



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721165/2018-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.562 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

REFIS TBU. DESPESA CORRESPONDENTE À REDUÇÃO DA MULTA DE MORA. DEDUTIBILIDADE. ART. 63, DA LEI 9.430/1996. INAPLICABILIDADE.

Considera-se dedutível a despesa correspondente à redução da multa de mora devidamente recolhida no âmbito do parcelamento REFIS TBU, nos termos do artigo 344, § 5º, do RIR/1999. *In casu*, é inaplicável art. 63, da Lei 9.430/1996, vez que as causas de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literal e restritivamente por força do artigo 111, do CTN e não há quitação do débito, mas parcelamento. A parcela da multa de mora anistiada sob a égide 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.

DEMAIS ENCARGOS. PARCELA INCIDENTE SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DEDUTIBILIDADE.

A despesa correspondente ao encargo previsto art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, em decorrência da inscrição de débito em Dívida Ativa da União, na parcela incidente sobre a multa de ofício, é dedutível na apuração do lucro real, nos termos do art. 40, §15º, da Lei 12.865/2013 c/c art. 4º, da Lei nº 11.941/2009, em razão de ter natureza compensatória/indenizatória e não punitiva.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Gisele Barra Bossa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente e relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (substituindo o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro.

Relatório

Trata-se de lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL (confirmados pelo acórdão 15-46.501 - 2ª Turma da DRJ/SDR, e-fls. 702/731) relativos ao ano-calendário de 2013, decorrentes de falta de adição de R\$ 2.555.450.318,64 ao lucro líquido do período 2013 na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Em decorrência, os lançamentos de ofício reduziram o prejuízo fiscal do período de R\$ 2.690.270.886,15 para R\$ 134.820.567,51 e apuraram CSLL suplementar de R\$ 229.990.528,67, juntamente com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem resumir o litígio, peço vênua para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 702/731):

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 539/565, a autoridade lançadora apontou, em síntese, que:

a) o procedimento de fiscalização foi instaurado para fins de verificação dos efeitos da anistia concedida com base na Lei n.º 12.865, de 9 de outubro de 2013 – REFIS/2013, bem como da conformidade desta na apuração do IRPJ e CSLL;

b) em diligência realizada junto à companhia, anteriormente ao procedimento de fiscalização propriamente dito, constatou-se que:

b.1) tendo como base legal o art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013, a companhia efetuou o pagamento à vista em relação aos débitos apurados nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2006 e parcelou em 180 (cento e oitenta) vezes os valores relativos aos anos-calendário 2005, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012;

b.2) utilizando o benefício de redução dos acréscimos legais concedido, a companhia realizou os pagamentos à vista somente do montante principal do IRPJ e da CSLL, obtendo redução para zero das multas de ofício, dos juros de mora e dos demais encargos, em relação a esses períodos; o montante recolhido à vista, somado às entradas de 20% do valor parcelado, foi de R\$ 5,86 bilhões, conforme Demonstrativo TBU 03 (TBU – Tributações em Bases Universais), abaixo reproduzido:

DEMONSTRATIVO TBU 03

MODALIDADE	ÓRGÃO	TRIBUTO	R\$
À vista	PGFN	IRPJ	1.376.038.432,03
À vista	PGFN	CSLL	495.373.835,53
DARF's recolhidos no código 4127			1.871.412.267,56
Parcelado	PGFN	IRPJ	2.013.950.003,42
Parcelado	PGFN	CSLL	731.341.170,35
DARF (único) recolhido no código 4065			2.745.291.173,77
Parcelado	RFB	IRPJ	715.994.470,95
Parcelado	RFB	CSLL	523.783.226,23
DARF (único) recolhido no código 4065			1.239.777.697,18
TOTAL recolhido em 29/11/2013			5.856.481.138,51

b.3) o valor total pago/parcelado correspondeu a R\$ 21,80 bilhões, cabendo considerar a geração de saldos negativos do IRPJ e da CSLL em função do benefício adicional concedido, a seguir descrito;

b.4) em relação aos períodos em que optou pelo parcelamento dos débitos, a companhia obteve redução de 80% das multas de ofício e de mora, 50% dos juros de mora e 100% dos demais encargos;

b.5) o valor total do débito, considerando a soma dos tributos e acréscimos legais em relação aos períodos de 2003 a 2012 foi de R\$ 44,28 bilhões, conforme Demonstrativo TBU 01, abaixo reproduzido;

DEMONSTRATIVO TBU 01

Valores em milhares de reais	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	TOTAIS
IRPJ	58.743,5	417.257,0	1.031.720,5	1.489.768,8	4.218.010,2	1.178.522,7	824.136,0	1.503.325,0	736.586,4	45,6	11.458.115,7
MULTA DE OFÍCIO	44.057,6	312.942,8	773.790,4	1.117.326,5	3.163.507,6	883.892,0	0,0	0,0	0,0	0,0	6.295.516,9
MULTA DE MORA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	164.827,2	300.665,0	147.317,3	9,1	612.818,6
JUROS DE MORA	89.313,6	569.555,8	1.228.469,6	1.578.261,0	3.426.606,0	809.232,6	291.167,2	387.256,5	108.204,5	3,1	8.488.069,9
DEMAIS ENCARGOS	38.423,0	259.951,1	606.796,0	837.071,2	2.161.624,8	574.329,5	0,0	0,0	0,0	0,0	4.478.195,6
CSLL	21.147,7	150.212,5	371.419,4	536.316,7	1.524.355,7	426.073,2	599.079,3	855.509,8	799.358,0	75,4	5.283.547,7
MULTA DE OFÍCIO	15.860,7	112.659,4	278.564,5	402.237,6	1.143.266,7	319.555,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2.272.143,9
MULTA DE MORA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	119.815,9	171.102,0	159.871,7	15,0	450.804,6
JUROS DE MORA	32.153,0	205.040,0	442.249,0	568.174,0	1.238.348,4	292.563,2	211.654,7	220.379,3	117.425,7	5,1	3.327.992,4
DEMAIS ENCARGOS	13.832,2	93.582,4	218.446,6	301.345,7	781.194,2	207.638,2	0,0	0,0	0,0	0,0	1.616.039,3
TOTAL											44.283.244,6

b.6) com a utilização do benefício de redução dos acréscimos legais concedido, tal montante foi reduzido para R\$ 22,65 bilhões, conforme Demonstrativo TBU 02, abaixo reproduzido

DEMONSTRATIVO TBU 02

Valores em milhares de reais	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	TOTAIS
IRPJ	58.743,5	417.257,0	1.031.720,5	1.489.768,8	4.218.010,2	1.178.522,7	824.136,0	1.503.325,0	736.586,4	45,6	11.458.115,7
MULTA DE OFÍCIO	0,0	0,0	154.758,1	0,0	632.701,5	176.778,4	0,0	0,0	0,0	0,0	964.238,0
MULTA DE MORA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	32.965,4	60.133,0	29.463,5	1,8	122.563,7
JUROS DE MORA	0,0	0,0	614.234,8	0,0	1.713.303,0	404.616,3	145.583,6	193.628,3	54.102,3	1,6	3.125.469,9
DEMAIS ENCARGOS	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
CSLL	21.147,7	150.212,5	371.419,4	536.316,7	1.524.355,7	426.073,2	599.079,3	855.509,8	799.358,0	75,4	5.283.547,7
MULTA DE OFÍCIO	0,0	0,0	55.712,9	0,0	228.653,3	63.911,0	0,0	0,0	0,0	0,0	348.277,2
MULTA DE MORA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	23.963,2	34.220,4	31.974,3	3,0	90.160,9
JUROS DE MORA	0,0	0,0	221.124,5	0,0	619.174,2	146.281,6	105.827,4	110.189,7	58.712,9	2,6	1.261.312,9
DEMAIS ENCARGOS	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
TOTAL											22.653.686,0

b.7) os R\$ 22,65 bilhões ainda foram reduzidos para R\$ 21,80 bilhões com a utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL das controladas e coligadas;

b.8) a MP n.º 627, editada em 11 de novembro de 2013, portanto, cerca de um mês após a Lei n.º 12.865/13, autorizou um benefício adicional por meio da alteração no § 15 do art. 40 da referida Lei; tal dispositivo, oriundo do art. 4º da Lei 11.941/2009, estabeleceu que as reduções dos valores dos acréscimos legais, ou seja, as receitas das reversões da dívida que foi perdoada, não serão computadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando o presente caso; assim, o impacto no resultado contábil decorrente do cômputo dos valores decorrentes da TBU da companhia, no ano-calendário de 2013, foi uma redução de R\$ 22,65 bilhões, enquanto que a redução nas bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, com a utilização do aludido benefício adicional, correspondeu a R\$ 35,71 bilhões; ocorreu, assim, a redução adicional das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL de R\$ 13,05 bilhões, o que representa uma redução do IRPJ [25%] e da CSLL [9%] equivalente a R\$ 4,44 bilhões;

b.9) as reduções relativas aos períodos em que optou pelo parcelamento dos débitos, sintetizada no item “b.4”, resultou na geração de saldos negativos equivalentes a R\$ 3,33 bilhões e R\$ 1,32 bilhões para o IRPJ e para a CSLL, respectivamente, no ano-calendário de 2013; tais saldos foram utilizados para a compensação do IRPJ e da CSLL devidos nos anos-calendário de 2014 a 2016;

c) foi comprovada a compatibilidade entre as informações prestadas no LALUR, LACS e DIPJ, mas se verificaram irregularidades na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que se refere aos efeitos da adesão ao REFIS/2013;

d) os valores das reduções das multas de ofício, multas de mora, juros de mora e demais encargos decorrentes dos benefícios consignados nos incisos I e II do art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013, foram corretamente registradas como receitas de reversão, impactando num acréscimo no resultado no montante de R\$ 21,63 bilhões, como discriminado no Demonstrativo TBU 07, abaixo reproduzido:

DEMONSTRATIVO TBU 07

Despesas com Multas de Ofício [MO], Multas de Mora [MM], Juros de Mora [JM] e Demais Encargos [DE] [valores consolidados em milhares de R\$]					
REVERSÕES	MO	MM	JM	DE	TOTAIS
IRPJ	5.331.278,9	490.254,9	5.362.600,2	4.478.195,6	15.662.329,6
CSLL	1.923.866,7	360.643,6	2.066.679,7	1.616.039,3	5.967.229,3
TOTAIS	7.255.145,6	850.898,5	7.429.279,9	6.094.234,9	21.629.558,9

e) contudo, com base na previsão contida no § 5º do art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013, bem como a interpretação consignada na Solução de Consulta COSIT nº 21, de 2013, não foi computada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nenhuma das parcelas dos acréscimos legais anistiados em decorrência da adesão ao REFIS; de acordo com o entendimento adotado, o contribuinte realizou a exclusão do montante de R\$ 21,63 bilhões, na apuração lucro real correspondente às receitas de reversão computadas no resultado do período referentes às reduções das multas de ofício, multas de mora, juros de mora e demais encargos, autorizadas pela Lei nº 12.865/13; e efetuou também a adição no valor total de R\$ 8,57 bilhões, correspondente aos valores contabilizados como despesas relativas às multas de ofício, as quais, pela sua própria natureza e em conformidade com a Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, são indedutíveis; tais exclusões e adição, portanto, se refletiram nos ajustes realizados nos livros de apuração LALUR e LACS da seguinte forma:

Ajustes - Lalur/Lacs		Correspondências na DIPJ
Exclusão [Reversões: MO + MM + JM + DE] Histórico no Lalur e Lacs: "361314002 - Multas não dedutíveis p/ infrações fiscais"	-21.629.558.860,82	Ficha 09A - linha 91 – Outras Exclusões Ficha 17- linha 67 – Outras Exclusões
Adição [MO] Histórico no Lalur e Lacs: "REFIS - Lei 12.865/2013 art. 40"	8.576.641.161,36	Ficha 09A - linha 05 - Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis Ficha 17- linha 05 - Despesas Não Dedutíveis (Lei nº 9.249/1995, art. 13)

f) a contribuinte considerou como dedutíveis as demais parcelas que compuseram os acréscimos legais relativos aos débitos que foram objeto do REFIS/2013 (multas de mora, juros de mora e demais encargos); no entanto, verificou-se que algumas delas deveriam ser consideradas com indedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL; dessa forma, apuraram-se insubsistências de adições na apuração do Lucro Real e da CSLL, conforme exposto a seguir:

f.1) as multas moratórias, calculadas nos períodos 2009 a 2012, e incluídas no REFIS/2013, seriam indevidas e, por isso, não poderiam constar no computo dos valores anistiados.

Contextualizou-se, inicialmente, que:

“Como já citado, o litígio entre a VALE e a União é controlado no Processo Judicial nº 000293m7-09.2003.4.02.5101.

O contribuinte formalizou mandado de segurança preventivo para afastar a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros apurados nos exercícios de 1996 a 2001 e de 2002 e seguintes, por sociedades e coligadas no exterior, consoante os artigos 74 da MP nº 2.158-35/2001 e 25 da Lei nº 9.249/95, regulamentados pela Instrução Normativa nº 213/2002.

Julgado o pedido improcedente em recurso de apelação no Tribunal Regional Federal da 2ª Região, o contribuinte interpôs extraordinário e especial contra o acórdão, bem como ajuizou de ação cautelar incidental, buscando a concessão de efeito suspensivo aos referidos recursos, sem, no entanto, lograr êxito.

Posteriormente ajuizou nova ação cautelar no Superior Tribunal de Justiça, na qual foi implementada liminar para suspender os efeitos do ato formalizado pelo Regional. Tal decisão, contudo, foi posteriormente reformada pela Primeira Turma do Superior em agravo regimental protocolado pela Fazenda Nacional.

Dados os insucessos nas postulações anteriores, peticionou o implemento de medida acauteladora na Ação Cautelar AC 3.141 visando emprestar efeito suspensivo ao extraordinário interposto no Mandado de Segurança n.º 2003.51.01.002937-0, com a consequente suspensão da exigibilidade dos créditos tributários relativos ao IRPJ e CSLL em discussão, impedindo-se, com isso, o prosseguimento de toda e qualquer medida atinente à cobrança deles.

O pedido foi deferido em decisão monocrática no Supremo Tribunal Federal, em 09/05/2012, a qual foi referendada pelo Plenário em 10/04/2013, tendo por efeito a suspensão do pagamento dos débitos referentes à cobrança do IRPJ e da CSLL pelas empresas controladas e coligadas no exterior pela Vale, envolvendo os créditos apurados no exercício de 1996 a 2001 e de 2002 em diante.”

Diante do exposto, concluiu-se que, a partir de 09/05/2012, a contribuinte possuía amparo de liminar judicial para não recolher os valores de IRPJ e CSLL relativos ao TBU.

Com base no art. 63, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996, a autoridade fiscal entendeu, na situação fática, que a desistência da ação judicial geraria uma decisão judicial homologatória que garantiria o mesmo período de 30 dias de interrupção da multa de mora.

Verificou-se que a VALE, ao aderir ao REFIS, entrou com o pedido de parcelamento especial disposto no art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013, em 28/11/2013, protocolando os processos e respectivos recolhimentos iniciais no dia subsequente.

Observou-se, também, que efetuou o pedido de desistência parcial dos recursos interpostos e renúncia das alegações de direitos, relativamente aos débitos que foram objeto do REFIS, através da petição protocolada em 18/12/2013, nos autos do Mandado de Segurança n.º 0002937-09.2003.4. 02.5101. A desistência e a renúncia foram homologadas em decisão judicial emitida no STJ em 14/02/2014.

Nessa mesma data, 18/12/2013, foi protocolada uma petição nos autos da Ação Cautelar 3141, informando das referidas desistência e renúncia solicitadas, e requerendo a preservação dos efeitos da decisão liminar anteriormente proferida, mantendo-se a suspensão da exigibilidade da parcela da dívida que permanece em discussão. Tal requerimento, no entanto, ainda não foi julgado no STF.

Dessa sucessão de fatos, observou-se que o contribuinte aderiu ao REFIS/TBU, em 28/11/2013, no intervalo de tempo entre o deferimento da liminar (09/05/2012) e a decisão homologatória da desistência (14/02/2014). Portanto, a não incidência da multa moratória estaria garantida por força do citado art. 63, §2º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Do exposto, concluiu-se que as parcelas das multas moratórias, calculadas nos períodos 2009 a 2012 e consideradas no REFIS/2013, seriam indevidas, tendo em vista a suspensão da exigibilidade dos tributos no momento de adesão ao parcelamento especial.

Portanto, os valores correspondentes à redução da multa de mora em decorrência da adesão ao REFIS deveriam ser considerados como despesas indedutíveis, devendo ser realizado o devido ajuste (adição) na apuração da base de cálculo de ambos os tributos (IRPJ e CSLL).

O valor total da adição que deveria ter sido efetuada, relativo à redução indevida da multa de mora, foi calculado pela diferença entre os valores originais da referida multa, discriminados no Demonstrativo TBU 01, e os valores confessados incluídos no parcelamento especial, discriminados no Demonstrativo TBU 02, totalizando R\$ 850.898.600,00, conforme detalhado a seguir:

REDUÇÃO INDEVIDA DA MULTA DE MORA – MM (Valores em milhares de reais)			
TRIBUTOS	Multa de Mora indevida	Multa de Mora parcelada	Diferença - Multa de Mora indevida
IRPJ	612.818,6	122.563,7	490.254,9
CSLL	450.804,6	90.160,9	360.643,7
TOTAL	1.063.623,2	212.724,6	850.898,6

f.2) uma parcela dos acréscimos legais identificados como “Demais Encargos” nos Demonstrativos TBU 01 e TBU 02 seria indedutível, devendo, portanto, ser adicionada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os “Demais Encargos” referem-se à cobrança do acréscimo legal previsto no art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.025, de 1969, incluído na cobrança dos débitos inscritos na dívida ativa da União, no campo denominado “Encargo legal”, no importe de 20% (vinte por cento) calculados sobre o valor total do crédito tributário constituído, ou seja, o percentual incide sobre todo o montante do débito, inclusive os juros e as multas aplicadas, conforme redação do art. 3º do Decreto-Lei n.º 2.163, de 1984, e art. 57, § 2º, da Lei n.º 8.383/91.

No caso em questão, verificou-se que os “Demais Encargos” foram calculados no período de 2003 a 2008, aplicando-se o percentual de 20% sobre o total do crédito constituído que é composto das seguintes parcelas: o valor original do tributo, a multa de ofício aplicada e os juros de mora.

Conforme já exposto, as multas de ofício seriam indedutíveis na apuração do lucro real, por sua própria natureza. Portanto, a receita oriunda da redução de multa de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei n.º 11.941, de 2009, não deveria ser computada no lucro real, pois ela não teria sido deduzida em períodos de apuração anteriores.

Por esse motivo, com base na previsão contida no § 5º do art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013, bem como a interpretação consignada na Solução de Consulta COSIT n.º 21, de 2013, a contribuinte realizou a exclusão do montante de R\$ 21,63 bilhões, na apuração do lucro real correspondente às receitas de reversão computadas no resultado do período referentes às reduções das multas de ofício, multas de mora, juros de mora e demais encargos. E efetuou também a adição no valor total de R\$ 8,57 bilhões, correspondente aos valores contabilizados como despesas relativas apenas às multas de ofício.

No entanto, como visto, no período de 2003 a 2008, parte dos “Demais Encargos” se refere ao acréscimo de 20% nas multas de ofício, assumindo assim a mesma natureza destas. Portanto, essa parcela deveria ter o mesmo tratamento dado às multas de ofício, sendo considerada como despesa indedutível e adicionada ao Lucro Líquido na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Na tabela a seguir foram discriminadas as parcelas dos “Demais Encargos” dedutíveis (20% incidentes sobre o valor do tributo, e os juros de mora) e as parcelas indedutíveis (20% incidentes sobre a multa de ofício):

Valores em milhares	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totais
IRPJ	58.743,5	417.257,0	1.031.720,5	1.489.768,8	4.218.010,2	1.178.522,7	
MULTA DE OFÍCIO	44.057,6	312.942,8	773.790,4	1.117.326,5	3.163.507,6	883.892,0	
MULTA DE MORA							
JUROS DE MORA	89.313,6	569.555,8	1.228.469,6	1.578.261,0	3.426.606,0	809.232,6	
DEMAIS ENCARGOS (20% do Total)	38.422,9	259.951,1	606.796,1	837.071,3	2.161.624,8	574.329,5	4.478.195,7
* Demais encargos dedutíveis	29.611,4	197.362,6	452.038,0	613.606,0	1.528.923,2	397.551,1	3.219.092,3
** Demais encargos indedutíveis	8.811,5	62.588,6	154.758,1	223.465,3	632.701,5	176.778,4	1.259.103,38

Valores em milhares	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totais
CSLL	21.147,7	150.212,5	371.419,4	536.316,7	1.524.355,7	426.073,2	
MULTA DE OFÍCIO	15.860,7	112.659,4	278.564,5	402.237,6	1.143.266,7	319.555,0	
MULTA DE MORA							
JUROS DE MORA	32.153,0	205.040,0	442.249,0	568.174,0	1.238.348,4	292.563,2	
DEMAIS ENCARGOS (20% do Total)	13.832,3	93.582,4	218.446,6	301.345,7	781.194,2	207.638,3	1.616.039,5
* Demais encargos dedutíveis	10.660,1	71.050,5	162.733,7	220.898,1	552.540,8	143.727,3	1.161.610,5
** Demais encargos indedutíveis	3.172,1	22.531,9	55.712,9	80.447,5	228.653,3	63.911,0	454.428,7

* Encargos legais de 20% calculados apenas sobre as parcelas dedutíveis: o valor principal do tributo e os juros de mora
 ** Encargos legais de 20% calculados sobre a parcela indedutível: multa de ofício
 Total dos Demais Encargos indedutíveis: R\$ 1.713.532.100,00

Portanto, os valores correspondentes à parcela dos “Demais Encargos” incidente sobre as multas de ofício deveriam ser considerados como despesas indedutíveis, devendo ser realizado o devido ajuste (adição) na apuração da base de cálculo de ambos os tributos (IRPJ e CSLL).

Assim, o valor total da adição efetuada, relativo aos encargos legais de 20%, calculados sobre as multas de ofício, totalizou R\$ 1.713.532.100,00, conforme detalhado a seguir:

DEMAIS ENCARGOS INDEDUTÍVEIS (Valores em milhares de reais)		
TRIBUTOS	Multa de Ofício	Demais Encargos indedutíveis = 20% da Multa de Ofício
IRPJ	6.295.516,9	1.259.103,4
CSLL	2.272.143,9	454.428,7
TOTAL	8.567.660,8	1.713.532,1

g) como o valor total adicionado pela contribuinte no LALUR e no LACS, para fins de ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativo aos efeitos da anistia decorrente do REFIS, foi de R\$ 8.576.641.161,36, 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 apuradas e o valor da adição registrada no LALUR e no LACS, conforme demonstrado na tabela a seguir:

LALUR/LACS (em milhares)	Parcelas indedutíveis (em milhares)				Valores Totais	
Redução dos encargos anistiados: MO, MM, JM e DE	Multa de ofício	Demais encargos - parcela indedutível	Multa de Mora - redução indevida	TOTAL apurado - adição ao Lalur /Lacs	TOTAL da adição declarada referente à anistia	Insuficiência de adição - Lalur/Lacs
IRPJ	6.295.516,90	1.259.103,40	490.254,90	8.044.875,20		
CSLL	2.272.143,90	454.428,70	360.643,70	3.087.216,30		
Total	8.567.660,80	1.713.532,10	850.898,60	11.132.091,50	8.576.641.161,36	2.555.450.338,64

h) diante do exposto, foi realizada a adição de ofício desta mesma parcela para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013, e lançadas, nos autos de infração correspondentes, as diferenças de imposto e de contribuição devidas, com o acréscimo da multa de ofício de 75%.

IMPUGNAÇÃO

A atuada apresentou impugnação, às fls. 602/642, na qual constam os tópicos abaixo sintetizados:

I – TEMPESTIVIDADE

A impugnação seria tempestiva.

II – FATOS

A impugnante relatou acerca do questionamento judicial que promoveu contra a União, em decorrência da edição da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 (artigo 74), mediante a qual a União pretendeu tributar no Brasil os lucros de suas controladas sediadas no exterior, independentemente de sua efetiva disponibilização. Afirmou que:

“... a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança n.º 2003.51.01.002937-0, no qual questionou (i) a inconstitucionalidade e ilegalidade do regime de tributação dos lucros de controladas e coligadas domiciliadas no exterior introduzido pelo artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001; (ii) a ilegalidade da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial prevista no artigo 7º da Instrução Normativa SRF n.º 213/02; e, subsidiariamente, (iii) a incompatibilidade da referida sistemática de tributação com os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

A sentença julgou improcedente o pedido. A Impugnante interpôs Recurso de Apelação, ao qual foi negado provimento pelo E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região ("TRF 2"). Contra o referido acórdão, foram interpostos Recursos Especial e Extraordinário, os quais foram admitidos, e encaminhados para os Tribunais Superiores, para regular processamento e julgamento.

Na sequência, após a admissão dos recursos, a Impugnante propôs Medida Cautelares perante o E. STF e o E. STJ, nas quais pleiteou a atribuição de efeito suspensivo aos apelos e, pois, suspensão da exigibilidade do crédito tributário relacionados à discussão travada.

Nos autos da Medida Cautelar 3.141, em trâmite perante o E. STF, foi proferida decisão, em 09/05/2012, que deferiu a liminar requerida, tendo sido atribuído efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário.

Pois bem. No curso do ano de 2013, o Governo Federal instituiu o programa de parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL por meio da Lei 12.865/2013 ("REFIS TBU"). Nesse contexto, a Impugnante decidiu incluir os débitos relativos aos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 (tão somente das CDA's 70.2.12.001002-04 e 70.6.12.002441-59 - Processo Administrativo n.º 18471.000141/2008-15/ Execução Fiscal n.º 0023959-11.2012.4.02.5101), 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 no aludido programa.

Ato seguinte, a Impugnante, em atenção às exigências para formalizar sua adesão e deferimento do pedido de parcelamento, protocolou, nos autos do Mandado de Segurança e da Medida Cautelar noticiados, em 18/12/2013, petição desistindo da discussão em relação aos anos-calendário relatados e também renunciando ao direito sobre o qual se fundava a discussão específica no tocante a estes (Doc_Comprobatorios02).

A decisão proferida pelo E. STJ no dia 14/02/2014 homologou o pedido de desistência e de renúncia do direito parcial quanto aos anos-calendário de 2003 a 2012 (Doc_Comprobatorios03).

Ademais, a Impugnante também cumpriu rigorosamente todos os outros aspectos formais e materiais para a adesão ao REFIS TBU. Para o que interessa aos autos, a Impugnante (i) apresentou o Pedido de Parcelamento de Débitos - PEPAR (Anexo III da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 09/2013), (ii) apresentou a Discriminação dos Débitos a Parcelar - DIPAR (Anexo V da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 09/2013), (iii) confessou débitos de IRPJ e CSLL sobre lucros no exterior em DCTF (anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012 - que não tinham sido alvo de prévios lançamentos de ofício, como se verificou em relação aos outros períodos de apuração), (iv) quitou o montante relativo à entrada de 20% (vinte por cento) do valor confessado como saldo a pagar em DCTF para IRPJ e CSLL, e (v) anexou as petições de desistência dos processos em curso, nos termos da Lei n.º 12.865/2013 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 09/2013.”

Relatou, também, acerca do procedimento fiscal e da autuação, concluindo que demonstrará as fragilidades e incorreções do entendimento esposado pela autoridade lançadora.

III – MÉRITO

Dividiu os pontos relativos a cada um dos temas tratados, a fim de que possa endereçar as questões pertinentes a eles. Logo após o encerramento dos itens específicos a cada matéria, foram apresentados fundamentos aplicáveis a todo o lançamento;

III.1 – MULTA DE MORA

A - EFEITOS DA RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO E INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 63, § 2º, DA LEI 9.430/96

O entendimento do TVF que levou à adição de ofício dos valores relativos à multa de mora na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL não merece prosperar, visto que desconsidera os efeitos inerentes à homologação da renúncia ao direito sobre o qual se fundava parte do Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0 (tão somente dos débitos de IRPJ e CSLL incluídos no REFIS TBU). A adequada compreensão da natureza jurídica da renúncia é imprescindível para que se verifique a correção do procedimento adotado pela impugnante.

A.1. Natureza jurídica da renúncia manifestada

O instituto da renúncia, justamente por guardar íntima relação com o direito material propriamente dito, recebe um tratamento na seara processual e se distingue da desistência em si.

Se a parte de uma relação processual optar por desistir da demanda, o efeito desse ato unilateral de manifestação de vontade é a extinção do processo sem a resolução do mérito, tal como previsto no artigo 485, inciso VIII, do CPC/2015. E isto porque, independentemente de qual o motivo que tenha levado a parte a desistir do processo, tal conduta assume contorno eminentemente processual, fazendo cessar tão somente o processo em si mesmo. Ou seja, com reflexo tão somente no campo processual, o direito material permanece intacto.

Por outro lado, com a renúncia, os efeitos provenientes dessa manifestação de vontade atingem o direito material subjacente e a parte que a externou reconhece o direito da contraparte, inclusive com efeitos retroativos.

Tanto é assim que a sentença que homologa a renúncia manifestada pela parte resolve o mérito do processo, sendo equivalente ao acolhimento da pretensão da parte contrária. Essa é a previsão do artigo 487, inciso III, alínea 'c', do CPC/2015 (correspondente no CPC/1973 - artigo 269, inciso V), que transcreve.

Abre-se mão do direito de modo peremptório, impactando de modo retroativo a pretensão e os seus efeitos.

Seguindo esse raciocínio, a parte que renuncia ao direito ou à pretensão deduzida na ação reconhece o direito da parte contrária e a sentença que homologar a renúncia ratifica tal manifestação de vontade e servirá como instrumento para disciplinar a relação jurídica específica. Proferida uma sentença com resolução de mérito, esta poderá vir a se tornar uma coisa julgada material - e não meramente formal -, que será tida como lei entre as partes e traçará os contornos da relação jurídica entre os sujeitos que participaram do processo. Transcreve os arts. 502 e 503 do CPC/2015.

Esta posição é confirmada pela jurisprudência do STJ, para a qual a sentença que homologa a renúncia somente poderá ser desconstituída por meio de Ação Rescisória, conforme ementa que transcreve.

A.2. Efeitos da renúncia manifestada pela Impugnante, no caso concreto

Uma vez apresentada manifestação por intermédio da qual a parte renuncia ao direito em litígio, a parte abre mão de tudo que estava sendo pleiteado, retornando-se ao *status quo* anterior à propositura da demanda, havendo, portanto, um débito vencido e não pago, sobre o qual incidem os consectários legais de acordo com a legislação de regência.

Transcreve jurisprudência do STJ neste sentido, bem como ementa de acórdão do CARF e trecho do voto condutor, no qual reconheceu-se que a renúncia ao direito manifestada pela parte implica na anulação de eventuais decisões proferidas no curso do processo e que lhe tenham sido favoráveis.

Com a renúncia manifestada pela impugnante à parte do direito em litígio no mencionado Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0 – mais especificamente em relação aos débitos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2002, 2003, 2004, 2005 (expressamente indicados), 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 –, abdicou-se da discussão acerca do direito que inicialmente entendia ter e, inclusive, dos efeitos de quaisquer provimentos jurisdicionais que lhe eram favoráveis no tocante a tal parcela.

Considerando que a impugnante renunciou expressamente, para fins de cumprimento aos requisitos formais para a adesão ao programa do REFIS TBU, tanto ao Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0 quanto à Medida Cautelar 3.141, não procede a invocação feita pelo TVF no sentido de que a confissão e constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012 ocorreu em período no qual a impugnante não estava em mora.

A renúncia manifestada, no que concerne à decisão que suspendia a exigibilidade do crédito tributário dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, acompanhada da subsequente confissão, implicou na sua absoluta inaplicabilidade aos débitos relativos a esses períodos de apuração e, por conseguinte, foi eficaz para que também houvesse a caracterização da mora, visto que os fatos geradores ocorreram, respectivamente, nos dias 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011 e 31/12/2012. A confissão para a inclusão no REFIS TBU foi efetivada tão somente em novembro de 2013. Indubitável, pois, que a impugnante estava em mora no que concerne ao cumprimento da obrigação de recolhimento do IRPJ e da CSLL desses períodos de apuração.

Se a decisão liminar não produzia mais efeito no tocante aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, ante a renúncia manifestada e homologada também na Medida Cautelar, não há que se falar que a impugnante estava protegida e possuía amparo no artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, para abater da dívida o montante a título de multa de mora sobre os débitos de IRPJ e de CSLL que não tinham sido quitados no passado.

Diante de todos esses fatos, não deve prosperar a alegação do TVF de que a multa de mora acrescida pela impugnante por ocasião da confissão e constituição do crédito tributário e incluída no total do débito parcelado no REFIS TBU era indevida.

Por conseguinte, 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 arts. 41, § 5º, da Lei nº 8.981, de 1995, e 352, § 5º, do Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), previsão também existente no Decreto 3.000, de 1999 (art. 344, § 5º) (RIR/1999), vigente na época dos fatos subjacentes ao feito, de modo que é acertado o procedimento adotado pela impugnante na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, que não realizou qualquer adição a título de multa moratória.

Portanto, não deve prevalecer a glosa empreendida pelo auto de infração combatido.

B - CONDIÇÕES PARA EFICÁCIA DO ARTIGO 63, §2º, DA LEI 9.430/1996:**B.1. Dispensa da multa de mora condicionada ao pagamento integral e à vista - efeitos do pagamento versus parcelamento do débito**

É condição necessária à plena eficácia do disposto no art. 63, § 2º, da Lei 9.430, de 1996, que o contribuinte, em até 30 dias da data de prolação de decisão que considere devido o tributo que estava com a exigibilidade suspensa por força de outro provimento jurisdicional, efetue o pagamento do débito. Ou seja, é imprescindível que haja a extinção do débito na forma do art. 156, inciso I, do CTN.

Ao revés, se o contribuinte não efetua o pagamento do tributo considerado devido, retoma-se a incidência da multa de mora. O parcelamento não extingue o crédito tributário, mas tão somente suspende a sua exigibilidade enquanto suas condições estiverem sendo adimplidas pelo contribuinte, por inteligência do art. 151, inciso VI, do CTN. Ou seja, o mero pedido de parcelamento do débito não é suficiente para que haja a efetiva aplicação do artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, afastamento da multa de mora, se observado o prazo indicado.

Uma vez que a impugnante parcelou os débitos de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, não se constata o implemento da condição de eficácia do comando do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, qual seja, a realização do pagamento integral nesse prazo de 30 dias.

Transcreve ementas de acórdão do STJ, a partir das quais infere-se que a não quitação do débito considerado devido em até 30 dias da prolação da decisão acarreta a exigência da multa de mora, ainda que o contribuinte tenha exercido a faculdade de incluir o débito em programa de parcelamento especial. Ou seja, o que o STJ preconiza é que o parcelamento não se equivale ao pagamento do débito para fins de eficácia e devida aplicação do disposto no artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996.

B.2. Reforço argumentativo: distinção entre pagamento e parcelamento para configuração da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN)

Em reforço de argumentação, ressaltar que o STJ, no acórdão proferido no AgRg no Ag 1052409/SP, cuja ementa transcreve, invocou como reforço de argumentação julgados que tratam dos elementos para configuração do instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN), com entendimento pacífico acerca da distinção entre pagamento e parcelamento do débito como pressuposto para se afastar a incidência da multa.

Este entendimento também é seguido pelo CARF, afastando-se a configuração da denúncia espontânea quando há parcelamento do débito, não quitação integral imediata.

Deve ser ponderado que a previsão do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, confere tratamento muito semelhante ao da denúncia espontânea, na medida em que também afasta a caracterização da mora do contribuinte beneficiado por decisão liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário se, em até 30 dias da decisão que considerar o valor devido, for efetuado o pagamento.

Conclui-se, do exposto, que o afastamento da multa de mora na forma do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, só tem lugar quando o contribuinte efetua o pagamento do débito em até 30 dias da decisão que o considerar devido, não podendo ser invocada a hipótese de exclusão da multa de mora no caso em que o contribuinte opta pelo parcelamento da dívida.

C - INTERPRETAÇÃO LITERAL E RESTRITIVA DE DISPOSIÇÕES QUE ESTABELECEM HIPÓTESE DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS REDUÇÕES PREVISTAS NA LEI

**12.865/2013 COM A EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA DO ARTIGO 63, § 2º,
DA LEI 9.430/1996**

O REFIS TBU foi instituído pela Lei nº 12.865, de 2013, no qual há previsão expressa de reduções dos valores de multas, juros e encargos legais dos débitos de IRPJ e de CSLL decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. As reduções estão indicadas nos incisos I e II do art. 40.

O parágrafo único, do art. 4º, da Lei nº 11.941, de 2009, contém previsão no sentido de que as parcelas relativas às reduções das multas, juros e encargos legais dos débitos incluídos no REFIS TBU não deveriam ser computadas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

Em outras palavras, além da redução de parcela dos débitos como atrativo para que contribuintes quitassem os débitos nos termos da Lei instituidora do REFIS TBU, o diploma normativo assegurou uma outra vantagem que poderia ser usufruída pelos contribuintes que manifestaram sua intenção de encerrar os litígios em torno da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e quitar duas dívidas, qual seja: as parcelas reduzidas/perdoadas, que se qualificariam como receita, haja vista o fato de o valor pago ser inferior ao montante devido no momento da confissão e adesão, não deveriam ser computadas na apuração do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

Portanto, nos termos do regime do REFIS TBU, apenas tais vantagens poderiam ser usufruídas pelos contribuintes optantes, nada mais. Até porque, em atenção às disposições dos artigos 111 e 175, inciso I, do CTN, os preceitos que estabeleçam hipótese de exclusão do crédito tributário, como a anistia, devem ser interpretados literal e restritivamente. Está vedada a possibilidade de se alargar o conteúdo dos termos utilizados pelo enunciado prescritivo de forma a incluir no espectro da norma de exclusão situações não indicadas no dispositivo legal.

Não bastasse a determinação de necessidade de interpretação restritiva do art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013, que deságua na conclusão de que as vantagens previstas não poderiam ser cumuladas com quaisquer outras estabelecidas pela legislação tributária, o § 5º deste enunciado prescritivo sacramenta definitivamente a impossibilidade de qualquer tentativa de aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, em adição às reduções do REFIS TBU, conforme transcreve.

Nessa linha de raciocínio, ainda que se pudesse cogitar da aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao presente caso, o comando emergente desse preceito, que resulta na possibilidade de exclusão da multa de mora na situação específica indicada, jamais teria espaço na situação em que certo contribuinte optou por incluir o débito no regime do REFIS TBU. A proibição de cumulação de benefícios é também condição para adesão e manutenção no programa do REFIS TBU.

A hipótese prevista no art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, indubitavelmente, trata de benefício conferido pelo legislador ao contribuinte, na medida que assegura a redução do valor da multa de mora incidente no período de vigência da medida liminar em 100%, desde que atendida a condição nele estipulada (pagamento do débito em até 30 dias da decisão que o considerar devido). Ordinariamente, caracterizada a mora, deve ser aplicado o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, segundo o qual a não quitação do débito no prazo determinado acarreta a incidência de juros e multa de mora.

Neste sentido, transcreve ementas de acórdãos do STJ.

Frente ao exposto, infere-se que, mesmo que fosse possível admitir a aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, aos débitos da impugnante, o fato destes terem sido incluídos no programa do REFIS TBU impede, de modo imperativo, que se cogite da sua invocação para afastar a incidência da multa de mora por completo.

Logo, por força do art. 40, § 5º, da Lei nº 12.865, de 2013, uma vez incluído um débito no REFIS TBU, afasta-se a tentativa de cumular as reduções previstas neste preceito legal com qualquer outra disposta na legislação em vigor. Portanto, acertada a postura da impugnante de computar o valor da multa de mora incidente sobre os débitos de IRPJ e de CSLL confessados e incluídos no REFIS TBU.

D - ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO APLICÁVEL AOS VALORES RELATIVOS AOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2009, 2010 E 2011 CONSECUTIVOS JÁ INCIDENTES SOBRE O DÉBITO EM RAZÃO DA MORA

Ainda que se pudesse cogitar da aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao caso em tela, este preceito normativo somente teria o condão de interromper e evitar a incidência da multa de mora no período em que a liminar estava em vigor, ou seja, a partir de 09/05/2012, data em que foi concedida a liminar nos autos da Medida Cautelar 3.141, com a determinação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Antes da sua prolação, se a impugnante já se encontrasse em situação apta à configuração da mora em relação aos débitos de IRPJ e de CSLL confessados, a liminar não teria a força de anular a incidência da multa de mora sobre aquelas parcelas da dívida, apenas obstaria a permanência da situação de inadimplência no lapso temporal em que a decisão liminar estava em vigor. Ou seja, se as obrigações de pagar o IRPJ e a CSLL dos anos-CALENDÁRIO em comento já estivessem vencidas, a multa de mora incidente não seria cancelada, mas apenas não poderia ser cobrada enquanto o provimento jurisdicional estava produzindo efeitos.

A providência decorrente do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, diz respeito à interrupção da multa de mora entre a data da decisão que suspende a exigibilidade e os 30 dias seguintes à prolação de nova decisão que vem a considerar o valor devido. Logo, eventuais multas de mora incidentes sobre o débito em período pretérito à decisão liminar permanecem incólumes, sendo que sua exigência é retomada com a nova decisão que entende pela correção da cobrança.

A impugnante apura o IRPJ e a CSLL com base lucro real anual, recolhendo as estimativas mensais. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, determinava que, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos por sociedades controladas ou coligadas estabelecidas no exterior deveriam ser considerados como disponibilizados à companhia brasileira no dia 31 de dezembro do ano-CALENDÁRIO (interpretação em conjunto com a IN RFB nº 213, de 2002, art. 2º - vigente na época).

Assim, sendo o valor adicionado ao lucro real na data de 31 de dezembro do ano-CALENDÁRIO, a obrigação de efetuar o pagamento do IRPJ e da CSLL correspondentes dar-se-ia no último dia útil do mês de março do ano-CALENDÁRIO seguinte, respectivamente, 31/03/2010 (ano-CALENDÁRIO de 2009), 31/03/2011 (ano-CALENDÁRIO de 2010) e 30/03/2012 (ano-CALENDÁRIO de 2011). Isto se infere dos art. 2º, § 3º, 6º, inciso I, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, quando a decisão liminar da Medida Cautelar 3.141 foi proferida, em 09/05/2012, a multa de mora no tocante aos débitos de IRPJ e de CSLL dos anos-CALENDÁRIO de 2009, 2010 e 2011 já tinha incidido. Logo, com a decisão que suspendeu a exigibilidade desses créditos tributários, interrompeu-se a incidência da multa de mora, na linha do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, mas isso não acarretou o cancelamento da sanção que já tinha incidido desde o dia seguinte ao do vencimento da obrigação.

Neste sentido, transcreve lições de Alberto Xavier e jurisprudência do STJ.

III.2 - "DEMAIS ENCARGOS" SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nesse ponto, os termos da acusação fiscal são no sentido de que a parcela do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, 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. Assim, a impugnante deveria ter adicionado este montante na apuração do IRPJ e da CSLL.

A constatação é de todo improcedente, seja do ponto de vista fático/contábil, seja do ponto de vista jurídico.

A - NATUREZA JURIDICAMENTE AUTÔNOMA E INDEPENDENTE DA RUBRICA "ENCARGO LEGAL" EM RELAÇÃO À RUBRICA "MULTA DE OFÍCIO"

O encargo legal do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, tem natureza autônoma e independente, que não se identifica com a multa de ofício.

O acréscimo do encargo de 20% não depende da constatação de um ilícito, senão, se dá de maneira automática, imanente à persecução de um débito. Incide pelo simples fato de um débito federal ser inscrito em dívida ativa para, em seguida, ser objeto de execução fiscal.

Já, as multas de ofício têm caráter eminentemente punitivo, pois, visam a penalizar uma conduta condenada pelo ordenamento jurídico. As multas de ofício consistem em sanção pelo inadimplemento de uma obrigação ou pelo descumprimento de um dever.

É justamente no viés punitivo das multas de ofício que se funda a regra do art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981, de 1995, que, ao mesmo tempo, estabelece a sua indedutibilidade, para fins de apuração das bases do IRPJ e da CSLL, e, por outro lado, a dedutibilidade das multas de natureza compensatória.

Tanto são distintas as naturezas do encargo legal do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, e da multa punitiva, que a Lei do REFIS TBU estabelecia descontos diferenciados a cada verba na hipótese de pagamento parcelado: 80% para multas de ofício e 100% para o encargo legal.

Caso se leve a sério o entendimento da autoridade fiscal, misturando-se as naturezas jurídicas 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:

- Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de ofício (já que a indedutibilidade dessa última “contaminaria” os juros correspondentes);
- Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a CSLL, na medida em que, por disposição legal expressa (art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996), esta não é dedutível da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, nem de si própria;
- Dos encargos legais, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre a multa de ofício;
- Dos encargos legais, na parte em que incidente sobre a CSLL;
- Dos encargos legais, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre a CSLL.

Contudo, não seria isso o que pretendeu o legislador. A própria Solução de Consulta nº 21, de 2013, em seu item 9.5, repreende esse absurdo 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.

Enfim, a impugnante não se equivocou no 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 estritos e literais termos do art. 40, § 15, da Lei n.º 12.865, de 2013, c/c art. 4.º da Lei n.º 11.941, de 2009.

B - INCONSISTÊNCIA NA ACUSAÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE, QUANDO SE DEMONSTRA A REVERSÃO PLENA DAS DESPESAS COM O ENCARGO LEGAL

A autoridade fiscal reconheceu que, nos casos de descontos legalmente estabelecidos, tais redutores assumiram a configuração contábil de receita, de modo a se anular os efeitos da despesa correspondente à obrigação perdoada (receita de reversão, conforme terminologia que se empregou na hipótese). E mais, atestou-se o acerto dos lançamentos realizados pela impugnante, ao fazer tal reversão.

No “Demonstrativo TBU 08”, também de lavra da autoridade lançadora, a indicação do procedimento contábil adotado pela impugnante, ao registrar a despesa atinente aos “demais encargos” e, na sequência, anulá-la integralmente (já que o desconto foi de 100%), com o lançamento de receita de reversão desses mesmos encargos.

O valor total das despesas correspondentes aos encargos legais da dívida ativa, conforme observa e concorda a própria autoridade, foi objeto de reversão integral no plano contábil. Portanto, já nesse ponto se observa não haver um centavo sequer a título de dedutibilidade de encargos legais como custos ou despesas operacionais.

Em outro plano (Ficha 09 A - linha 91 - Outras Exclusões, correspondente à conta 361314002 do Lalur/Lacs), tais valores foram objeto de exclusão fiscal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas esclareça-se: não mais se está no campo da mera dedutibilidade (regida pelo art. 299 c/c art. 344 do RIR/99, supostos fundamentos da autuação), pois tais exclusões foram feitas a outro título jurídico, vale dizer, de benefício fiscal expressamente previsto no art. 40, § 15, da Lei n.º 12.865, de 2003, c/c art. 4.º da Lei n.º 11.941, de 2009. Ocorre que a acusação fiscal não se baseia em uma suposta interpretação equivocada dos limites da autorização desses últimos preceitos, mas em uma suposta dedutibilidade indevida e, nesse ponto, a sua nulidade.

Ainda que o tivesse feito, igualmente improcedente a autuação, na medida em que esses últimos preceitos são cristalinos no sentido de se justificar o acerto da conduta da impugnante. No tópico seguinte, confrontou-se justamente a metodologia legal para o cálculo destas exclusões.

C - ESTRITA LEGALIDADE NO CÔMPUTO DOS VALORES EXCLUÍDOS, COMO BENEFÍCIO LEGAL, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Nem poderia se alegar que não deveria ter sido realizada a exclusão integral da receita decorrente do perdão dos encargos legais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para fins do benefício a que alude o art. 40, §15, da Lei n.º 12.865, de 2013, c/c art. 4.º, da Lei n.º 11.941, de 2009. Conforme demonstrado no tópico anterior, não se está aqui diante de tema afeto meramente à temática da dedutibilidade, mas de “benefício fiscal adicional”, previsto expressa e textualmente nas referidas normas, com o intuito de incentivar a adesão das empresas ao referido programa.

A impugnante excluiu, por força destes preceitos legais, tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme reporta o TVF no “Demonstrativo TBU 09”. Assim, o fez a impugnante, por cumprimento direto e literal de preceitos legais, pois:

i) O valor "da parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal" (...) "não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (...)" (art. 40, §15, da Lei n.º 12.865/2013, c/c art. 4.º, da Lei n.º 11.941/2009);

ii) O valor da redução do encargo legal é de 100% (art. 40, I e II, da Lei n.º 12.865/2013);

iii) O encargo legal da dívida ativa é calculado à razão de 20% sobre o valor total do débito (art. 1.º do Decreto-Lei 1.025/1969). Veja-se que, no caso, quem calculou o valor dos encargos legais (e, inclusive os executou judicialmente) foi a própria União Federal, por meio da PGFN.

Logo, só se pode concluir que o total do valor dos encargos legais, por sua vez, apurado na razão de 20% sobre o valor total dos débitos em cobrança, é passível de exclusão da base do IRPJ e da CSLL, nos termos das normas do Refis TBU.

Em nenhum momento, nem a legislação, nem a autuação e, muito menos a PGFN (quando executou, no passado, tais valores), afirmaram que os encargos da dívida ativa seriam calculados sobre as rubricas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A autoridade fiscal desafia os princípios da legalidade, da estrita legalidade e da tipicidade tributária, ao tentar conferir ao encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 o mesmo tratamento dado às multas de ofício.

A teor do art. 111 do CTN, interpreta-se restritivamente a lei que dispõe sobre a exclusão do crédito tributário. No que se refere à temática de parcelamentos, não cabe a construção de sentidos para além do que expressamente consta na letra da lei. Além disso, conforme art. 108, §1º, do CTN, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. No caso, a autoridade tenta criar, por autêntica analogia, uma tese falaciosa (com todo respeito) para cobrar tributo onde falta suporte legal para tanto.

Portanto, manifestamente improcedente a cobrança materializada no presente item da autuação.

III.3 - ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO APLICÁVEL AOS DOIS ITENS DO AI

A - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

Inexiste previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º, do art. 61, da Lei n.º 9.430, de 1996, determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 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”.

A evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”, que inaugura o dispositivo supratranscrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Está claro que o “débito decorrente de tributos e contribuições” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito.

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, veja-se o determinado pelo art. 43 da Lei n.º 9.430, de 1996, cujo parágrafo único impõe a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente.

Conclui-se, portanto, que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo art. 43 da Lei n.º 9.430, de 1996, como já decidido pela CARF nos autos do Processo Administrativo 10680.002472/2007-23.

Portanto, na hipótese de manutenção do auto de infração, requer seja afastada a incidência de juros sobre a multa.

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

Ressaltou-se que a determinação consignada no TVF, de retificação do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL referente ao ano-calendário de 2013 está necessariamente suspensa tanto quanto o crédito tributário em discussão. Igual conclusão se aplica no tocante a uma eventual glosa de saldos negativos, aproveitados em períodos posteriores.

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 auto de infração em pauta está em discussão nesta instância administrativa, inexistindo a sua constituição definitiva. Providência contrária viola o teor do art. 151, inciso III, do CTN, e pode tornar inócua futura decisão proferida em sentido favorável aos interesses da impugnante.

Somente na 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.

Os saldos negativos impactados pela presente autuação foram utilizados pela impugnante para compensar os IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário de 2014 e 2016.

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. Isto porque, em sede de apreciação das compensações realizadas em 2014 e 2016, não pode a fiscalização proceder às adições determinadas neste AI ao lucro líquido do ano-calendário de 2013 e imediatamente recompor a DIPJ, LALUR e LACS correspondentes, visto que essa questão está em discussão nestes autos.

V – CONCLUSÕES

Frente aos fundamentos expostos nos itens precedentes, a impugnante sintetizou as conclusões a que chegou, que também já foram relatadas.

VI - PEDIDOS

Requer que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração, cancelando-se integralmente, assim, as adições decorrentes da autuação e também o crédito tributário constituído, com seus consectários.

Subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção das glosas dos valores deduzidos, deve ser determinado o cancelamento dos juros incidentes sobre a multa.

Adicionalmente aos pedidos acima, tendo em vista a impugnação específica nestes autos à retificação dos prejuízos fiscais e base negativa, bem como dos saldos negativos de IRPJ e CSLL, requer-se que tal recomposição permaneça suspensa até a prolação de decisão final nos autos do presente processo administrativo, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

Por fim, a impugnante declara a autenticidade dos documentos acostados (art. 425, VI, do CPC/2015) e protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários para respaldar seus fundamentos de defesa.

A Turma Julgadora de primeira instância (acórdão 15-46.501 - 2ª Turma da DRJ/SDR, e-fls. 702/731), por unanimidade, julgou improcedente a impugnação. Entendeu a DRJ:

DA MULTA DE MORA - A recorrente deveria ter adicionado R\$ 850.898.600,00 na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2013, correspondente à redução da multa de mora decorrente da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013. A parcela da multa de mora efetivamente paga no contexto deste parcelamento, após aplicação dos redutores previstos na legislação de regência, não foi objeto de glosa. Como no momento da adesão, em 28/11/2013, a contribuinte possuía amparo de liminar judicial para não recolher os valores objeto do parcelamento, e como a não incidência da multa moratória estaria garantida no intervalo de tempo entre o deferimento desta liminar (09/05/2012) e a decisão homologatória da desistência (14/02/2014), por força do citado art. 63, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996, concluiu que as parcelas das multas moratórias, calculadas nos períodos 2009 a 2012 e consideradas no REFIS/2013, seriam indevidas, tendo em vista a suspensão da exigibilidade dos tributos no momento de adesão ao parcelamento especial. Destacou a DRJ que o crédito tributário não foi constituído mediante lançamento de ofício, mas sim confessado pela contribuinte, em 29/11/2013, mediante entrega de DCTF retificadoras relativas aos meses de dezembro de 2009, 2010, 2011 e 2012, após a adesão ao parcelamento. Na referida data, o crédito tributário ainda estava com sua exigibilidade suspensa, em razão do pedido de desistência parcial e renúncia ao direito somente ter sido homologado em 2014. Nesta data (29/11/2013) a contribuinte estava sob a égide da liminar, que determinava a suspensão de sua exigibilidade; do § 2º art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996, que interrompia a incidência da multa moratória; bem como do inciso II do art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013, que previa a redução de 80% (oitenta por cento) da multa de mora, em razão da opção pelo parcelamento. Neste contexto, o referido encargo moratório já nasceu reduzido ao valor de 20% do que seria devido a este título, não havendo que se falar na extinção ou parcelamento da parcela de 80%, posto que esta dívida nunca existiu. Por esse motivo, indevida a dedução do valor correspondente à parcela em questão na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DOS DEMAIS ENCARGOS - A recorrente deveria ter adicionado R\$ 1.713.532.100,00 na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2013, correspondente à redução a zero da parcela dos demais encargos legais de 20% calculados sobre as multas de ofício, em decorrência da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013. Em relação aos débitos do período de 2003 a 2008, o referido encargo incidiu também sobre as multas de ofício. A natureza da despesa correspondente a este encargo 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. Portanto, tal parcela deveria ter tido o mesmo tratamento dado às multas de ofício, qual seja, ser considerada como despesa indedutível e adicionada ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL/BASE NEGATIVA DE CSLL - Entendeu ainda a DRJ que inexistente previsão legal para o sobrestamento de procedimento fiscal decorrente da retificação dos prejuízos fiscais, bases negativas de CSLL e saldos negativos de IRPJ e CSLL, até a prolação de decisão final acerca da retificação em questão

Cientificada da decisão de primeira instância em 20/05/2019 (e-fl. 736) a Pessoa Jurídica autuada interpôs recurso voluntário, protocolado em 18/06/2019 (e-fl. 738), em que repete os argumentos da impugnação, afirma ainda:

- a DRJ sequer se acautelou em verificar o status dos pagamentos realizados pela Recorrente nos termos da legislação do REFIS TBU;

- os débitos relativos aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2006 foram quitados com os benefícios do REFIS TBU, na modalidade de pagamento à vista. Referidos montantes já haviam sido objeto de inscrição em dívida ativa e, portanto, englobavam os “demais encargos” parcialmente glosados no AI em debate. Justamente, a quitação das inscrições n.º 70.2.12.005934-80 e 70.6.12.013244-74 (frise-se, nas quais se incluiu a totalidade dos demais encargos, efetivamente pagos e, então, revertidos pela Recorrente em sua contabilidade, com base art. 4º, parágrafo único, da Lei n.º 11.941/2009) foi expressamente homologada pela PGFN em data anterior à do julgamento realizado pela DRJ (Doc. Anexo - a homologação se deu em despacho de 24/01/2019 e o Acórdão recorrido é datado em data posterior, maio de 2019). Este fato sequer constou no v. Acórdão recorrido.

- No curso do ano de 2013, o Governo Federal instituiu o REFIS TBU - Lei n.º 12.865/2013. Nesse contexto, a Recorrente decidiu incluir os débitos relativos aos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 (tão somente das CDA's 70.2.12.001002-04 e 70.6.12.002441-59 – Processo Administrativo n.º 18471.000141/2008-15/Execução Fiscal n.º 0023959-11.2012.4.02.5101), 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 no aludido programa.

- com a opção pela inclusão dos débitos relativos aos anos calendário 2009, 2010, 2011 e 2012 no REFIS TBU, a Recorrente, em regular cumprimento à legislação aplicável ao referido parcelamento, realizou, em novembro de 2013, a confissão de tais débitos em DCTF para posterior inclusão no programa. Ou seja, ao contrário do que o TVF insinua em sua página 10, a Recorrente não contabilizou as despesas somente após ter conhecimento de eventuais benefícios, mas o fez no momento em que confessou os débitos e, portanto, reconheceu a dívida como certa.

- não custa lembrar que, após a desistência e renúncia de parte do direito em discussão nos autos do Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0, o E. STJ julgou a parte do Recurso Especial que remanesceu em discussão e exarou provimento favorável à Recorrente, justamente pela prevalência dos tratados celebrados pelo Brasil com países nos quais as sociedades controladas estão situadas e, por conseguinte, impossibilidade de tributação dos valores em nosso País.

- A despeito da previsão expressa da lei (art. 4º, parágrafo único da Lei n.º 11.941/2009) no sentido de que as multas de mora e o encargo legal reduzidos no âmbito do REFIS TBU seriam passíveis de dedutibilidade para fins de apuração das bases do IRPJ e da CSLL, a DRJ decidiu por manter a autuação fiscal.

- constou tanto na autuação fiscal quanto no v. Acórdão recorrido que o montante efetivamente parcelado das multas moratórias (20%, conforme percentual previsto no REFIS TBU) não foi objeto de glosa na autuação fiscal. Isso é, admitiu-se ser devido 20% das multas moratórias. Ora, se 20% da multa de mora era devida, é decorrência lógica que a totalidade da multa moratória foi considerada devida e, então, diminuída para o patamar reduzido de 20%. Até porque, só poderia ser reduzida, em virtude dos preceitos da legislação do REFIS TBU, a multa acrescida ao crédito tributário.

- O acórdão recorrido está a merecer reparos, pois, em que pese, via de regra, ser a DCTF o meio competente para constituição do IRPJ e da CSLL, fato é que o atraso do contribuinte no cumprimento deste dever instrumental não tem o condão de prorrogar o vencimento de tais tributos. O vencimento é o termo a quo para a incidência de multa moratória – e não a entrega da DCTF. O IRPJ e a CSLL declarados a destempo (anos-calendário 2009 a 2012) são acrescidos, inexoravelmente, dos consectários legais da mora. Importa para o caso que, em virtude do não pagamento do IRPJ e da CSLL em questão no prazo de vencimento, a Recorrente incorreu em mora, que foi automática e imediatamente restabelecida com a renúncia protocolada na Medida Cautelar 3.141 e no Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0. (E a liminar ?)

- A reforma do acórdão recorrido é de rigor, pois que, em virtude da natureza jurídica da renúncia ao direito sobre o qual se fundava a Medida Cautelar 3.141 (e o Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0), são imediatos os seus efeitos de restabelecer o status quo ante, no caso, da situação da Recorrente como inadimplente de IRPJ e CSLL, sujeita à cobrança de referidos tributos acrescidos de multa moratória. Cita jurisprudência. (E o § 2º do art. 63 da Lei 9.430/96)

- considerando que a i) renúncia é caracterizada pela abdicação, pela parte, do direito expressamente indicado na sua manifestação, ii) cuja consequência é o retorno ao estágio anterior ao próprio ajuizamento da ação, não deve prosperar a alegação do TVF de que a multa de mora acrescida pela Recorrente por ocasião da confissão e constituição do crédito tributário e incluída no total do débito parcelamento no REFIS TBU era indevida.

- 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) (“RIR/1999”), vigente na época dos fatos subjacentes ao feito; 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. Por isso, é acertado o procedimento adotado pela Recorrente na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- **INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 63, §20, DA LEI 9.430/1996 AO CASO CONCRETO:** é condição de eficácia do preceito indicado a extinção, pelo pagamento, do débito no prazo de 30 dias. Os débitos de IRPJ e de CSLL relativos aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012 foram incluídos no REFIS TBU e estão sendo quitados de forma parcelada, ainda não foram extintos pelo pagamento. Cita jurisprudência.

- a previsão do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, confere tratamento muito semelhante ao da denúncia espontânea, na medida em que também afasta a caracterização da mora do contribuinte beneficiado por decisão liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário se, em até 30 dias da decisão que considerar o valor devido, for efetuado o pagamento.

- o § 5º do artigo 40 da Lei 12.865/2013 sacramenta definitivamente a possibilidade de qualquer tentativa de aplicação do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, em adição às reduções do REFIS TBU.

- qualificando-se a previsão do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, como hipótese de benefício concedido pelo legislador, não poderia a Recorrente usufruí-la concomitantemente com os benefícios do REFIS TBU.
- Ainda que se pudesse cogitar da aplicação do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, ao caso em tela, este preceito normativo somente teria o condão de interromper e evitar a incidência da multa de mora no período em que a liminar estava em vigor.
- A providência decorrente do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, diz respeito à interrupção da multa de mora entre a data da decisão que suspender a exigibilidade e os 30 dias seguintes à prolação de nova decisão que vem a considerar o valor devido. (cita doutrina).
- “DEMAIS ENCARGOS” SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: A acusação é de que a parcela do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025, de 21 de outubro de 1969 (“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. Assim, a Recorrente deveria ter adicionado este montante na apuração do IRPJ e da CSLL.
- A quitação dos demais encargos incidentes sobre as inscrições nº 70.2.12.005934-80 e 70.6.12.013244-74 foi expressamente homologada pela PGFN, conforme constou em despacho de 24/01/2019, no qual se determinou a adoção de providências para baixa dos débitos (Doc. Anexo). Este fato sequer constou no acórdão recorrido, proferido em data posterior, em maio de 2019.
- Não há falar-se em encargo legal vinculado à multa de ofício. O encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 tem natureza autônoma e independente, que não se identifica com a multa de ofício.
- Reconhece a autoridade fiscal que, nos casos de descontos legalmente estabelecidos, tais redutores assumiram a configuração contábil de receita, de modo a se anular os efeitos da despesa correspondente à obrigação perdoadada (receita de reversão, conforme terminologia que se empregou na hipótese). E mais, atestou-se o acerto dos lançamentos realizados pela Recorrente, ao fazer tal reversão. (O acerto foi atestado, mas com ressalvas !!!)
- SUSPENSÃO DOS EFEITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO NO QUE SE REFERE À RETIFICAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DO SALDO NEGATIVO DESSES TRIBUTOS;
- requer seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais.

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

DA ADESÃO DA DRJ AOS ARGUMENTOS DO TVF

A recorrente acusa que “a DRJ acabou por seguir o fácil caminho de reiterar a fundamentação do TVF, sem se debruçar sobre as alegações de fato e de direito expostas na Impugnação”. Não verifiquei a omissão apontada, como se verá a seguir, quanto à apreciação dos fundamentos trazidos pela então impugnante, potencialmente capazes de infirmar a autuação. A respeito, adiro a entendimento de jurisprudência pacífica, inclusive expressamente confirmada após o advento do novo CPC, de que o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes quando já houver encontrado razão suficiente para sustentar a sua decisão¹. Desta forma, não vislumbro nulidade em a DRJ aderir ao fundamento trazido no próprio auto de infração. Confirmar a autuação com base em interpretação diversa da trazidas pelos autuantes poderia caracterizar mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN. E cancelar a autuação passa por invalidar a interpretação inicial perpetrada pela fiscalização e confirmar a do contribuinte. O que não se deu.

OUTROS PROCESSOS

O procedimento de fiscalização foi instaurado para fins de verificação dos efeitos da anistia concedida com base na Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013 – REFIS/2013 (REFIS TBU), bem como da conformidade desta na apuração do IRPJ e CSLL do ano calendário 2013.

A Recorrente apurou o lucro real com base anual para o ano calendário 2013. E os presentes autos tratam da revisão e/ou homologação (art. 150 do CTN) do apurado, em especial verificando a retidão dos efeitos do disposto no art. 40 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013 na forma inicialmente informada pela própria interessada. Por isso, qualquer outro processo (como o que trata de compensação de saldo de prejuízo declarado oriundo do próprio ano calendário 2013) que proponha-se a revisar ou utilizar os saldos a pagar ou a restituir relativos ao mesmo ano calendário 2013 e mesmos fatos deve seguir o decidido nestes autos (art. 146 do CTN). Adiciono que a recomposição definitiva do prejuízo fiscal relativo ao ano calendário 2013 depende da prolação de decisão final nos autos do presente processo administrativo, sem prejuízo dos efeitos, na forma da legislação processual, do decidido nestes autos na utilização indevida do saldo declarado em outros processos.

DAS GLOSAS

Tendo como base legal o art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013, a companhia efetuou o pagamento à vista dos débitos decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, relativos a fatos geradores apurados para os anos-calendário 2003, 2004 e 2006. Para estes débitos obteve redução para zero das multas de ofício, dos juros de mora e dos demais encargos. Com base no mesmo art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013, parcelou em 180 (cento e oitenta) vezes os valores relativos aos anos-calendário 2005, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 e obteve redução de 80% das multas de ofício e de mora, 50% dos juros de mora e 100% dos demais encargos.

¹Vide sobre esse assunto o acórdão da Primeira Seção do STJ no âmbito do EDcl no MS 21.315/DF (DJe de 15/06/2016), exarado já na vigência do Novo CPC.

A adesão ao parcelamento, com a utilização dos benefícios estabelecidos na legislação de regência, teve como efeito a geração de saldos negativos do IRPJ e da CSLL que nestes autos são revisados, nos valores de R\$ 3.325.552.171,30 e R\$ 1.320.110.845,25, respectivamente, os quais foram utilizados para compensar os referidos tributos apurados entre os anos-calendário de 2014 e 2016.

O § 15, do art. 40, da Lei 12.865/13 (com a redação dada pela MP nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014), remete ao parágrafo único do art. 4º da Lei 11.941/2009, o qual estabelece que “*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 em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei*”. (grifamos).

Com base no dispositivo legal supramencionado, o contribuinte realizou a exclusão do montante de R\$ 21,63 bilhões, na apuração lucro real, correspondente às receitas de reversão computadas no resultado do período referentes às reduções das multas de ofício, multas de mora, juros de mora e demais encargos, autorizadas pela Lei nº 12.865/13. Como nesse montante estava incluído o valor relativo às multas de ofício, as quais, pela sua própria natureza, e em conformidade com o disposto no § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, são indedutíveis, o próprio contribuinte efetuou a adição das respectivas parcelas que totalizaram R\$ 8,57 bilhões. Ou seja, com exceção das multas de ofício, a contribuinte considerou como dedutíveis as outras parcelas que compuseram os acréscimos legais relativos aos débitos que foram objeto do REFIS/2013 (multas de mora, juros de mora e demais encargos). No entanto, a Fiscalização verificou que duas categorias dessas deduções (daí duas infrações) deveriam ser consideradas com indedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL; dessa forma, apurou as insubsistências de adições na apuração do Lucro Real e da CSLL na forma exposta a seguir:

1) as multas moratórias, calculadas para os períodos 2009 a 2012 (R\$ 0,851 bilhão), e incluídas no REFIS/2013 e depois declaradas, seriam indevidas e, por isso, não poderiam constar no compute dos valores anistiados. O contribuinte aderiu ao REFIS/TBU em 28/11/2013, no intervalo de tempo entre o deferimento de liminar, que lhe garantia o não recolhimento dos valores de IRPJ e CSLL relativos ao TBU (09/05/2012), e a decisão homologatória da desistência (14/02/2014). A não incidência da multa moratória para aqueles períodos estaria garantida por força do §2º do art. 63 da Lei 9.430/1996.

2) uma parcela dos acréscimos legais identificados como “Demais Encargos” nos Demonstrativos TBU 01 e TBU 02 seria indedutível, devendo, portanto, ser adicionada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (R\$ 1,713 bilhão). Entendeu a Fiscalização que os valores correspondentes à parcela dos “Demais Encargos” incidente sobre as multas de ofício devem ser considerados como despesas indedutíveis, devendo ser realizado o devido ajuste (adição) na apuração da base de cálculo de ambos os tributos (IRPJ e CSLL).

INFRAÇÃO 1

A primeira infração relatada trata da falta de adição de R\$ 850.898.600,00 na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2013, correspondente à redução da multa de mora decorrente da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013. Do quadro TBU 01 acima percebe-se que para os anos 2003 a 2008 havia multa de ofício, devido à autuações de ofício. Para os anos calendários 2009 a 2012 o

contribuinte pretendeu incluir no REFIS TBU as multas de mora integrais, apesar de para estes anos não haver DCTFs ou autuações de ofício.

A parcela da multa de mora efetivamente paga no contexto deste parcelamento, após aplicação dos redutores previstos na legislação de regência, não foi objeto de glosa. A Recorrente protesta quanto à glosa da parcela da multa de mora não alcançada pela aplicação dos redutores previstos na legislação de regência do REFIS TBU. Afirma que a Fiscalização desconsidera os efeitos inerentes à homologação da renúncia ao direito sobre o qual se fundava parte (a até então não declarada) do Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0. Segundo a Recorrente, com a renúncia, os efeitos provenientes dessa manifestação de vontade atingiriam o direito material subjacente e a parte que a externou reconhecera o direito da contraparte, inclusive com efeitos retroativos.

Concordo com a constatação da autoridade fiscal: de que no momento da adesão ao REFIS TBU, em 28/11/2013, a contribuinte possuía amparo de liminar judicial que suspendia a exigibilidade dos valores que foram objeto de parcelamento, e que a não incidência da multa moratória estaria garantida no intervalo de tempo entre o deferimento desta liminar (09/05/2012) e a decisão homologatória da desistência (14/02/2014), por força do citado art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, as parcelas das multas moratórias, calculadas para os períodos 2009 a 2012 e consideradas pelo Recorrente no REFIS/2013, seriam indevidas, tendo em vista a suspensão da exigibilidade dos tributos no momento de adesão ao parcelamento especial. Conforme confirma a própria recorrente, o crédito tributário em questão (referente aos anos calendários 2009 a 2012) ainda não estava constituído ou declarado antes da adesão da Recorrente ao referido parcelamento, em 28/11/2013, logo não havia multa de mora por força do disposto no art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002)

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002)

O dispositivo legal citado afasta a multa de mora tanto no período de 29/11/2013 a 14/02/2014, quanto no período anterior, de 09/05/2012 a 29/11/2013. A constituição do crédito tributário referido (para o qual não cabia multa de mora) deu-se através de DCTFs retificadoras apresentadas em 29/11/2013, e a homologação da desistência e da renúncia só veio a ocorrer em 14/02/2014.

A Recorrente alegou, tanto em impugnação quanto em recurso voluntário, que o art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplicaria às hipóteses em que o contribuinte parcela o débito considerado devido e, muito menos, quando há adesão a regime de parcelamento especial, como o REFIS TBU, estabelecido em legislação específica e que, para gozo das condições que prescreve o dispositivo legal, impõe a adesão aos seus termos de modo pleno e

incondicionado. Além disso, a realização do pagamento integral no prazo de 30 dias seria condição necessária à eficácia do disposto no art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, seria imprescindível que houvesse a extinção do débito na forma do art. 156, inciso I, do CTN.

Concordo com o asseverado na decisão de piso de que é certo que o art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, se assemelha ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, mas com ele não se confunde. O primeiro regula a constituição de crédito tributário nos casos em que a exigibilidade houver sido suspensa, enquanto o segundo trata da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

É certo que na data em que o crédito tributário foi constituído/confessado, em 29/11/2013, a contribuinte estava sob a égide da liminar, que determinava a suspensão de sua exigibilidade. Observar que a homologação da desistência deu-se em 14/02/2014. Em consequência, até esta última data, o § 2º art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, interrompia a incidência da multa moratória.

A DRJ concilia os dois dispositivos prévios com o disposto no inciso II do art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013, que previa a redução de 80% (oitenta por cento) da multa de mora, em razão da opção pelo parcelamento, asseverando que o referido encargo moratório “já nasceu reduzido ao valor de 20% do que seria devido a este título”, ou seja, 20% de 20% do tributo, não havendo que se falar na extinção ou parcelamento da parcela de 80%, posto que esta dívida nunca existiu. Por esse motivo, conclui ser indevida a dedução do valor correspondente à parcela em questão na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Concordo que não há que se falar em extinção ou parcelamento da parcela de 80% da multa do mora, posto que esta dívida nunca existiu. Desta forma concluo ser indevida a dedução do valor correspondente à parcela em questão na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, cabendo a adição efetuada de ofício.

O art. 40, § 5º, da Lei nº 12.865, de 2013, estabelece que, uma vez incluído débito no REFIS TBU, vedar-se-ia a cumulação das reduções previstas neste regime com qualquer outra disposta na legislação em vigor. Por conseguinte, alega a Recorrente que ainda que se pudesse cogitar da aplicação do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao caso em tela, haveria a proibição expressa de cumulação de benefícios.

Equivoca-se a recorrente, pois, como asseverado pela decisão de primeira instância, não se trata de alargar as vantagens que poderiam ser usufruídas pelos contribuintes que aderissem ao REFIS TBU. A interrupção da incidência da multa de mora prevista no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, não consiste em um benefício fiscal, mas lei processual que bem se caracteriza como um desdobramento dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, razão pela qual não pode ser afastada pelo disposto no § 5º do art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013.

Não merece reparos a conclusão da DRJ, quanto à negativa da possibilidade de incidência de multa de mora relativa aos débitos de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 antes da decisão liminar da Medida Cautelar 3.141, proferida em 09/05/2012. Isto porque somente se poderia falar em incidência de multa de mora no percentual previsto no

art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, caso a constituição/confissão do crédito tributário tivesse ocorrido antes da adesão ao REFIS TBU. Nos termos da DRJ:

Ainda em relação à multa de mora, a impugnante alegou que quando a decisão liminar da Medida Cautelar 3.141 foi proferida, em 09/05/2012, a multa de mora no tocante aos débitos de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 já tinha incidido, razão pela qual, se fosse possível aplicar o art. 63, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996, ao presente caso, este não teria o condão de afastar a multa de mora já acrescida à dívida no período anterior à decisão interruptiva.

Entretanto, somente se poderia falar em incidência de multa de mora no percentual previsto no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, caso a constituição/confissão do crédito tributário tivesse ocorrido antes da adesão ao REFIS TBU. No presente caso, a constituição/confissão se deu sob a égide do inciso II do art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013, que previa a incidência da multa de mora em valor reduzido em 80%, conforme já visto reiteradamente, motivo pelo qual indevida a dedução do valor correspondente a esta parcela na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

INFRAÇÃO 2

Correta também a adição de R\$ 1.713.532.100,00 na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, na apuração de IRPJ/CSLL do ano-calendário de 2013, correspondente à redução a zero da parcela dos demais encargos legais de 20% calculados sobre as multas de ofício que acompanharam os débitos do período de 2003 a 2008, em decorrência da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013. Isto porque a recorrente, em atenção ao disposto no § 15 do art. 40 da Lei n.º 12.865/2013, havia somente adicionado as parcelas equivalentes a reversão computada no resultado do período, referente à redução da multa de ofício (R\$ 8,57 bilhões), deixando de adicionar a parcela correspondente à redução a zero da parcela dos demais encargos legais de 20% calculados sobre as mesmas multas de ofício, tendo-se em vista que a natureza da despesa correspondente a este encargo depende da natureza da dívida que tenha sido inscrita em DAU.

O fato de que os percentuais de redução para a multa de ofício e para o referido encargo são diversos, quando incluídos no REFIS, não desvincula os valores. Os percentuais reportam-se a escolha afeita ao legislador, e não ao julgador. Cabe a este último apenas a aplicação do disposto em Lei. Os exemplos de outras hipóteses de duas rubricas em que não se vislumbrariam a alteração da natureza da despesa correspondente não cabem ser aqui analisados, pois não se referem às infrações analisadas nestes autos. Por concordar com os termos da decisão de primeira instância, peço vênias para reproduzi-los:

A segunda infração relatada trata da falta de adição de R\$ 1.713.532.100,00 na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2013, correspondente à redução a zero da parcela dos demais encargos legais de 20% calculados sobre as multas de ofício, em decorrência da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei n.º 12.865, de 2013. Os “Demais Encargos” referem-se à cobrança do acréscimo legal previsto no art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.025, de 1969, incluído na cobrança dos débitos inscritos na Dívida Ativa da União.

A autoridade fiscal apontou que, em relação aos débitos do período de 2003 a 2008, o referido encargo incidiu também sobre as multas de ofício, assumindo assim a mesma natureza destas, na parcela correspondente. Portanto, tal parcela deveria ter tido o mesmo tratamento dado às multas de ofício, qual seja, ser considerada como despesa indedutível e adicionada ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A impugnante alegou que o encargo legal previsto no Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, incide pelo simples fato de um débito federal ser inscrito em Dívida Ativa para, na sequência, ser objeto de Execução Fiscal. As multas de ofício, por sua vez, consistem em sanção pelo inadimplemento de uma obrigação ou pelo descumprimento de um dever. Destarte, considerando a distinta natureza dos encargos legais e da multa de ofício, o que é reforçado inclusive pela legislação do REFIS TBU, que confere tratamento diverso a cada uma, está correta a conduta da impugnante, que apurou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos estritos e literais termos do art. 40, § 15, da Lei nº 12.865, de 2013, c/c art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009.

Por certo que a natureza do encargo em questão e a da multa de ofício não se confundem, posto que o primeiro é exigido em decorrência da inscrição de um débito em Dívida Ativa para execução fiscal, enquanto a segunda é exigida como penalidade a uma infração fiscal. Entretanto, a natureza da despesa correspondente a este encargo 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.

No caso da multa de ofício em questão, o § 5º do art. 7º da Lei nº 8.541, de 1992, e o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, já prevêem sua indedutibilidade, motivo pelo qual também é indedutível a parcela correspondente do encargo de 20% pela sua inscrição em Dívida Ativa.

Quanto à alegação de que a legislação do REFIS TBU confere tratamento diverso à multa de ofício e ao referido encargo (descontos diferenciados a cada verba na hipótese de pagamento parcelado: 80% para multas de ofício e 100% para o encargo legal), cabe perceber que se trata de uma decisão política, que independe da natureza de cada uma destas verbas. Os percentuais de redução refletem diretamente no montante que se irá renunciar, e isso é o que é determinante para o legislador. Outro fator levado em consideração na determinação destes percentuais é a destinação que cada uma destas receitas teria, cabendo ao legislador decidir qual deveria sofrer maior redução.

A impugnante entende que o fato de que uma rubrica possui outra em sua base de cálculo não altera a natureza da despesa correspondente. Sugere que, caso contrário, chegar-se-ia ao absurdo de se estabelecer a indedutibilidade das seguintes parcelas:

- *Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de ofício (já que a indedutibilidade dessa última “contaminaria” os juros correspondentes);*
- *Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a CSLL, na medida em que, por disposição legal expressa (art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996), esta não é dedutível da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, nem de si própria;*
- *Dos encargos legais, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre a multa de ofício;*
- *Dos encargos legais, na parte em que incidente sobre a CSLL;*
- *Dos encargos legais, na parte em que incidente sobre os juros de mora sobre a CSLL*

As referidas parcelas não foram objeto de glosa, motivo pelo qual não compõem o presente litígio, não cabendo aqui um pronunciamento acerca de cada uma destas verbas.

Ressalte-se, contudo, que não procede a alusão que a impugnante faz ao item 9.5 da Solução de Consulta nº 21, de 2013, de que “*Basta ver que reconhece a dedutibilidade plena dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício*”. O que de fato consta na referida consulta é que os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo

moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa ofício, e não quando exigidos sobre a referida multa, conforme abaixo transcrito:

9.5. 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 – não podem, entretanto, ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL enquanto o tributo estiver com a sua exigibilidade suspensa, como se viu.

A impugnante alega, ainda, que os valores correspondentes às reduções sobre os valores dos encargos legais foram excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por força do disposto no art. 40, § 15, da Lei nº 12.865, de 2013, c/c art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009, o qual determina que os montantes abatidos dos débitos não deveriam ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

Contudo, a própria autoridade fiscal já tinha constatado a regularidade da exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, da receita oriunda da redução da parcela do encargo em questão, nos termos do art. 40, § 15, da Lei nº 12.865, de 2013, c/c art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009. O objeto da glosa foi a falta de adição do valor da despesa correspondente à parcela do referido encargo incidente sobre as multas de ofício, por se tratar de despesa indedutível, conforme já analisado. A contribuinte somente comprovou a adição da multa de ofício, não a da parcela do encargo incidente sobre esta multa, motivo pelo qual mantém-se a glosa.

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

A respeito das decisões citadas deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Judiciário, esta autoridade julgadora de segunda instância administrativa não está obrigada a adotar tal entendimento, salvo, por óbvio, quando em relação a elas tiver efeito vinculante – o que não é o caso de nenhuma das decisões invocadas pela Recorrente.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheira Gisele Barra Bossa.

1. Em que pesem os argumentos apresentados pelo Colega Relator, peço vênua, para, respeitosamente, divergir de seu voto para fins de dar provimento ao Recurso Voluntário. Vamos às razões.

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).

6. Passemos a analisar os elementos que justificam afastar essas duas infrações.

I. Da Dedutibilidade da Multa de Mora

7. O citado programa REFIS TBU foi instituído pela Lei 12.865/2013, onde há previsão expressa de reduções dos valores de multas, juros e encargos legais dos débitos de IRPJ e de CSLL decorrentes da aplicação do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001. As reduções estão indicadas nos incisos I e II do artigo 40, tal como segue:

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:

I - pagos à vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do valor do encargo legal; ou

II - parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações, sendo 20% (vinte por cento) de entrada e o restante em parcelas mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 80% (oitenta por cento) das multas isoladas, de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Destques Acrescidos)

8. Para além das reduções das quantias a título de multas, juros e encargos legais, **o próprio artigo 40, no § 15º, da Lei 12.865/2013, determinou a aplicação do disposto no artigo 4º, parágrafo único, da Lei 11.941/2009**, aos parcelamentos formalizados:

Art. 40. (...)

§ 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.

9. Por sua vez, o parágrafo único, do artigo 4º, da Lei 11.941/2009, contém previsão no sentido de que as parcelas relativas às reduções das multas, juros e encargos legais dos débitos incluídos no REFIS TBU **não deveriam ser computadas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.**

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)

Parágrafo único. 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.

10. Da leitura conjunta dos citados dispositivos, fica claro que o legislador, como forma de atrair os contribuintes a aderir ao REFIS TBU, **assegurou: (i) a redução de parcela dos débitos; e (ii) para os contribuintes que manifestaram sua intenção de encerrar os**

litígios em torno da constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e quitar suas dívidas, que **não fossem computadas** na apuração do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS as parcelas reduzidas/anistiadas - em termos práticos, tais valores se qualificariam como receita, vez que a quantia paga pelo contribuinte é inferior ao montante devido no momento da confissão e adesão.

11. Logo, de acordo com o regime do REFIS TBU, apenas essas vantagens poderiam ser usufruídas, inclusive, em atenção às disposições dos artigos 111 e 175, inciso I, do CTN:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

12. Tais preceitos estabelecem de forma clara que as hipóteses de exclusão do crédito tributário, como a anistia, **devem ser interpretadas literal e restritivamente**. E, assim sendo, ao contrário do que decidido no r. acórdão recorrido, não bastasse a determinação de necessidade de interpretação restritiva do citado artigo 40 da Lei 12.865/2013, que impede a cumulação das vantagens estabelecidas com quaisquer outras constantes da legislação tributária, o § 5º deste dispositivo consigna de forma **INEQUÍVOCA** a impossibilidade de aplicação conjunta com o artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, em adição às reduções do REFIS TBU.

13. O teor é absolutamente claro nesse sentido, *verbis*:

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: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vide) (...)

§ 5º As reduções previstas no caput não serão cumulativas com quaisquer outras reduções admitidas em lei. (Destques Acrescidos)

14. Não é difícil concluir que, os benefícios do 40 da Lei 12.865/2013 não poderiam ser cumulados com os constantes do artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996, sob pena de a

própria contribuinte não atender os pressupostos do regime REFIS TBU. Vejam, a proibição de cumulação de benefícios é também condição para adesão e manutenção no programa do REFIS TBU!

15. Nesse sentido, relevante transcrever as seguintes ementas de julgados do E. STJ, inobservadas pelas doulas autoridades julgadoras, que reforçam a necessidade de interpretação literal de dispositivos, nos moldes do artigo 40, da Lei 12.865/2013, que versem sobre causas de exclusão do crédito tributário. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADESÃO AO REFIS. GARANTIA. ADMISSIBILIDADE DA ANTICRESE, DESDE QUE COMPROVADA A PROPRIEDADE DO BEM. ART. 11 DO DECRETO 3.431/2000. INTERPRETAÇÃO LITERAL (ART. 111 DO CTN).

TITULAR DO DIREITO DE OCUPAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RECUSA DA SEGUNDA GARANTIA. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO SUFICIENTE À MANUTENÇÃO DA DECISÃO. SÚMULA 283 DO STF. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O art. 111, I do CTN, determina a interpretação literal da lei ou de seus dispositivos, quando versarem a suspensão ou a exclusão do crédito tributário, razão pela qual impõe-se observar o teor estrito do art. 111, do Decreto 3.431/2000 (que regulamenta a execução do REFIS), no que concerne à prova da condição de propriedade do imóvel dado em anticrese.

2. O art. 11, do Decreto 3.431/2000, admitiu a anticrese como modalidade de garantia válida para adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, condicionando-a à apresentação, pelo interessado, dos seguintes requisitos: (i) de prova da propriedade dos bens, juntamente com a certidão de inexistência de ônus reais; (ii) laudo circunstanciado atestando a produtividade do bem imóvel (frutos e rendimentos), elaborado por empresa ou profissional legalmente habilitado.

3. Destarte, essa é uma hipótese de suspensão do crédito tributário encartada no art. 151, VI, do CTN.

(...)

(REsp 1103639/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 30/11/2010) (destaques acrescidos)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal.

2. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou

reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

3. Consectariamente, **revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN.** (Precedente do STF: RE 233652 / DF - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010; REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009; AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009; REsp 1007031/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006)

4. *In casu*, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias - fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1116620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010) (destaques acrescidos)

16. Do exposto, o simples fato dos débitos da ora Recorrente terem sido incluídos no programa do REFIS TBU impede que se cogite afastar a integralidade da multa moratória.

17. O raciocínio externado pelas doulas autoridades mostra-se completamente dissociado das citadas disposições constantes da Lei nº 12.865/2013 e do próprio CTN. E, portanto, esta linha argumentativa, por si só, já é suficiente para afastar a exigência em questão.

18. Mas não é só. Vale registrar que, a hipótese prevista no artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996 assegura redução do valor da multa de mora incidente no período de vigência da medida liminar em 100%, desde que atendida a condição nele estipulada, qual seja: **o pagamento** do débito em até 30 dias da decisão que o considerar devido.

19. Com efeito, se caracterizada a mora, deve ser aplicado o disposto no artigo 61 da Lei 9.430/1996, segundo o qual a não quitação do débito no prazo determinado acarreta a incidência de juros e multa de mora. Confira-se o teor desses dispositivos:

Lei 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. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (...)

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Destques Acrescidos)

20. Ocorre que, os débitos de IRPJ e de CSLL relativos aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012 foram incluídos no REFIS TBU e estão sendo quitados de forma parcelada e, por conseguinte, ainda não foram extintos pelo pagamento. Assim sendo, por restar claro que o pagamento (e não o parcelamento) é condição de eficácia do preceito (redução da multa de mora em 100%), também sob essa perspectiva, não é aplicável o artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996.

21. Esse entendimento, alias, foi o externado pelo E. STJ ao apreciar caso idêntico ao presente, no qual a parte, quando da inclusão de determinado débito em programa de parcelamento especial, pretendeu afastar o cômputo da multa de mora por invocação do disposto no artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CPMF. EXIGIBILIDADE SUSPensa POR LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. ADESÃO POSTERIOR AO REFIS. DESISTÊNCIA DO MANDAMUS. QUITAÇÃO DO DÉBITO PARCELADO POSTERIOR AO PRAZO DE 30 DIAS DA REVOGAÇÃO DA LIMINAR. INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA.

1. A controvérsia sub examine cinge-se à exigibilidade de multa moratória incidente sobre débitos de CPMF objeto de liminar em Mandado de Segurança posteriormente extinto sem julgamento do mérito por desistência da impetrante.

2. A recorrente aderiu ao REFIS e incluiu os débitos de CPMF, tendo desistido da ação e quitado o parcelamento em 6 vezes.

3. O Tribunal a quo entendeu devida a multa moratória por força do § 2º do art. 63 da Lei 9.430/1996, pois não houve pagamento do débito no prazo de 30 dias após a extinção da ação judicial favorecida com a medida liminar.

4. A recorrente se insurge contra o acórdão prolatado sob a alegação de contrariedade aos arts. 535, II, do CPC/1973, 151, IV e VI, do CTN e 63, § 2º, da Lei 9.430/1996. Argumenta que não houve mora, já que, com a adesão ao parcelamento, teve início a suspensão da exigibilidade prevista no art. 151, VI, do CTN.

5. Não prospera a tese do apelo nobre.
6. Constatase que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia em conformidade com o que lhe foi apresentado.
7. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.
8. A hipótese não é de omissão, mas de inconformismo direto com o resultado do acórdão, que foi contrário aos interesses da parte recorrente.
9. Ressalte-se que a mera insatisfação com o conteúdo da decisão embargada não enseja Embargos de Declaração. Esse não é o objetivo dos aclaratórios, recurso que se presta tão somente a sanar contradições ou omissões decorrentes da ausência de análise dos temas trazidos à tutela jurisdicional, no momento processual oportuno, conforme o art. 535 do CPC. Precedentes.
10. No mérito, melhor sorte não merece o Recurso Especial.
11. **O STJ tem precedentes no sentido de que, "ainda que o pedido de parcelamento tenha sido formulado antes do vencimento do débito, ele será considerado como vencido e não pago, pois o pagamento será realizado a destempo de forma parcelada, não havendo, portanto, que se falar em exclusão da multa moratória e dos juros. Entendimento contrário acabaria por prestigiar o contribuinte que parcela o débito em detrimento daquele que recolhe o tributo em dia."** (AgRg no Ag 1.052.409/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 23/2/2010, DJe 8/3/2010). No mesmo sentido: AgRg no REsp 1.135.583/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 5/11/2009, DJe 20/11/2009; AgRg no REsp 1.050.664/DF, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 24/3/2009, DJe 23/4/2009.
12. **Revogada a liminar concedida no Mandado de Segurança e não quitado o débito no prazo conferido pelo § 2º do art. 63 da Lei 9.430/1996, a multa de mora é devida ainda que a adesão ao REFIS tenha-se dado dentro do interregno legal. A quitação integral do débito, in specie, somente ocorreu após o lapso de 30 dias da queda da liminar, o que afasta o argumento de violação aos arts. 151, IV e VI, do CTN e 63, § 2º, da Lei 9.430/1996.**
13. Os casos paradigmáticos do STJ que instruem o Recurso Especial pelo dissídio não guardam similitude fática com a hipótese dos autos. Em nenhum deles se discute os efeitos da adesão ao parcelamento sobre a exigibilidade da multa moratória pelo pagamento a destempo do débito. Todos versam sobre o afastamento da multa durante a vigência da liminar.
14. O precedente do TRF da Primeira Região mostra-se incompatível com a orientação desta Corte Superior, o que inviabiliza sua utilização para prestigiar a tese da recorrente.
15. Recurso Especial não provido.
- (REsp 1689816/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2017, DJe 11/10/2017) (destaques acrescidos)

22. Fica claro que, para o E. STJ, o parcelamento não equivale ao pagamento integral do débito para fins de eficácia e devida aplicação do disposto no artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/1996. Mostra-se imprescindível que haja sua extinção na forma do artigo 156, inciso I, do CTN.

23. Adicionalmente às colocações acima, ao apresentar renúncia à parte do direito em litígio no mencionado Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0 - mais especificamente em relação aos débitos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2002, 2003, 2004, 2005 (expressamente indicados), 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 -, a ora Recorrente abdicou da discussão acerca do direito que inicialmente entendia ter e, inclusive, dos efeitos de quaisquer provimentos jurisdicionais que lhe eram favoráveis no tocante a tal parcela, renunciando aos efeitos (*ex tunc*) da liminar obtida nos autos da Medida Cautelar 3.141.

24. Dessa forma, no que concerne aos débitos dos referidos anos-calendário, retornou-se ao estágio anterior e, face ao não cumprimento da obrigação no momento próprio, estava caracterizada a mora, o que justificou a sua inclusão no montante a ser parcelado no âmbito do REFIS TBU.

25. É incontroverso o fato de que a ora Recorrente renunciou expressamente, para fins de cumprimento aos requisitos formais para a adesão ao programa do REFIS TBU, tanto ao Mandado de Segurança 2003.51.01.002937-0 quanto à Medida Cautelar 3.141 e, assim sendo, não merece prosperar o posicionamento do fisco no sentido de que a confissão e constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012 ocorreu em período no qual a Recorrente não estava em mora.

26. Conforme muito bem salientado pela ora Recorrente (e-fls. 770) “*a renúncia manifestada, no que concerne à decisão que suspendia a exigibilidade do crédito tributário dos anos-calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012, acompanhada da subsequente confissão, implicou na sua absoluta inaplicabilidade aos débitos relativos a esses períodos de apuração e, por conseguinte, foi eficaz para que também houvesse a caracterização da mora, visto que os fatos geradores ocorreram, respectivamente, nos dias 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011 e 31/12/2012. A confissão para a inclusão no REFIS TBU foi efetivada tão somente em novembro de 2013. Indubitável, pois, que a Recorrente estava em mora no que concerne ao cumprimento da obrigação de recolhimento do IRPJ e da CSLL desses períodos de apuração, a contar dos respectivos vencimentos e não da entrega da DCTF*”.

27. Vejam, se a decisão liminar não produzia mais efeito no tocante aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, ante a renúncia manifestada e homologada também na Medida Cautelar, como pode a autoridade autuante entender que a ora Recorrente estava protegida e possuía amparo no artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/96, para abater da dívida, por sua conta e com risco (sobretudo de ser excluída do REFIS TBU), o montante a título de multa de mora sobre os débitos de IRPJ e de CSLL que não tinham sido quitados no passado? Repita-se, não pode!

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**.

29. Assim sendo, considero acertado o procedimento adotado pela Recorrente na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por conseguinte, merece ser cancelada essa parcela do lançamento.

II. Da Dedutibilidade dos Demais Encargos

30. De acordo com a autoridade autuante e doulas 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. Com efeito, 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, ususalidade 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 ineditíveis.

33. De acordo com o artigo 1º do Decreto-Lei 1.025/1969, o encargo legal tem natureza autônoma e independente. Confira-se sua fundamentação:

² Os dispositivos apresentam previsão idêntica. Confira-se a íntegra do artigo 344, § 5º, do RIR/99:

"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)".

“Art. 1º É declarada extinta a participação de servidores públicos na **cobrança da Dívida da União**, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a **taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União**”. (destaques acrescidos)

34. No mais, segundo o artigo 3º do Decreto-Lei 1.569/1977, a base de cálculo do encargo legal do Decreto 1.025/1969 continuou a ser o débito liquidado, vejamos:

“Art. 3º O encargo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, **calculado sobre montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora**, será reduzida para 10% (dez por cento), caso o débito, inscrito como Dívida Ativada da União, seja pago antes da remessa da respectiva certidão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento”. (destaques acrescidos)

35. E, *in casu*, a própria autoridade fiscal consignou que o ora Recorrente bem observou o cômputo dos encargos legais:

“No caso em questão, verificamos que os demais encargos foram calculados no período de 2003 a 2008, aplicando-se o percentual de 20% sobre **o total do crédito constituído** que é composto das seguintes parcelas: o valor original do tributo, a multa de ofício aplicada e os juros de mora” (destaques acrescidos).

36. Vejam que, o encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 incide pelo fato de um débito federal ser inscrito em dívida ativa para, posteriormente, ser objeto de Execução Fiscal. O acréscimo do encargo de 20% não depende da constatação de um ilícito, mas se dá de forma automática - é inerente à persecução do débito fiscal.

37. De outra parte, as multas de ofício têm caráter punitivo, pois objetivam penalizar conduta combatida pelo ordenamento jurídico. As multas de ofício consistem em sanção pelo inadimplemento de uma obrigação ou pelo descumprimento de um dever fiscal.

38. No caso concreto, as multas punitivas incluídas no REFIS TBU estavam capituladas no art. 44, I, da Lei n. 9.430/96, que estabelece a penalidade de 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”.

39. Tanto são distintas as naturezas do encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 e da multa punitiva, que a Lei do REFIS TBU estabeleceu descontos diferenciados a cada verba na hipótese de pagamento parcelado: 80% para multas de ofício e 100% para o encargo legal.

40. Como bem consignou a ora Recorrente “*a instituição de um programa de parcelamento especial é decisão política, tal como assentado no acórdão recorrido; já, a*

definição de distintos percentuais de descontos a cada rubrica decorre de decisão jurídica, pautada na natureza diferenciada de cada qual”.

41. Ademais, a própria Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, referenciada pela douta autoridade fiscal, acaba por repreender o raciocínio pretendido pelo fisco vez que consigna ser necessário respeitar a natureza jurídica de cada verba individualmente considerada. Confira-se:

§9.3 e 9.4 da Solução de Consulta COSIT nº 21, de 06 de novembro de 2013:

“Conforme já detalhadamente exposto nos itens anteriores, as multas de ofício são indedutíveis na apuração do lucro real, por sua própria natureza.”

“(…) relativamente à apuração do lucro real, o preceito em estudo firma a regra básica das multas fiscais. Nessa regra básica se incluem as multas punitivas, que se fundam no interesse público de punir o inadimplente, propostas por ocasião do lançamento (…).

Excepcionam-se da regra, e são dedutíveis, portanto, **as multas de natureza compensatória, aquelas que se destinam a não afligir o infrator, mas de 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 de indenização prevista no código civil.**” (destaques acrescidos)

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:

“Nessa situação, a obrigação será baixada em contrapartida a uma receita, a qual tem como função eliminar o efeito da despesa anteriormente constituída, considerando que não ocorrerá o aludido sacrifício de ativos, recompondo-se, assim, o valor do patrimônio líquido da entidade” (fl. 547)

“As reduções consignadas de R\$ 21,63 bilhões foram revertidas como receitas de resultado.

Conforme já ressaltado, as reversões representam os valores das reduções das multas de ofício, multas de mora, juros de mora e demais encargos decorrentes dos benefícios consignados nos incisos I e II do art. 40 da Lei no 12.865/2013.

O procedimento está em consonância com a própria lógica contábil, considerando que o efeito líquido no resultado deve ser correspondente a R\$ 22,65, valor que representa a diferença entre a despesa total de R\$ 44,28 bilhões e o montante perdoado relativo ao benefício de R\$ 21,63 bilhões” (fl. 549)

DEMONSTRATIVO TBU 08

Tributo/Acréscimos Legais	Valores em milhares de R\$	Natureza
IRPJ	-11.458.115,7	Despesa
CSLL	-5.283.547,9	Despesa
Multa de Ofício [MO]	-8.567.660,8	Despesa
Multa de Mora [MM]	-1.063.599,1	Despesa
Juros de Mora [JM]	-11.816.054,1	Despesa
Demais Encargos [DE]	-6.094.234,9	Despesa
Reversão da Multa de Ofício	7.255.145,6	Receita
Reversão da Multa de Mora	850.898,5	Receita
Reversão dos Juros de Mora	7.429.279,9	Receita
Reversão dos Demais Encargos	6.094.234,9	Receita
Impacto no Resultado	-22.653.653,6	

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.

Lançamento Reflexo de CSLL

46. Quanto ao auto de infração de CSLL, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal.

Conclusão

47. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa