacionais, o que, por si só, já teria o condão de cancelar a respectiva exigência.

45. Em vista das razões supra, essa relatoria considera que foi adequado o tratamento tributário conferido aos valores anistiados a título de encargos legais. A integralidade dessa rubrica, deve ser excluída das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do art. 40, §15º, da Lei 12.865/2013 c/c art. 4º, da Lei nº 11.941/2009.

Veja que no processo nº 16682.721165/2018-64 **não é analisado a dedutibilidade dos juros SELIC incidentes sobre o saldo do parcelamento**, objeto do presente processo.

Portanto, não há nenhum fundamento para aplicação da decisão prolatada no processo nº 16682.721165/2018-64 ao presente processo.

2.2 De precedentes vinculantes do STF e STJ

A Recorrente aduz que nos autos do julgamento do Tema STF 962 (Recurso Extraordinário 1.063.187/SC), a Corte Suprema teria firmado o entendimento que os “juros Selic” teriam natureza jurídica autônoma e independente do IRPJ e da CSLL, o que asseguraria sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Nos autos do julgamento do Tema STF 962 (Recurso Extraordinário 1.063.187/SC), ao se aprofundarem na análise dos juros Selic, no contexto de discussão sobre a tributação dos juros decorrentes do indébito tributário, os Ministros julgadores do STF expressamente firmaram a natureza jurídica autônoma e independente dos juros Selic e do IRPJ e da CSLL (o que lhes assegura o tratamento diferenciado para fins de dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL):

*“trata-se de **juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal** (...) o tratamento contábil dado à devolução dos tributos com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua **natureza autônoma em relação à verba principal**, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior quando do pagamento do tributo (...) Destaquem-se algumas das conclusões*

*alcançadas pelo ilustre relator do feito, Min. Dias Toffoli: (1) **os juros moratórios legais têm natureza jurídica autônoma em relação às verbas principais**;*” (trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso)

Veja-se que o Ministro Relator Dias Toffoli, aliás, frisou especificamente a inaplicabilidade da ideia de “*acessório que segue a sorte do principal*”, propalada no AI ora combatido:

“os juros de mora legais têm natureza jurídica autônoma em relação à natureza jurídica da verba em atraso. Vide, em primeiro lugar, que eles não constituem frutos civis (parcela acessória que, em regra, segue a sorte do principal) decorrentes da exploração econômica do capital, como ocorre, por exemplo, com os juros remuneratórios (ou compensatórios) em relação ao mútuo feneratício. É necessário notar, ainda, que a causa que gera o direito aos juros de mora legais decorre de um ato ilícito imputado ao devedor consistente no não pagamento dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor nas datas estabelecidas (...) uma coisa é o tributo restituído (montante principal); outra é o montante correspondente à taxa Selic. Em razão das distintas naturezas, como já amplamente demonstrado, não há que se aplicar, neste caso, a regra de que o acessório segue a sorte do principal.” (trecho do voto do Ministro relator Dias Toffoli)

Este Tema STF 962 foi recentemente incluído na lista da Lei nº 10.522/02, que estabelece que os órgãos da administração – categoria na qual indiscutivelmente se insere este Eg. CARF – encontram-se dispensados de promover a cobrança fundada em tema decidido pelo STF em sede de repercussão geral (art. 19, VI, c/c 19-A, III, e 19-B, todos da Lei nº 10.522/0234)!

Destaque-se que em referido parecer foi reiterado o fato de que o STF categoricamente decidiu pela natureza autônoma dos juros:

“Ao julgar o mérito do RE nº 1.063.187/SC (Tema nº 962), o STF apresentou os seguintes fundamentos para excluir do âmbito de aplicação do § 1º do art. 3º Lei nº 7.713/88, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66) a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário:

(i.i.)

h) esse índice possui natureza jurídica autônoma e distinta da verba principal (tributo restituído), não se aplicando a ele a regra de que “o acessório segue a sorte do principal”;”

Assim (e até mesmo em linha com o quanto firmado no v. acórdão recorrido), o Parecer SEI nº 11469/2022/ME adventício ora invocado agora vincula este Eg. CARF a aplicar a Tese STF 962 e reconhecer a autonomia dos juros em relação ao

IRPJ e à CSLL. Isso, por conseguinte, acarreta o necessário reconhecimento da procedência dos argumentos de defesa da Recorrente.

Analisando o Tema nº 962, constato que se trata da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros de mora aplicados nos valores decorrentes de repetição de indébito (restituição e compensação tributárias):

Tema 962 - Incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.

Há Repercussão? **Sim**

Relator(a): MIN. DIAS TOFFOLI

Leading Case: RE1063187

Descrição: Recurso extraordinário interposto com fundamento na alínea b do inciso III do art. 102 da Constituição da República, em que se discute a constitucionalidade da incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.

Tese: É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.

Como se verifica o Tema nº 962, trata da incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos em razão da incidência da taxa Selic aplicados sobre os valores de principal pleiteados na restituição de indébito tributário.

Como se percebe, não se aplica a decisão do STF no presente processo, cuja matéria, é bom que se frise mais uma vez, trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em relação ao STJ, a Recorrente fez referência ao Resp nº 1.251.513/PR, no qual aponta trecho da decisão em que são indicadas as rubricas que compõem o crédito tributário, para chegar à conclusão, ela, a Recorrente, que os “Juros Selic” são autônomos e independentes:

Nesta mesma linha e em sede de recurso submetido ao então vigente regime do art. 543-C do CPC/1973, o A. STJ analisou a temática de resgate de juros de depósitos judiciais de valores incluídos em programas de parcelamento e, como fundamento determinante para decidir, ponderou a independência e autonomia dos Juros Selic, confira-se:

“(…) convém rememorar as parcelas ou rubricas que compõem o crédito tributário:

Principal: é valor do tributo devido ou da multa isolada devida;

Multa: é o valor da multa devida quanto atrelada ao principal, podendo ser de ofício, no caso de infração à legislação tributária, ou de mora, no caso de atraso no pagamento do principal;

Juros de mora: são os juros incidentes em razão de atraso no pagamento do principal (art. 161, §1º, do CTN, atualmente a SELIC, por força do art. 61, §3º, da Lei n. 9.430/96).

Encargos: demais encargos incidentes sobre a dívida.” (RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.513 – PR, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008) (destaques acrescidos)

O que o contribuinte pretendeu foi a devolução da diferença de juros incidentes sobre depósitos judiciais. Confira-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques (Relator):

Quanto ao caso concreto, observo que se trata originalmente de mandado de segurança onde o PARTICULAR estava pleiteando a inexistência de relação jurídica que o obrigasse ao recolhimento de COFINS. Durante o curso do processo foram realizados depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do tributo discutido. O processo teve trânsito em julgado em 12.12.2008 de forma desfavorável ao PARTICULAR e na sequência foi sobrestado para aguardar posicionamento do STF sobre a modulação de efeitos da revogação da Súmula n. 276, deste STJ. No entanto, nesse ínterim, **antes da ordem** para a transformação dos depósitos efetuados em pagamento definitivo (outrora conversão em renda), sobreveio a Lei n. 11.941/2009 (DOU de 28.5.2009) que em seu art. 1º, §3º, permitiu o pagamento ou parcelamento de débitos com os benefícios de remissão e anistia da seguinte forma:

Lei n. 11.941/2009

Art. 1º [...]

[...]

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, **os débitos** que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo **poderão ser pagos ou** parcelados da seguinte forma:

I – **pagos a vista, com redução** de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, **de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora** e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco

por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III – parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

IV – parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com **redução** de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou V – parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com **redução** de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de **mora** e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

[...]

Nesse novo contexto, o PARTICULAR solicitou o gozo da benesse fiscal, na modalidade de pagamento à vista. Sendo assim requereu que sobre sua dívida fossem aplicadas a anistia das multas e a remissão dos juros de mora e do encargo legal, a fim de que efetuasse o seu pagamento através da transformação dos valores depositados em pagamento definitivo. Além disso, por entender que após essa transformação haveria saldo remanescente dos depósitos efetuados, pois os depósitos renderam juros SELIC e a remissão legalmente concedida abrangeu 45% dos juros de mora (art. 1º, §3º, I, da Lei n. 11.941/2009), requereu que lhe fossem devolvidas as diferenças a título de juros, valor a que entende ter direito.

Verifica-se claramente que a matéria submetida à apreciação do STJ não guarda nenhuma relação com o objeto do presente processo, dedutibilidade de juros SELIC das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre saldo de parcelamento.

Portanto, não é caso de aplicação do art. 927 do CPC¹ ao presente processo, tampouco o art. 98 do Regimento Interno do CARF², aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de Dezembro de 2023.

¹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados

(...)

² Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

2.3 Da natureza dos juros incidentes SELIC

A Recorrente defende que os juros SELIC incidente sobre o saldo devedor do parcelamento tem natureza autônoma e independente em relação ao IRPJ e à CSLL, de modo que pode ser deduzida da base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 47 da Lei 4506/1964 e do art. 299 do RIR/99 (art. 311 do RIR/2018) c/c o art. 374 do RIR/99 (art. 399 do RIR/2018), e acrescenta que a partir da consolidação do parcelamento o débito não comportaria segregação, de modo que seria cabível a dedução da despesa de juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento.

Aduz que a DRJ desconsiderou suas razões de defesa, na qual refutou seus argumentos contra o entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, no qual ratifica que a natureza jurídica da Selic não se confundiria com a do IRPJ e da CSLL:

IV.2. – DA NATUREZA JURIDICAMENTE AUTÔNOMA E INDEPENDENTE DOS JUROS SELIC EM RELAÇÃO ÀS RUBRICAS DE IRPJ E CSLL

O v. acórdão recorrido afastou a tese da ora Recorrente de que juros Selic sobre o saldo devedor do REFIS TBU teriam natureza autônoma e independente em relação ao IRPJ e à CSLL, de modo que seria legítima a sua dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo dos tributos em questão, com base no simplório fundamento de que tal entendimento confrontaria com a Solução COSIT 101/2020, *in verbis*:

“Não merece reparo a fundamentação da Fiscalização, pois a Coordenação Geral de Tributação sustentou o mesmo entendimento ao analisar a dedutibilidade dos juros de mora. Para isso, vejamos a ementa da Solução de Consulta nº 101 - COSIT, de 28/09/2020 (...).

De acordo com comando normativo da Solução de Consulta nº 101 - COSIT, de 28/09/2020, os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem. Sendo assim, não são dedutíveis os juros devidos à Taxa Selic incidentes sobre o IRPJ e a CSLL, posto que são tributos indedutíveis, por força do § 2º do art. 41 da Lei 8981/1995 e do art. 1º da Lei 9316/1996.

Além da legislação citada pela Fiscalização, nas palavras do ilustre Julgador Alberto Pinto, externadas dentro do julgamento dessa Turma, há também uma razão de ordem técnica para caracterizar a indedutibilidade da despesa em questão. Isso porque o IRPJ e a CSLL não são despesas, mas destinação do lucro; logo, os valores decorrentes desses tributos não

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

podem impactar o lucro líquido que serve de ponto de partida tanto para o cálculo do lucro real como da base ajustada.

Dessa forma, não merece acolhimento a alegação da Impugnante postulada neste item.

Ao assim decidir, com base em razões deveras rasas, o v. acórdão recorrido desconsiderou as densas razões apresentadas pela ora Recorrente para refutar a Solução de Consulta COSIT nº 101 de 2020 no sentido de que a natureza jurídica da Selic não se confunde com a do IRPJ e da CSLL.

Há que se considerar, que a DRJ, como parte integrante da Secretaria da Receita Federal é vinculada às Soluções de Consulta emanadas da Cosit, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, e, por entender que o caso concreto aplicar-se-ia o entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, tomou a decisão de considerar que os juros Selic incidentes sobre o parcelamento, cuja origem fora de débitos de IRPJ e CSLL seria indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por considerar que são vinculados a esses dois tributos.

Considerando que o CARF não é vinculado às Soluções de Consulta da Cosit, vejamos então quais são os argumentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 para considerar indedutível os juros incidentes sobre parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL e as razões de defesa.

Primeiramente peço licença para transcrever a Solução de Consulta questionada:

Solução de Consulta nº 101 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

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.

Relatório

O sujeito passivo em epígrafe protocolou a presente consulta a respeito da dedutibilidade dos juros na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A consulente afirma exercer as atividades de comércio atacadista, fabricação, montagem e instalação industrial de componentes hidráulicos e pneumáticos, dentre outras, apurando os tributos pela sistemática do Lucro Real.

2. Informa que no ano de 2017 aderiu ao parcelamento previsto na Medida Provisória (MP) nº 783, de 31 de maio de 2017, convertida na Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), para incluir débitos de tributos lançados nos autos de infração consubstanciados nos Processos Administrativos Fiscais (PAF) de nº 13971.722851/2017-28 e nº 13971.720491/2011-34, tendo optado pelo pagamento em espécie de 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem deduções, em cinco parcelas, e o restante em 145 (cento e quarenta e cinco) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, nos termos do art. 2º, III, “b” da referida Lei.

3. Cita o art. 374 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), que prevê os juros pagos ou incorridos dedutíveis como despesa financeira na apuração do Lucro Real. Também transcreve teor de Solução de Consulta que afirma serem os juros de mora consolidados em parcelamento dedutíveis na determinação do Lucro Real segundo o regime de competência, assim como trecho de Solução de Consulta Interna segundo a qual os juros moratórios correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) referentes ao Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela MP nº 303, de 29 de junho de 2006, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de competência.

4. Também invoca o Parecer Normativo CST nº 174, de 25 de setembro de 1974, que tratou da dedutibilidade dos juros de mora em caso de parcelamento, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação dos débitos, caracterizando-se como despesas financeiras. A consulente entende, portanto, que a partir do parcelamento os juros são devidos como obrigação autônoma decorrente da

moratória, com características de despesa financeira, ou seja, uma obrigação com características próprias, sendo seu recolhimento feito através de guia unificada e com código de receita próprio, conforme previsto na legislação de regência.

5. Com base nas disposições legais citadas, considera como dedutíveis pelo regime de competência, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, todo o valor de juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento e sobre cada prestação mensal paga pela consultante. Todavia, vislumbra a possibilidade das autoridades fiscais interpretarem de maneira diversa, porquanto o valor parcelado é composto pelo principal, multa de ofício e juros, podendo o Fisco entender que, sendo os valores de IRPJ, da CSLL e da multa de ofício indedutíveis, por consequência os juros incidentes sobre estas verbas também os seriam. Por fim, requer a manifestação sobre questões redigidas nestes exatos termos:

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 tido 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 natureza 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 consultante, 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 consultante, 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 CSSL, 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.

À Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF08.

Assinado digitalmente

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

Assinado digitalmente

ANTONIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit

Constata-se que o fundamento da decisão da Solução de Consulta Cosit 101/2020 é no sentido de que, regra geral, os juros incidentes sobre o saldo devedor de parcelamento são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, com base no art. 17 do Decreto-Lei 1.598/77.

Contudo, com fundamento na Solução de Consulta Interna Cosit nº 9 de 2012, que por sua vez firma o entendimento que a dedutibilidade dos juros decorrentes de acréscimos moratórios, dado a sua natureza acessória, segue o principal, por entender que no art. 41, § 1º não consta disposição acerca da dedutibilidade dos acréscimos moratórios.

A Solução de Consulta Cosit 101/2020 faz referência à Solução de Consulta Cosit nº 208 de 2015, que firmou o entendimento que é indedutível na apuração do lucro real hipótese de descumprimento de obrigação acessória, cujo efeito foi a falta de pagamento de imposto, tendo como fundamento legal o art. 344 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Por fim, com base nas Soluções de Consulta referidas e por entender que os juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL (tributos indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o 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), concluiu que 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 do parcelamento são indedutíveis quando o débito parcelado for IRPJ ou CSLL.

Vejamos em seguida as contrarrazões da Recorrente aos fundamentos expressos na Solução de Consulta da Cosit:

A COSIT cria relação de “principal” e “acessório” entre o IRPJ e a CSLL ao lado da Selic, sendo que tais rubricas não comportam, juridicamente, este tipo de vinculação. Trata-se de parcelas de distintas naturezas e, pois, fundadas em específicos dispositivos normativos e sujeitas a diferenciados regimes jurídicos, de modo que é inadequado aproximá-las como feito na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020.

Ao contrário do que pretende fazer crer a C. Turma Julgadora recorrida, não há falar-se em Selic vinculada ao IRPJ e à CSLL, à qual deveria ter sido conferido o mesmo tratamento dado ao IRPJ e à CSLL, no que se refere à sua indedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A Selic tem natureza jurídica autônoma e independente, que não se identifica com o IRPJ e a CSLL.

Em linha com as prescrições do art. 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/9619, a Lei 12.865/2013 que instituiu o REFIS TBU, em seu art. 40, §15 prescreve que ao programa de parcelamento se aplica o quanto disposto no art. 13 da Lei nº 10522, de 19 de julho de 2002, que estatui:

Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação

até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Num estudo analítico do fundamento normativo acima colacionado, é possível estruturar a norma dos juros Selic no contexto do REFIS TBU na seguinte maneira simplificada:

Hipótese → Consequência	
Hipótese	
Se	Parcelada uma obrigação tributária de qualquer natureza.
Então,	
Consequência	
Deve ser	As prestações mensais serão acrescidas de juros moratórios equivalentes à Selic, tomando-se por referência o montante do tributo objeto de parcelamento.

Veja-se: a legislação estabelece uma relação jurídica em torno da mora caracterizada pelo parcelamento de uma obrigação tributária. Esta relação jurídica tem características próprias e distintas da obrigação de pagar o tributo objeto do parcelamento.

Nessa linha, vale citar Eurico Marcos Diniz de Santi sobre alguns dos aspectos da relação jurídica da mora e, mais, a respeito não somente da autonomia do fato jurídico moratório em relação ao fato jurídico tributário, mas, também, de cada fato jurídico moratório entre si. Demonstra, assim, a existência de uma norma jurídica com sua própria individualidade a que chama de “regra matriz da mora (RMM)”:

“A REGRA-MATRIZ DA MORA

*Da mesma forma, a regra-matriz da mora (RMM) gera – perante a ocorrência do fato jurídico da mora, i.é, diante da demora do adimplemento da relação jurídica tributária devida no prazo fixado - **uma outra relação jurídica a qual chamaremos de relação jurídica da mora (RJM): (...)***

Em geral, a base de cálculo da relação jurídica de mora (RJM) é o valor da prestação, objeto da relação jurídica tributária inadimplida, ou seja, é a perspectiva mensurável do fato jurídico da mora no pagamento do valor devido a título de tributo, a qual multiplicada pela alíquota correspondente faz surgir o ‘quantum debeatur’.

*É interessante observar que decurso de dado lapso de tempo é tomado como um dos aspectos da hipótese-fática desta norma. Assim, **a norma incidirá juridicizando cada lapso temporal como fato jurídico de mora autônomo**, do qual decorrerá as respectivas relações jurídicas de mora. Por exemplo: se o valor do débito fiscal (RJT) é 100 e a alíquota da regra-matriz da mora é 2% ao mês, **passados oito meses verificar-se-ia que esta regra***

incidiu oito vezes, engendrando, cada qual desses oito fatos jurídicos da mora diversos, oito relações jurídicas de mora distintas e cumulativas

O IRPJ e a CSLL, ou qualquer tributo para fins de todo e qualquer parcelamento, compõem a base sobre a qual incide a Selic. Essa é a única aproximação possível entre os tributos e os juros Selic. A natureza desses valores, contudo, em nada se assemelham. O fundamento legal de cobrança, o regime jurídico e a natureza em tudo se diferenciam.

Os juros Selic incidem pelo simples fato de a obrigação tributária ser parcelada e adimplida em prestações mensais, após seu vencimento originário.

Uma vez vencida e não paga a obrigação tributária deflagra-se, de acordo com a contagem do período, a fluência dos juros. A mesma regra é aplicável ao REFIS TBU. A lei não admite qualquer exceção na incidência destes acréscimos moratórios.

Interessante observar, como reforço (e bem observado pelo Prof. Eurico de Santi), que esta norma, autônoma, incidirá autonomamente tantos quantos forem os meses transcorridos após o vencimento do prazo original de pagamento. Em suma: diferente é a norma de incidência, diferente a hipótese normativa, assim como o fato jurídico pressuposto e a relação jurídica decorrente.

Tamanha a relevância de se identificar o “fato gerador” em sua individualidade específica, que o CTN foi claro em definir, logo em seu início (art. 4), que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato **gerador da respectiva obrigação**, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...)”

Ora, se “fato gerador” dos juros de mora **não é “auferir renda”** (como no IRPJ) e, tampouco, **“auferir lucro líquido”** (como na CSLL), mas “omitir-se no pagamento do tributo após determinados X meses, a taxa de X% ao mês, adicionado de 1% na data do vencimento”, fica claro que não estamos falando do mesmo fato e, também, não estamos cogitando do IRPJ ou da CSLL propriamente ditos.

Confundir tais fatos jurídicos significa amesquinhar conceitos elementares de nosso ordenamento jurídico tributário!

Os juros consistem nos frutos do dinheiro que cabem ao credor, por ter ficado privado de seu capital durante um determinado tempo. Em razão da manutenção do capital, pertencente ao credor, nas mãos do devedor, após o vencimento da obrigação, a lei impõe ao devedor o dever de indenizar o credor por meio do pagamento de juros moratórios.

No contexto do REFIS TBU, os juros representam indenização do tipo “danos emergentes” e correspondem ao que o Fisco efetivamente perdeu em razão do inadimplemento da Recorrente; neste caso, os juros são uma obrigação autônoma e visam, precipuamente, a recompor e compensar as perdas do Fisco em razão do pagamento a destempo de uma obrigação tributária.

Como se vê, **o pressuposto para os juros Selic não é um fato jurídico tributável, senão o singelo adimplemento de uma obrigação tributária em data diversa do seu vencimento original.**

Já o IRPJ e a CSLL têm caráter tributário e, para a sua ocorrência, **é pressuposto o fato gerador de acréscimo patrimonial ligado aos conceitos de renda** e de proventos de qualquer natureza ou resultado positivo do empreendimento econômico.

Enquanto os juros do REFIS TBU têm feição indenizatória ou compensatória em razão de o Fisco ter sido privado de uma soma de dinheiro, o IRPJ e a CSLL são tributos aos quais o Fisco faz *jus* em razão da ocorrência do fato gerador.

Assim, ao contrário do consignado pela instância *a quo*, é inviável sustentar que “os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos *sobre os quais incidem*”, justamente porque referidos juros Selic têm natureza *muito* distinta da conferida ao IRPJ e à CSLL.

Na seara da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a regra prescrita no art. 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 398) estipula que os “juros incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou *despesa operacional*”. E, às específicas despesas com IRPJ e CSLL, é conferido regime diferenciado que veda a sua dedutibilidade; é o que estabelecem os arts. 41, parágrafo 2º da Lei 8.981/1995 e 10 da Lei nº 9.316/96:

Lei 8.981/1995 Art. 41. § 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 9.316/96. 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.

Frise-se: os dispositivos acima transcritos reiteram que a Selic e o IRPJ e a CSLL tanto são autônomos e independentes em relação aos juros Selic, que **a legislação trata sobre tais rubricas em dispositivos distintos, endereçando tratamento próprio a cada qual.**

Ainda: ao contrário do mencionado no v. acórdão recorrido, tanto são distintas as naturezas da Selic e do IRPJ e da CSLL, que a legislação de parcelamentos especiais, como praxe, estabelece descontos diferenciados para a obrigação principal, as multas e os juros. A Lei do REFIS TBU estabelece os seguintes descontos na hipótese de pagamento parcelado: 50% para a Selic e 0% para os tributos²².

Caso se leve a sério o entendimento da d. Autoridade Fiscal, misturando-se as naturezas jurídicas dos juros Selic e do IRPJ e da CSLL pelo simples fato de que uma rubrica possui outra em sua base de cálculo, chegar-se-ia ao absurdo de se

estabelecer a indedutibilidade das seguintes parcelas (já que a indedutibilidade destas parcelas “contaminaria” os consectários correspondentes):

- ✓ Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de ofício;
- ✓ Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre os juros de mora da multa de ofício;
- ✓ Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre a multa de ofício;
- ✓ Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre a multa de ofício;
- ✓ Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre o IRPJ e a CSLL;
- ✓ Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre o IRPJ e a CSLL;
- ✓ Da multa de mora, na parte em que incidente sobre o IRPJ e a CSLL;
- ✓ Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de mora de IRPJ e CSLL.

Não é isso o que pretendeu o legislador!

Veja-se que em sentido diametralmente oposto ao defendido no AI e no v. acórdão recorrido, o art. 41, §5º da Lei 8.981/1995 estabelece que as multas compensatórias, isto é, de mora, SEMPRE são dedutíveis do lucro real, sem se fazer qualquer ressalva quanto ao tributo ensejador do fato jurídico moratório:

*“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.”*

Igualmente, a Solução de Consulta Cosit no 21/2013 repreende o absurdo da autuação e validado no v. acórdão recorrido ao deixar nítido que deve ser respeitada a natureza jurídica de cada verba individualmente considerada. Basta ver que reconhece a dedutibilidade plena dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, quando poderia, segundo a lógica da presente autuação, dizer que estes estariam “contaminados” na parte em que incidentes sobre a multa de ofício. Confira-se:

“são dedutíveis, portanto, as multas de natureza compensatória, aquelas que se destinam não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido, configurando uma penalidade de caráter civil, da mesma natureza da indenização prevista no direito civil (“acréscimos moratórios compensatórios”). Nessa categoria se inserem (item 4.7, “a”, do Parecer) a multa de mora (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e os juros de mora (arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).”

Cabe destacar que os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva, por meio de lançamento de ofício (...).
(destaques acrescidos)

Ainda neste tom, cabe o destaque às seguintes manifestações da RFB, nas quais se firmou a dedutibilidade de juros:

“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.” (PARECER NORMATIVO CST Nº 174 DE 25/09/1974)

“os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. (...) 39. 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.” (Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit)

Outrossim, ao contrário do que se assentou no v. acórdão recorrido no sentido de que o *“parcelamento dos débitos de IRPJ e CSLL não possui o condão de transformar os juros devidos à Taxa Selic em obrigação autônoma, distinta do valor apurado a título de débito desses tributos”*, é de se ponderar que a adesão ao REFIS TBU implicou, sim, na novação da dívida da Recorrente, no sentido de que a dívida foi consolidada e sobre ela passaram a incidir os juros de maneira uniforme e indistinta, isso é, em nada importando a origem do débito, se referente a distintas espécies de tributos, multas sancionatórias ou moratórias ou juros Selic. Noutro giro: a partir do parcelamento tem-se um passivo que já não comporta segregação, de modo que não há como prosperar o racional do AI combatido de que a porção da Selic sobre o IRPJ e a CSLL parcelados não seria dedutível; quando parcelados, o IRPJ e a CSLL já não subsistem, senão compõem uma dívida consolidada e indissociável.

Tanto é verdadeiro, que a dívida consolidada no REFIS TBU não continha apenas IRPJ e CSLL, mas também multas de ofício e de mora, bem como juros de mora. Sobre todo esse acervo, passou a incidir a nova SELIC. Veja-se que a autuação, em conduta proposital, sequer se atentou para essa complexidade, considerando tudo como IRPJ e CSLL.

Nessa linha, enquanto nos tributos são atribuídos códigos de recolhimento próprios, que viabilizam o detalhamento dos eventuais juros correlatos a cada um dos tributos; nos parcelamentos, é criado um novo código de recolhimento, no qual podem ser computadas diversas rubricas (tributos de distintas ordens e naturezas, multas moratórias e punitivas e juros), sobre as quais são calculados os juros de modo “global”, não sendo possível segregar a porção dos juros atribuível a cada uma das rubricas parceladas.

A corroborar o racional acima pela impossibilidade de se vincular os juros Selic aos tributos objeto do REFIS TBU em razão da novação da dívida decorrente do parcelamento, vale registrar: os tributos e o saldo devedor do REFIS TBU estão sujeitos a distintos regimes jurídicos. As regras pertinentes aos tributos sequer são aplicáveis ao saldo devedor do REFIS TBU. É dizer, não é cabível, por exemplo, buscar no arcabouço normativo do RIR disposições sobre os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor do REFIS TBU; no RIR é possível localizar apenas preceitos normativos dos juros Selic sobre o IRPJ! As prescrições dos juros Selic sobre o saldo devedor do REFIS TBU são veiculadas (ou ao menos indicadas) na lei instituidora do referido programa de parcelamento, Lei 12.865/2013.

Enfim, a Recorrente não se equivocou no tratamento tributário conferido aos juros Selic sobre o saldo devedor do REFIS TBU. Ao contrário do que restou apontado no AI e replicado no v. acórdão recorrido, esta rubrica tem natureza autônoma e independente em relação ao IRPJ e à CSLL. Não há falar-se em rubricas “principal” e “acessória” para fins de dedutibilidade porque a cada qual é conferido particular e autônomo tratamento jurídico.

Portanto, deve ser reconhecida a legitimidade da dedução das despesas de juros do REFIS TBU do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tal como enunciado nos estritos e literais termos dos arts. 47, Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 e art. 299 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 311) c/c o art. 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 398).

Se, por hipótese, o que se admite apenas para fins argumentativos, fosse o caso de emprestar aos juros Selic o tratamento dispensado a outra rubrica, certamente não seria adequado lhe aplicar o regime do IRPJ e da CSLL, senão o das multas moratórias, dada a proximidade de suas naturezas, de ordem compensatória.

Conforme já destacado, as multas moratórias são, a teor do art. 41, §5º da Lei 8.981/199526 dedutíveis do lucro real; logo, neste racional admitido apenas para fins retóricos e *ad argumentandum*, os juros Selic também deveriam ser dedutíveis por também tratem de um encargo compensatório, decorrente da mora. É o que bem reconheceu, aliás, o Parecer Normativo CST 61/1979.

Pelo, que se verifica, a Recorrente defende que os juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento tem natureza jurídica autônoma e independente do IRPJ e da CSLL, ou seja, são de natureza compensatória, sendo considerados despesas financeiras, e como tal cabível a sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos termos dos arts. 47, Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 e art. 299 do RIR/99 c/c o art. 374 do RIR/99.

A Recorrente aduz ainda que a adesão ao parcelamento implicou em novação da dívida da Recorrente, e que os juros passaram a incidir de maneira indistinta sobre o valor consolidado do parcelamento, o que incluiu todos os tributos, multas sancionatórias, moratórios e juros moratórios, de modo que não haveria como segregar as parcelas supostamente não dedutíveis, eis que comporiam uma dívida consolidada e indissociável. Para corroborar seu argumento, afirma que no parcelamento o código de recolhimento é único, sobre o qual é

aplicado a taxa Selic, não sendo possível segregar a porção dos juros atribuível a cada uma das rubricas parceladas.

Pois bem.

Primeiramente há que esclarecer que os juros que estamos analisando dizem respeito aos juros incidentes sobre o saldo devedor consolidado do parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.865/2013, que no seu art. 40 trata de parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35.

A incidência de juros sobre o saldo devedor do parcelamento está descrito no § 15 do art. 40, que remete ao caput do art. 13 da Lei nº 10.522/2002:

Lei nº 12.865/2013:

Art. 40. Os débitos para com a Fazenda Nacional relativos ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, relativos a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, poderão ser:

(...)

§ 15. Aplica-se ao parcelamento de que trata este artigo o disposto no caput e nos §§ 2º e 3º do art. 11, no art. 12, no caput do art. 13 e nos incisos V e IX do **caput** do art. 14 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.522/2002

Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Verifica-se que os juros incidentes sobre o parcelamento destinam-se a compensar o credor, no caso o Tesouro, pelo recebimento parcelado da dívida então constituída.

A divergência diz respeito à natureza dos juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento. A Autoridade Fiscal e a DRJ defendem que os juros estão vinculados à parcela original do tributo, ao passo que a Recorrente entende que os juros tem natureza jurídica autônoma e independente das parcelas que compõem o parcelamento.

A rigor, não há na legislação dispositivo que trate especificamente da dedutibilidade dos juros incidentes sobre parcelamento na determinação do IRPJ e da CSLL.

O artigo 374 do RIR/99, que tem como matriz legal o art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 trata da dedutibilidade de juros, mas ao que parece trata de juros remuneratórios incorridos sobre operações de capital e de empréstimos. Confira-se:

Despesas

Art.374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, §3º).

Mas considerando que o art. 374 trata de juros incorridos como custo ou despesa operacional, vejamos então se os juros incidentes sobre parcelamento podem ser considerados como despesa operacional (uma vez que por não estar vinculado a nenhum bem ou serviço especificamente não pode ser considerado como custo).

A definição do que são despesas operacionais está descrita no art. 299 do RIR/99, e são consideradas aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora:

Seção III**Custos, Despesas Operacionais e Encargos****Subseção I****Disposições Gerais****Despesas Necessárias**

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, 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, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Considerando que as despesas consideradas necessárias são aquelas pagas ou incorridas e usuais ou normais e necessárias para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa, forçoso reconhecer que os juros incorridos sobre o saldo do parcelamento não são normais, usuais e necessários para a realização das atividades da empresa. Trata-se de uma obrigação, é verdade, mas que decorre do não cumprimento de uma obrigação tributária (ilicitude, tendo como causa o não recolhimento de tributo) e não da atividade normal da empresa.

Os juros são incidentes sobre as parcelas componentes do parcelamento consolidado (composto por tributo, juros moratórios e encargos leais) os quais são apurados com base no tributo. E todas as demais parcelas seguem o destino do tributo a que se vinculam, de sorte que se o tributo for exonerado, todas as demais parcelas ficam exoneradas na mesma proporção. E tanto isso é verdade, que em caso de rescisão do parcelamento, é efetuada a apuração do valor original do débito, restabelecendo-se os acréscimos legais aplicáveis à época dos fatos geradores, conforme o § 14 do art. 40 da Lei nº 12.865/2013 (REFIS/TBU)

§ 14. Rescindido o parcelamento:

I - será efetuada a apuração do valor original do débito, restabelecendo-se os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores; (grifei)

II - serão deduzidas do valor referido no inciso I as prestações pagas.

Portanto, não assiste razão à Recorrente que alega que a adesão ao REFIS/TBU implicou novação de sua dívida perante o FISCO e com a consolidação do parcelamento não seria possível distinguir as parcelas componentes do parcelamento pelo fato dos recolhimentos serem feitos por uma parcela única (um único código de arrecadação).

Entendo, portanto, que os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento estão vinculados ao tributo parcelado, e sendo composto por débitos de IRPJ e CSLL e em sendo estes tributos não dedutíveis na determinação de suas próprias bases de cálculo, no termos dos arts. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também será indedutível os juros incidentes sobre o saldo de parcelamento composto pelos referidos tributos.

2.4 Da alegação de descabimento do Auto de Infração por força dos arts. 24 da LINDB e art. 146 do CTN

A Recorrente sustenta que o procedimento por ela adotado já teria sido analisado pelo CARF no julgamento do processo nº 16682.721165/2018-64, que segundo ela, teria reconhecido como correto, de modo que haveria de ser aplicado ao presente processo o mesmo entendimento, em decorrência do cumprimento ao que determinam os artigos 24 da LINDB c/c o art. 146 do CTN:

IV.4 - DESCABIMENTO DO AI POR FORÇA DOS ARTS. 24 LINDB, 100 E 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O v. acórdão recorrido também merece reforma na parte em que afastou a aplicação do artigo 24 da LINDB. Senão vejamos.

(...)

No caso concreto, até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, prevalecia o entendimento pela ampla dedutibilidade dos juros Selic.

É o que estava evidenciado nas já mencionadas manifestações da RFB, a saber, Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, bem como no Parecer Normativos CST 174/1974 e na Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit:

“são dedutíveis, portanto, as multas de natureza compensatória, aquelas que se destinam não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido, configurando uma penalidade de caráter civil, da mesma natureza da indenização prevista no direito civil (“acréscimos moratórios compensatórios”). Nessa categoria se inserem (item 4.7, “a”, do Parecer) a multa de mora (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e os juros de mora (arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).

Cabe destacar que os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva, por meio de lançamento de ofício (...).” (destaques acrescidos) “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.” (PARECER NORMATIVO CST Nº 174 DE 25/09/1974)

“os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. (...) 39. 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.” (Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit)

Ademais, a Recorrente aderiu ao REFIS T13U em 2013. Desde então, a Recorrente procedeu com os idênticos procedimentos questionados na presente autuação referente ao ano-calendário de 2016. Isso é, desde 2013 a Recorrente vem deduzindo os juros Selic referentes à dívida do REFIS T13U do lucro real e da base de cálculo do IRPJ. A autuação ora combatida se refere, tão somente, ao ano-calendário de 2016!

A lógica adotada pela Recorrente e condenada no AI – ratificado pelo v. acórdão recorrido – já havia sido, inclusive, aceita pela própria RF13, quando da fiscalização que originou o já mencionado AI 16682.721165/2018-64 (cf. Doc. 04 da Impugnação – fls.). Deveras, confira-se trecho do TVF e de um dos votos

proferidos no CARF, nos quais se relata que a Ilma. Auditoria Fiscal constatou que os juros Selic do REFIS T13U tinham sido deduzidos:

“(...) o contribuinte deduziu na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a totalidade das despesas com os tributos incidentes sobre os seus lucros e respectivos acréscimos legais [multas de mora, juros de mora e demais encargos] obtidos por meio de suas coligadas e controladas nos períodos em referência

(...)”. (trecho TVF) Ora, em tendo a Fiscalização constatado a dedução dos juros de mora e não tendo lavrado AI para glosa de referidas rubricas, é certo que, contraditoriamente, quando do AI 16682.721165/2018-64 houve concordância da d. Autoridade Fiscal sobre os mesmos fatos ora objeto do AI em discussão.

É de se frisar, ainda, que o procedimento implementado pela Recorrente foi, inclusive, recentemente avalizado pelo Eg. CARF, no julgamento datado de 22/01/2020 do AI 16682.721165/2018-64, lavrado contra a Recorrente (cf. Doc. 04 da Impugnação – fls.).

Com efeito, nos autos do PAF 16682.721165/2018-64, este Eg. CARF, como já dito alhures, entendeu por bem cancelar a autuação que se baseava na mesma premissa do AI ora em discussão – *destaque-se, também tirada do contexto do REFIS TBU*. Nesse processo, sustentava-se que o encargo legal seguiria a mesma sorte das multas de ofício, que são indedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL e o CARF decidiu pela autonomia e independência das rubricas, de modo que os tratamentos de cada qual para fins de dedutibilidade deveriam seguir regimes próprios.

Este contexto que veio se consolidando desde 2013 importa, portanto, em cenário claríssimo de regularidade da atuação da Recorrente, que somente foi alterado em 2021, com a autuação ora refutada, baseada na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020. É evidente, portanto, que o v. acórdão recorrido merece reforma, haja vista que desconsiderou os fatos até aqui relatados, que demonstram a incontestável alteração das interpretações e especificações adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, violando o quanto previsto no art. 24 da LINDB.

Tendo em vista as citadas manifestações da RFB, o fato de que desde 2013 (época da adesão ao REFIS TBU) Administração Tributária Federal NUNCA questionou a Recorrente e, mais, considerando as constatações da Ilma. Auditoria Fiscal e do CARF no PAF 16682.721165/2018-64, que aceitaram e confirmaram o entendimento da Recorrente sobre conferir tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do REFIS TBU para fins de dedutibilidade, é imperativo reconhecer a existência de normas complementares de leis cujo cumprimento, a teor do art. 100 do CTN, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Neste cenário, deve ser reconhecido por este Eg. Conselho que, ao contrário do quando decidido no v. acórdão recorrido, o AI implica em violação ao princípio da segurança jurídica, representada pelo *venire contra factum proprium* da Administração Tributária e concretizado na norma segundo a qual a alteração do critério jurídico na interpretação fazendária só pode surtir efeitos sobre fatos futuros (art. 146 do CTN37). Jamais poderia o Fisco modificar a sua interpretação em relação a fatos passados e penalizar o contribuinte e constituir-lo em mora.

Em relação ao processo nº 16682.721165/2018-64, como demonstrado no item 2.1 acima (Da coisa julgada material - processo nº 16682.721165/2018-64), a matéria aqui tratada não é a mesma que foi tratada naquele outro processo, de modo que é incabível a arguição de necessidade de aplicação da decisão prolatada naquele processo.

A Recorrente alega que com base na desde Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit, da Solução de Consulta COSIT nº 21/2013 e do Parecer Normativos CST 174/1974 até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, prevalecia o entendimento pela ampla dedutibilidade dos juros Selic, o que justificaria a dedução dos juros Selic referentes à dívida do REFIS TBU da base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de modo que se trataria de .alteração das interpretações e especificações adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, violando o quanto previsto no art. 24 da LINDB.

Não assiste razão à Recorrente.

A questão da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento foi detalhadamente analisada na Solução de Divergência Cosit nº 1, de 15 de dezembro de 2022, que tomo como referência para fundamentar a minha decisão.

Primeiramente, como salienta a Solução de Divergência Cosit nº 1/2002, a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011, foi proferida sob a égide da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que atribuía efeito vinculante da resposta à consulta tributária apenas ao consulente. Foi somente após o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, é que as Soluções de Consulta Cosit passaram a ser vinculantes a toda a Administração Tributária.

Além disso, como indica a Solução de Divergência Cosit nº 1, de 15 de dezembro de 2022, as Soluções de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012 e a Solução de Consulta Cosit nº 208, de 5 de agosto de 2015 já apontavam que os acréscimos moratórios deveriam seguir a regra de dedutibilidade do principal. Confira-se excertos:

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). (grifei)

Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015

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 CSSL, 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.

Em relação à Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, como se verifica no excerto abaixo, a consulta visava verificar se a parcela equivalente à redução das multas, juros e encargos legais decorrentes do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 11.941/07 deveriam ser computadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, e a dedutibilidade das referidas multas de mora, de ofício e dos juros moratórios.

Fundamentos

7. Em síntese, trata-se de esclarecer o alcance das disposições do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009 (“Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.”), e a inerente dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSSL das multas, de mora e de ofício, e dos juros de mora.

A conclusão da Solução de Consulta COSIT nº 21/2013 diz respeito à não computação da receita oriunda da redução das multas de mora e de ofício e dos juros de mora (receita de reversão), decorrente do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009. Confira-se:

Conclusão

11. Ante o exposto, responde-se à consulente, que:

a) a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009,

pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009;

b) as multas de ofício são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL; a receita oriunda da redução de multa de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não é computada na base de cálculo desses tributos pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores (art. 392, inciso II, do RIR/1999; art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 88, inciso III, alínea “g”, da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004), restando inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009; essa receita não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Verifica-se, portanto, que a Solução de Consulta COSIT nº 21/2013 não tratou da questão da dedutibilidade de juros incidentes sobre saldo de parcelamento, objeto do presente processo.

Que a matéria é polêmica, não restam dúvidas, até porque ensejou a emissão da Solução de Consulta de Divergência Cosit nº 1/2022, mas exatamente por isso, não há que se falar em alteração do critério jurídico por parte da Administração Tributária na lavratura do Auto de Infração, em afronta ao art. 24 da LINDB e do art. 146 do CTN.

Importante esclarecer que no âmbito do CARF a questão da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento de IRPJ e CSLL já foi apreciada, não havendo ainda um entendimento pacífico em relação a matéria, havendo decisões que corroboram o entendimento da Administração Tributária, conforme se verifica do excerto das ementas dos julgados abaixo transcritos:

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 CSLL, 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. (Acórdão 9101-005.814 da 1ª Turma da CSRF prolatado em 06 de outubro de 2021, processo 13971.722394/2014-19).

=====

GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.

Como regra, de acordo com o caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". No entanto, em vista de previsões legais específicas, para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, são indedutíveis os valores incorridos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, considerando que os acréscimos legais seguem a sorte do tributo a que estejam vinculados, também são indedutíveis na apuração do IRPJ os acréscimos legais associados a débitos de IRPJ e CSLL. (Acórdão 1302-002.112 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, prolatado em 16 de maio de 2017, processo 10980.727818/2012-82).

=====

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. PROVISÕES. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. DESCABIMENTO.

A incerteza inerente a despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa confere-lhes natureza de provisões, e, como tais, tem a dedutibilidade expressamente obstada pelo artigo 13, caput e inciso I, da Lei nº 9.249/95. Da mesma forma, o parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 impede a dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na determinação do lucro real, alcançando não somente o principal, mas também os juros de mora que são encargos acessórios acrescidos àquele, como recomposição da parcela do próprio tributo depreciada pela mora do contribuinte. (Acórdão 1402.001.215 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, prolatado em 04 de outubro de 2012, processo 16327.001245/2009-69).

Portanto, não há se falar em alteração de entendimento da Administração Tributária que afrontou o disposto no art. 24 da LINDB e do art. 146 do CTN.

2.5 Do reflexo da dedutibilidade da despesa de juros em relação à CSLL

A Recorrente aduz que seria inaplicável a regra da indedutibilidade da CSLL prevista no art. 1º da Lei nº 9.316/96, porque segundo ela a rubrica questionada não se trata do próprio tributo mas os juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento não havendo dispositivo legal para a vedação da dedução:

(...)

Em síntese, de acordo com a DRJ, a regra pela indedutibilidade da CSLL de sua própria base, prevista no art. 10 da Lei 9316/1996, seria suficiente para fundamentar a autuação fiscal nesta parte.

Ocorre que, com as devidas vênias, a Recorrente vem demonstrando a completa inaplicabilidade de referido *rationale*, na medida em que a rubrica tributada não é

a CSLL, senão os juros de mora do REFIS TBU! Uma vez que a rubrica em questão consiste nos juros de mora, seria imprescindível a existência de fundamento normativo determinando a indedutibilidade dessa despesa da base de cálculo da CSLL para se conferir legitimidade ao AI em debate. Essa disposição legal inexistente no ordenamento jurídico!

A base de cálculo da CSLL corresponde ao valor do resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ, apurado na forma da legislação comercial, e ajustado na forma prevista no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, e alterações dadas pela Lei nº 8.034/1990.

Referido artigo prevê que o resultado do período base será ajustado por determinadas adições e exclusões expressamente previstas pela Lei nº 8.034/1990. Assim, tem-se que a Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, previu os valores que impactam a apuração de sua base de cálculo.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.249/1995, que altera a legislação do IRPJ e da CSLL e, em seu art. 1342, introduz determinadas vedações na dedução de despesas pelas pessoas jurídicas, para fins de apuração do lucro real e, também, da base de cálculo da CSLL.

Disso tem-se que todas as exclusões da base de cálculo da CSLL e despesas consideradas indedutíveis foram relacionadas taxativamente nos arts. 2º da Lei nº 7.689/1988 e art. 13 da Lei nº 9.249/95. Nos itens relacionados em referidas leis não estão presentes as despesas de juros do REFIS TBU, que foram glosadas no presente Auto de Infração.

Disso, ao contrário do defendido no âmbito da r. decisão combatida, **não há atualmente nenhum dispositivo legal que preveja expressamente a indedutibilidade de despesas de juros do REFIS TBU para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Veja-se: não se trata de “aplicação de hipótese específica de adição contida em comando normativo expresso em lei”, ao revés!**

Desde a criação da CSLL em 1988 não foi editada nenhuma norma nesse sentido, embora a legislação atinente à CSLL tenha sofrido uma série de alterações ao longo do tempo, a exemplo do quanto visto nas Leis nº 8.034/1990 e nº 9.249/1995, que tiveram por objeto justamente implementar modificações na base de cálculo da CSLL. Assim, não havendo previsão legal específica a respeito da indedutibilidade dos juros REFIS TBU, não poderia o intérprete da norma criar a restrição.

Nem se alegue que a alusão do AI ao artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 legitimaria a extensão indiscriminada à CSLL das regras aplicáveis ao IRPJ. Referido artigo expressamente passou a prever que se aplica à CSLL as mesmas regras de

apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, mas mantidas a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor.

Como reconhecido pela Secretaria da Receita Federal (“RFB”) na Solução de Consulta COSIT nº 198/2014 ao tratar do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, “a norma, apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

Dessa forma, não haveria possibilidade de se utilizar de tal dispositivo legal para legitimar o AI na parte da CSLL.

Evidente, portanto, que, a despeito de ser afastada pela C. Turma Julgadora *a quo*, deve ser reconhecida a tese de que não há atualmente nenhum dispositivo legal que preveja expressamente a indedutibilidade de despesas de juros do REFIS TBL1 para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Dessa maneira, merece reforma o v. acórdão recorrido também pelos argumentos trazidos neste tópico.

Ora, o art. 57 da Lei 8981/1995 estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, e assim, valem os argumentos expendidos nos itens 2,1 a 2,3 do voto, ou seja, que os juros incidentes sobre o saldo do parcelamento seguem a natureza das verbas incluídas no parcelamento. Assim, como as parcelas tratam de IRPJ e CSLL, os juros correspondentes não são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há que se ressaltar que, da mesma forma quanto ao IRPJ, não há na legislação específica da CSLL a previsão legal tanto para a adição dos juros em questão à base de cálculo da CSL, bem como norma que permita a sua dedutibilidade.

Assim, valem para a construção do entendimento quanto indedutibilidade dos juros incidentes sobre o parcelamento na apuração da base de cálculo da CSLL os mesmos fundamentos para a indedutibilidade na apuração do lucro real.

2.6 Do argumento de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício

A Recorrente alega que após o vencimento devem ser lançados os juros e acréscimos moratórios apenas sobre o principal, de acordo com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, não havendo embasamento legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício, contrariando o princípio da legalidade:

IV.5.B - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

Ainda que não se entenda pela reforma integral do v. acórdão nº 101-017.405, com o consequente cancelamento do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, há que se proceder com a reforma ao menos parcial do v. acórdão recorrido, para afastar a incidência de juros sobre a multa.

É certo que a multa lavrada no AI em discussão tem caráter de sanção pelo inadimplemento da obrigação. Por isso, esta penalidade não pode ser corrigida pela Taxa Selic, prevista apenas em relação ao principal, isto é, do tributo vencido e não pago, a teor do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Após o vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito, sem que haja embasamento legal para a cobrança de juros sobre a multa, a teor do princípio da legalidade insculpido nos arts. 9º, I, e 97, II, do CTN e arts. 5º, II, e 150, I, da CF.

Essa constatação fica ainda mais evidente se atentar para o fato de que, quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente. Nesse sentido, o art. 43 da Lei nº 9.430/96, em seu parágrafo único, determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente.

Assim, na remota hipótese de ser mantido o crédito tributário em discussão, requer-se a reforma do v. acórdão recorrido para afastar a incidência de juros sobre a multa, em razão de falta de previsão legal para a cobrança.

Ora, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/1996, incidem juros de mora sobre os sobre os tributos e contribuições não pagos no vencimento, e como a multa de ofício integra os referidos débitos, fica sujeito à incidência dos juros moratórios.

A questão não comporta maiores digressões, uma vez que o entendimento já foi pacificado no CARF, por meio do enunciado da Súmula nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”
(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Portanto, mantém-se os juros incidentes sobre a multa de ofício.

2.7 Da suspensão da retificação dos prejuízos fiscais e do saldo negativo

A Recorrente alega que é indevida a recomposição do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, bem como dos saldos negativos do IRPJ e da CSLL, eis que ainda não teria sido prolatada decisão administrativa, violando-se o art. 151. III do CTN.

V – DA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO NO QUE SE REFERE À RETIFICAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DO SALDO NEGATIVO DESSES TRIBUTOS

Por fim, em que pese ao fato de a DRJ ter inicialmente anunciado que “o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário deverá ser concedido de forma ampla, abrangendo a totalidade dos valores apurados no lançamento de *ofício*”, na medida em que a integralidade do AI foi objeto de Impugnação, adiante, a DRJ firmou que “o art. 151 do CTN trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não de prejuízos fiscais, base negativa ou saldos negativos de IRPJ e CSLL”.

Com as devidas vênias, tal posição não deve prevalecer. Como restou amplamente demonstrado, é indevida a recomposição do saldo de prejuízo fiscal

e da base negativa da CSLL, bem como dos saldos negativos dos tributos, vez que o AI em pauta está em discussão nesta instância administrativa, inexistindo a sua constituição definitiva.

Nesse cenário, caso adotada providência contrária por este E. CARF, estar-se-á diante de violação ao artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, que poderá tornar inócua futura decisão proferida em sentido favorável aos interesses da Recorrente.

Com as devidas vênias, ao ser interposto recurso administrativo, deve-se suspender a exigibilidade do crédito tributário em toda a sua extensão, justamente a fim de evitar discussões conexas e conflitantes.

É tão somente na remota hipótese de a acusação fiscal prevalecer na última instância recursal administrativa, que o AI se consolidará e ensejará como desdobramento, a retificação da DIPJ, bem como dos respectivos registros no LALUR e no LACS da Impugnante.

Dada a íntima relação entre este processo e as apurações fiscais em períodos subsequentes, é de rigor o sobrestamento de quaisquer procedimentos decorrentes, inclusive da análise das compensações efetivadas, justamente porque, em sede de apreciação das compensações, não pode a d. Fiscalização proceder às adições determinadas neste AI ao lucro líquido do ano-calendário de 2016 e imediatamente recompor a DIPJ, LALUR e LACS correspondentes, **visto que essa** questão está em discussão nestes autos.

Sendo assim, deve também ser reformada a r. decisão ora combatida, tendo em vista a necessária aplicação plena do art. 151, III, do CTN.

Entendo que a retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL vai ser formalizado nos moldes do que que for decidido administrativamente no presente processo. Assim, mesmo que os saldos de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL tenham sido retificados em decorrência do lançamento de ofício aqui analisado, poderão ser retificados caso a decisão administrativa definitiva no presente processo for favorável ao Recorrente.

Eventuais processos de compensações pleiteadas com fundamento nos valores de IRPJ e CSLL apurados antes do lançamento, deverão ser sobrestados até a decisão final administrativa no presente processo. Portanto correta a decisão da DRJ, abaixo transcrita:

No que tange aos eventuais saldos negativos de IRPJ e CSLL, o que se tem é que, caso a autoridade fiscal decida por não homologar compensações de débitos com a utilização dos referidos saldos negativos, e a contribuinte venha a apresentar peça de defesa (manifestação de inconformidade) em face de tal decisão, aí sim ocorrerá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como no julgamento da referida manifestação de inconformidade deverá ser observado o decidido no presente julgamento.

Assim, mais uma vez não assiste razão ao contribuinte, pois o lançamento fiscal goza do atributo de presunção de legitimidade, sendo um ato administrativo perfeitamente válido e eficaz.

Eventual impugnação à exigência, na esfera administrativa, tem apenas o condão de suspender a exigibilidade do crédito.

Esse mesmo entendimento vale para a reconstituição de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas a compensar, registrados na parte B do LALUR, a suspensão somente ocorre após o lançamento fiscal de imposto ou contribuição em decorrência desta reconstituição, com a correspondente peça de defesa (impugnação).

Dessa forma, desde o momento em que a contribuinte foi cientificada do Auto de Infração, a apuração dos tributos suplementares deve refletir seus efeitos. Obviamente que, se a contribuinte lograr êxito em sua impugnação, a apuração deverá ser adequada para atender as conclusões da suposta decisão.

Há que se ressaltar que os sobrestamentos dever ser pleiteados nos processos em que se analisam as compensações.

Não há previsão legal para o sobrestamento solicitado dos procedimentos decorrentes do presente Auto de Infração.

Portanto indefiro o pedido de sobrestamento

2.8 Do pedido de diligência

A Recorrente pleiteia, em caráter subsidiário, que o processo seja baixado em diligência para revisão da base de cálculo levada à tributação e redução dos valores correlatos aos juros do REFIS TBU atreláveis às multas de mora parceladas, alegando que as multas de mora parceladas são dedutíveis, com fundamento no art. 41, §5º da Lei 8.981/1995.

Entendo que os juros moratórios calculados sobre o principal até a data da consolidação do parcelamento compõem o crédito tributário parcelado, seguem a sorte do principal, de modo que possuem a mesma natureza.

As ementas dos julgados colacionados no item 2.4 acima, corroboram o entendimento aqui exposto.

Portanto, indefiro a diligência pleiteada, no entendimento que os juros moratórios sobre IRPJ e CSLL que compõem o parcelamento, são indedutíveis da apuração do IRPJ e da CSLL.

Conclusão

Por todo o acima exposto, conheço do recurso, indefiro o pedido de diligência e no mérito NEGO-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Wilson Kazumi Nakayama)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Henrique Nimer Chamas

Em que pese o substancial voto do Relator, divergi de suas conclusões, pois entendo ser dedutível os juros incidentes sobre inadimplemento tributário da base de cálculo do lucro real.

A incidência de juros pela mora do pagamento de tributos decorre de obrigação legal, conforme previsão do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

O cálculo dos juros, por sua vez, respeita a definição dada pelo artigo 8º, §3º, da Lei nº 13.496/2017, no âmbito do parcelamento celebrado pela recorrente, observando a variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia ("SELIC").

Art. 8º A dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do requerimento de adesão ao Pert e será dividida pelo número de prestações indicadas.

§ 3º O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento for efetuado.

A obrigação legal é norma coercitiva, que não pode ser descumprida nem pelos contribuintes e muito menos pelas autoridades competentes, o que significa que somente se admite o pagamento do tributo em atraso com o devido acréscimo dos juros, salvo disposição legal contrária (nos casos, por exemplo, de transações e parcelamentos, onde os juros podem ser diminuídos).

Por isso, a legislação tributária admite a dedutibilidade dos juros do lucro real, como regra geral. Nesse sentido, o artigo 374 do RIR/1999, dispõe que os juros incorridos pelas entidades são considerados como custos ou despesas operacionais, sendo dedutíveis na apuração do lucro real. Veja:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem; II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

A redação legal do caput impõe a regra da dedutibilidade, aplicável ao caso, ao passo que os incisos normatizam hipóteses específicas e o parágrafo único veda a dedutibilidade em operações também delimitadas.

Entende-se, então, que os juros incorridos e pagos, deveriam ser considerados como despesas financeiras, já que a obrigação gerada pela mora tem essa natureza e, por isso, tal obrigação não poderia compor o lucro real da entidade.

Do mesmo modo, os juros são despesas operacionais necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, usuais e normais, pois deve o contribuinte adimplir suas obrigações tributárias, ainda que com os encargos decorrentes da mora, sob pena de sofrer diversos ônus decorrentes do inadimplemento fiscal. Por outro lado, o empresário se submete a diversos riscos em suas atividades e os assume para si, sendo inafastável o risco do inadimplemento, em quaisquer esferas obrigacionais (cível, trabalhista, tributária etc.). A normalidade e a usualidade nada se assemelham com os conceitos de periodicidade e habitualidade da despesa operacional necessária, mas sim, devem ser interpretadas como aquelas que surgem no decurso da própria atividade econômica exercida, ainda que se busque evitá-la, e que o seu dispêndio seja compatível com a manutenção da atividade empresarial e manutenção da fonte produtora.

A transcrição do dispositivo legal acima invocado, logo, deixa claro que o legislador não fez qualquer diferenciação acerca dos juros dispendidos e do fato jurídico antecedente que enseja o seu surgimento no mundo jurídico. Por exemplo, o próprio legislador não vincula a natureza jurídica dos juros e a sua exigência à obrigação tributária ou de natureza civil que justifique sua cobrança, tal como defende a fiscalização.

Muito pelo contrário, sabe-se que as *hipóteses de incidência* dos tributos são distintas daquela que acarreta o surgimento da figura dos juros. No caso dos juros, a materialidade

do antecedente normativo é o *não pagamento do tributo*, ao passo que, por exemplo, no imposto sobre a renda, a materialidade antecedente é *auferir lucro*. Não pagar tributos, acarretando despesas com juros, não é o mesmo que auferir lucro, não equivale a renda; conceitualmente, portanto, o que não é renda, não poderia gerar sua tributação pelo IRPJ e, tratando-se de uma despesa, sua dedução do lucro real seria uma decorrência lógica.

A interpretação de que o *não pagamento do tributo* e, após, o pagamento dos juros, justifique o acréscimo do IRPJ, pelas vias da indedutibilidade da despesa, porquanto a ilicitude do não pagamento não poderia refletir a exigência da obrigação tributária, sob pena de admitir que um ato contrário à legislação e punível (inadimplência) acarrete a exigência de tributo, contrariamente ao conceito previsto no artigo 3º do CTN. Não obstante todas essas considerações, tenho como certo que a situação pode ser interpretada de maneira mais direta e sem grandes digressões, já que albergada pela própria norma supratranscrita.

Por essas razões, o entendimento de que os juros têm natureza jurídica autônoma é o mais acertado. Veja: a obrigação decorre de previsão legal cujo fundamento é autônomo e distinto ao do imposto sobre a renda e, mais, sua hipótese de incidência é diferente daquela que veicula o fato gerador do referido tributo.

Sendo autônoma a sua natureza jurídica, é inaplicável a máxima civilista segundo a qual “**o acessório segue o principal**” para justificar a indedutibilidade dos juros da base de cálculo do lucro real. A esse mister, veja as considerações da autoridade fiscal no TVF:

O fisco entende que os valores de juros devem ser considerados como despesas financeiras e, como regra geral, são dedutíveis. Contudo, um parcelamento não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação com características próprias, devendo continuar atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 veio apenas externalizar uma prática adotada há muito tempo pela Receita Federal do Brasil de uma máxima civilista, no âmbito do direito **tributário**, de que **o acessório deve seguir o principal**. Ou seja, os juros moratórios devidos devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais recaiam: considerando que o IRPJ e a CSLL são indedutíveis de suas próprias bases, os respectivos juros deveriam ter o mesmo tratamento, pois “os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem”.

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

Os juros, mais uma vez, não são acessórios ao tributo lançado. Eles são autônomos, com hipóteses definidas pela legislação e cujo tratamento tributário também é regulamentado.

Invocar a *máxima civilista* é deveras sensível. Como afirmado pela recorrente, tal raciocínio, levado ao extremo, poderia ensejar os seguintes entendimentos que tornariam indedutíveis parcelas com expressa previsão legal:

Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de ofício; Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre os juros de mora da multa de ofício;

Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre a multa de ofício;

Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre a multa de ofício;

Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre o IRPJ e a CSLL;

Dos encargos legais da dívida ativa, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre o IRPJ e a CSLL;

Da multa de mora, na parte em que incidente sobre o IRPJ e a CSLL;

Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de mora de IRPJ e CSLL.

E a autonomia dos juros sobre a obrigação principal é tão evidente em nosso sistema tributário tanto que os próprios tribunais superiores já afirmaram isso em decisões, e numa simples análise das leis que veiculam parcelamentos e até editais de transação tributária, sabe-se que o *principal* jamais é objeto de qualquer tipo de anistia/remissão, mas os *juros e a multa* podem sofrer tais diminuições. Ora, o acessório não segue o principal: a obrigação principal não compreende as multas e nem os juros.

Não obstante o posicionamento que ora declaro e firmo, entendo ser totalmente compreensível a potencial antinomia que tal interpretação poderia gerar no Sistema Tributário Nacional, porquanto o próprio IRPJ não é dedutível do lucro real (artigo 41, §2º, da Lei nº 8.981/1995). Esta previsão seria “driblada” face ao inadimplemento do referido tributo, cujos efeitos da inadimplência fiscal (juros) seriam então *socializados* ante à dedutibilidade dos juros da base de cálculo do lucro apurado segundo a sistemática do lucro real. Muito embora isso seja verdade, tal raciocínio finalístico não encontra respaldo na legislação tributária, pois a disciplina dos efeitos tributários dos juros despreza tal incoerência sistemática e caberia tão somente ao legislador harmonizá-la. Por outro lado, suplantar a legislação para justificar o lançamento não é possível, já que o Código Tributário Nacional veda o lançamento tributário realizado com emprego de analogia e traz uma série de restrições interpretativas nos artigos 107, 108 e 111.

Entendo ser igualmente coerente o argumento segundo o qual a SELIC tem natureza jurídica híbrida, de *recomposição do valor no tempo (atualização monetária)* e de remuneração do capital no tempo (*juros de mora*), ao passo que admitir a dedutibilidade da atualização monetária do IRPJ inadimplido significaria contrariar o disposto no artigo 41, §2º, da Lei nº 8.981/1995. Contudo, embora inegável tal constatação, pragmaticamente não se sabe com

precisão qual a parcela da SELIC seria atribuível a cada um desses componentes distintos do índice. Não restam dúvidas que, em busca da simplificação da forma de cálculo dos juros em âmbito federal, a adoção da SELIC gerou esse impasse, a meu ver, insuperável. Acaso fossem calculados os juros remuneratórios e a atualização monetária de forma autônoma, seria possível harmonizar a interpretação de modo diverso, desde que assim preveja a lei, atribuindo efeitos diferentes a desses dois componentes do inadimplemento tributário (admitindo, por exemplo, somente a dedutibilidade dos juros remuneratórios). No entanto, no caso concreto e levando em consideração a legislação em vigência, isso não é possível e nem foi feito pelo legislador.

Assim, a interpretação e a conclusão defendida pela recorrente se mostram correta, de modo que afasto a interpretação de que *o acessório segue o principal* para obstar a dedutibilidade das despesas de juros do lucro real.

Por todos esses fundamentos, votei por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas