



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721243/2023-98
ACÓRDÃO	1201-007.208 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

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

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

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

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

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

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

REDUÇÃO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

Devem ser adicionadas ao lucro líquido, para apuração do lucro real, as despesas indedutíveis assim como definidas na legislação fiscal. A verificação pela fiscalização, da falta desta adição não interfere no lucro da exploração que permanecerá o mesmo após o devido ajuste.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, na espécie, a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

COISA JULGADA MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

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

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

O Tema nº 962, apontado pela contribuinte, trata da incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos em razão da incidência da taxa Selic aplicados sobre os valores de principal pleiteados na restituição de indébito tributário. não se aplica a decisão do STF no presente processo, cuja matéria trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quanto às matérias, suscitadas pela Defesa, submetidas à apreciação do STJ, também não guardam relação com o objeto do presente processo, posto que: (i) a Súmula STJ nº 505, trata da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros no contexto da repetição do indébito tributário; (ii) o Tema nº 504/STJ, dispõe sobre a devolução da diferença de juros incidentes sobre depósitos judiciais; e (iii) o Tema nº 1.187/STJ, refere-se ao momento da aplicação da redução dos juros moratórios, nos casos de quitação antecipada, parcial ou

total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009. Incabível, portanto, a aplicação do art. 927, do CPC, ao presente processo, tampouco o art. 98, do RICARF.

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

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

A Súmula CARF nº 169 definiu que o art. 24, do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A Súmula Carf nº 108 definiu pela legitimidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: (i) afastar a preliminar de diligência, suscitada de ofício pelo Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, também vencido quanto ao tema o Conselheiro Lucas Issa Halah; e (ii) negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, que aceitava a dedução da despesa com PAT, e os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah, que aceitavam a dedução dos juros.

Sala de Sessões, em 23 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Jose Eduardo Genero Serra – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi.

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 487/559, apresentado em face do acórdão nº 108-042.207, exarado pela 3ª Turma da DRJ/08, em 15 de março de 2024, às fls. 476/487, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela VALE S/A (doravante denominada VALE), às fls. 135/194, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac/RJ, às fls. 104/118, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante principal de R\$ 347.942.606,03,

apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2018:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 122.090.265,57
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2023)	R\$ 42.182.186,75
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 91.567.699,17
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 255.840.151,49
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 43.952.495,61
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2023)	R\$ 15.185.587,23
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 32.964.371,70
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 92.102.454,54

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Autuação

1. Em função de procedimento de fiscalização realizado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, foram lavrados autos de infração, em 17/10/2023, através dos quais se constituiu o crédito tributário infra:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
16682-721.243/2023-98	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 255.840.151,49
16682-721.243/2023-98	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 92.102.454,54
Total		R\$ 347.942.606,03

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 47 a 52.

3. Relata que o procedimento de fiscalização teve início com intimação para que a impugnante apresentasse documentação hábil e idônea a comprovar/justificar o montante no valor de R\$ 698.203.674,81 conta 6103400004 (Anexo Lançamento contábil SPED)- Despesas de Juros Refis) lançado na ECF 2018, que teve a função de retratar os lançamentos contábeis das despesas com os juros Selic da dívida com o parcelamento denominado REFIS-TBU, instituído pelo art. 40 da Lei 12.865/2013.

4. Em resposta a impugnante afirmou que aquele valor era composto de três parcelas:

i. R\$ 697.658.660,47, lançado contabilmente durante os meses do ano calendário de 2018 (LANÇAMENTO), era resultado da aplicação da Taxa SELIC sobre o saldo devedor da dívida consolidada do parcelamento do REFIS TBU, nos termos da legislação tributária federal em vigor, referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2018;

ii. R\$ 476.917,11 resultante da aplicação da Taxa SELIC sobre o saldo devedor da dívida consolidada da empresa incorporada Valepar, decorrente da adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009 e reaberto conforme art. 17 da Lei 12.865/2013 (débitos incluídos no referido parcelamento são de contribuição ao PIS;

iii. R\$ 68.097,23 decorrente dos lançamentos contábeis relacionados aos juros, em razão da adesão da Vale ao parcelamento instituído pela Lei 13.496/2017 (PERT – débitos previdenciários e demais débitos).

5. Assim resumiu a natureza dos montantes componentes:

BASE LEGAL	PARCELAMENTO TRIBUTO	VALOR JUROS
REFIS-TBU – art. 40 da Lei 12.865/2013.	IRPJ e CSLL	697.658.660,47
Lei 11.941/2009	PIS	476.917,11
Lei 13.496/2017	Débitos previdenciários e demais débitos	68.097,23

6. Afirma que de acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, os juros de mora, incluindo os calculados pela taxa SELIC, não podem ser deduzidos da base de cálculo do próprio imposto (IRPJ e CSLL), pois estes impostos são considerados indedutíveis, sendo que esta interpretação se baseia no princípio de que o acessório deve seguir o principal, ou seja, os juros devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem. Portanto, como o IRPJ e a CSLL são indedutíveis, os juros incidentes sobre eles também são considerados indedutíveis.

7. Ressalta ainda que a Solução de Divergência COSIT 1, publicada em 15 de dezembro de 2022, confirmou e esclareceu essa interpretação.

8. Assevera que as Soluções de Consulta e as Soluções de Divergência COSIT têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil e respaldam os sujeitos passivos que as aplicam, desde que estejam enquadrados nas situações abrangidas por elas. No entanto, a autoridade fiscal ainda pode verificar o efetivo enquadramento durante procedimentos de fiscalização.

9. Entende que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 externalizou o entendimento da Receita Federal do Brasil de que o acessório deve seguir o principal e, sendo assim, os juros pagos em parcelamento de IRPJ e CSLL não podem ser deduzidos das bases de cálculo destes tributos, já que as despesas de

IRPJ e a CSLL são indedutíveis destas mesmas bases, de forma que foi adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo dos tributos citados, o valor correspondente às despesas com os juros Selic indedutíveis da dívida com o parcelamento no valor total de R\$ 697.658.660,47.

Impugnação

10. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 27/10/2023 (fl. 125), a impugnante apresentou, em 27/11/2023, impugnação juntada às fls. 135 a 194.

11. Inicia a impugnação defendendo sua tempestividade e passa a fazer um breve relato dos fatos.

12. A Impugnante esclarece os procedimentos adotados em relação aos juros Selic do REFIS TBU, destacando que tais métodos não foram questionados na autuação. Desde sua adesão ao programa em 2013, a Impugnante tem pago regularmente as parcelas mensais, incluindo os juros Selic conforme estabelecido na legislação pertinente. Em sua contabilidade, são registrados os juros Selic sobre o saldo devedor da dívida, com uma planilha detalhada que demonstra os cálculos das despesas com juros Selic, totalizando R\$ 697.658.660,47 no ano de 2018. Aplica-se mensalmente a taxa Selic sobre o saldo a pagar do mês anterior, resultando na atualização da obrigação e das parcelas pagas, seguindo esse critério ao longo de todo o ano.

13. É ressaltado que os procedimentos adotados pela Impugnante em relação aos juros Selic não foram contestados na autuação. No entanto, o auto de infração acusa a empresa de deduzir esses valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano de 2018, algo que, segundo a autuação, não seria permitido. Portanto, há um conflito entre a prática realizada pela Impugnante e a interpretação do auto de infração, que questiona a legitimidade da dedução dos juros Selic, apesar de não haver contestação sobre os procedimentos contábeis adotados pela empresa.

Das nulidades do auto de infração

14. Afirma a impugnante que o Auto de Infração em questão está sujeito a nulidades devido à inadequação na determinação do crédito tributário, como apontado em jurisprudências do CARF que rejeitam equívocos na apuração da base de cálculo, os considerando cruciais para a autuação.

15. Ressalta que tais enganos representam vícios materiais que tornam o auto de infração inválido, uma vez que a precisão na apuração da base de cálculo é fundamental para o lançamento tributário, conforme estipulado no CTN e no Decreto 70.235/72 e que se evidencia a responsabilidade da autoridade fiscal em conduzir uma investigação minuciosa e precisa, delineando de maneira clara os valores devidos pelo contribuinte, visto que o lançamento tributário, enquanto ato administrativo, precisa atender a requisitos tanto formais quanto materiais para sua validade legal.

16. Argumenta que o Auto de Infração é nulo devido à inadequação na determinação do crédito tributário, destacando a tese da autoridade fiscal de que "os juros moratórios devidos devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais recaiam", alegando que essa tese é contestável.

17. A impugnante ressalta que no programa Refis TBU não foram parcelados apenas o IRPJ e a CSLL, mas também multas moratórias, que são despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL por terem natureza compensatória (diferente das multas por infrações que são indedutíveis), conforme estabelecido na Lei nº 8.981/1995 (art. 41, §5º) e no RIR.

18. Alega que a autoridade fiscal não levou em consideração essa informação, glosando integralmente os juros dos parcelamentos sem distinguir aqueles supostamente atrelados às multas moratórias e, portanto, requer a declaração de nulidade absoluta do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a redução dos valores autuados com base nos juros Selic que correspondem às multas de mora incluídas no Refis TBU.

19. Defende que o lançamento fiscal apresenta erros significativos na quantificação do IRPJ devido no ano-calendário de 2018 visto que a Fiscalização, ao adicionar apenas as despesas de juros à base de cálculo do tributo, deixou de considerar duas importantes reduções: a redução de 75% do IRPJ devido, concedida pela SUDAM em áreas incentivadas conforme previsto na Medida Provisória 2.199/01, e as deduções permitidas pelo Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) devido ao aumento do lucro real do período.

20. A impugnante enfatiza que a Fiscalização não deve apenas adicionar gastos à base de cálculo do IRPJ, mas também calcular corretamente o montante do tributo devido, conforme estipulado no CTN. Destaca-se que a negação desses benefícios fiscais viola as diretrizes que orientaram sua instituição.

21. A impugnante argumenta que o aumento das despesas de juros automaticamente aumenta o limite da redução incentivada do IRPJ e que a jurisprudência do CARF reconhece a necessidade de considerar os direitos do contribuinte aos benefícios fiscais durante o lançamento fiscal. Além disso, a impugnante afirma que a Fiscalização não considerou o aumento das deduções permitidas pelo PAT devido ao aumento do lucro real do período. Portanto, solicita a declaração de nulidade do lançamento fiscal devido aos erros de quantificação ou, alternativamente, o reconhecimento do excesso da cobrança.

Do mérito

22. Afirma a impugnante que para fundamentar seu raciocínio no TVF, a Autoridade Fiscal não aludiu a qualquer dispositivo da legislação, mas fundamentalmente à Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e que no AI apenas indicou dispositivos genéricos.

23. Defende que a autuação deve estar motivada na legislação. Não basta tão somente citar artigos de lei genéricos que regem os tributos em exigência, a fim de

justificar toda e qualquer autuação. É necessário, também, que o Fisco demonstre a subsunção do fato à norma e fundamente em lei a suposta infração cometida pela Impugnante.

24. Na perspectiva da impugnante, a ausência de fundamentação legal da autuação em questão é evidente, uma vez que a legislação permite expressamente a dedutibilidade dos juros Selic da dívida do REFIS TBU do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem estabelecer qualquer exceção a essa regra. Tanto o artigo 47 da Lei nº 4.506 quanto o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) estabelecem as condições para a dedutibilidade das despesas operacionais, exigindo que sejam necessárias, usuais e normais à atividade da empresa.

25. Defende que a legislação tributária adota critérios objetivos para determinar a dedutibilidade das despesas operacionais, requerendo que sejam necessárias à atividade da empresa, usuais no tipo de transações realizadas e normais no contexto das atividades da empresa. Além disso, os juros Selic são considerados despesas financeiras, que são, em regra, dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme previsão expressa do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do RIR/99 e que a falta de embasamento legal na autuação torna-a nula de pleno direito, visto que todos os atos da impugnante foram realizados em conformidade com a legislação vigente.

26. Destaca como fundamental o princípio da legalidade no Direito Tributário e afirma que apenas a lei tem competência para definir os tipos tributários de forma minuciosa, concluindo pela improcedência da autuação, argumentando que a legislação não prevê exceções à dedutibilidade dos juros Selic relacionados ao REFIS TBU, e a ausência de base legal torna a autuação injustificada.

27. Contesta a alegação de que existe uma relação de acessório e principal entre tributo e juros SELIC, argumentando que tais normas operam de forma independente, com regimes jurídicos distintos, mesmo que o montante do tributo devido possa afetar a base de cálculo dos juros SELIC e que mesmo considerando essa possível relação, a conclusão da autuação fiscal carece de fundamentação legal.

28. Entende que apesar de a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 reconhecer devidamente a dedutibilidade dos juros resultantes de parcelamentos, incorre em equívoco ao adotar uma orientação que não se alinha com a legislação, ao aplicar o princípio civilista de que o acessório segue o principal. Tal interpretação não apenas viola os preceitos de legalidade tributária, mas também os princípios integrativos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional (CTN).

29. Destaca que os princípios gerais de direito privado não devem ser invocados para estabelecer consequências tributárias, conforme estipulado pelo artigo 109 do CTN, sendo que a tentativa de criar uma regra de indedutibilidade dos juros SELIC com base nesses princípios é infundada e não encontra respaldo jurídico.

30. Afirma que a jurisprudência e a doutrina corroboram essa interpretação, reforçando que a aplicação das normas tributárias deve se restringir ao que está expressamente estabelecido na lei, sem espaço para interpretações que violem os princípios basilares do direito tributário.

31. Entende que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e Solução de divergência 1- COSIT a não se presta à função vinculante que a Autoridade Fiscal lhe pretendeu conferir, uma vez que a integralidade dos juros objeto do AI não correspondem à hipótese dos juros “abrangida”, por aquelas normas, concluindo que, portanto, esta não possui efeitos vinculantes sequer à conduta da autoridade tributária.

32. Em suma, a defesa contesta a pretensão fiscal argumentando que a natureza jurídica da SELIC é independente e não se confunde com a do IRPJ e da CSLL, rejeitando a aplicação do princípio de “acessório segue o principal”, destacando que o cerne da questão tributária é a análise das normas efetivamente aplicáveis aos fatos em análise.

33. Alega que a legislação em vigor confere tratamento autônomo e independente à SELIC, inclusive em relação aos tributos sobre os quais incide, como demonstrado pela Lei do REFIS TBU.

34. Relata que nos autos do PAF 16682.721165/2018-64, o CARF entendeu por bem cancelar a autuação que se baseava na mesma premissa do AI ora em discussão, conferir aos juros Selic o mesmo tratamento fiscal do IRPJ e da CSLL para fins de indedutibilidade; firmando-se no conceito de autonomia e independência das rubricas, de modo que os tratamentos de cada qual para fins de dedutibilidade deveriam seguir regimes próprios.

35. Defende que o Auto de Infração desconsiderou os fatos até aqui relatados, que demonstram a incontestável alteração das interpretações e especificações adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, violando o quanto previsto no art. 24 da LINDB.

36. Destaca que as normas genéricas citadas no AI, que supostamente lastreariam a pretensão fiscal, não são aptas e suficientes para as adições das despesas com Juros Selic na base de cálculo da CSLL, eis que o art. 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos, assim como o art. 311 do RIR 2018, tratam exclusivamente da dedutibilidade de despesas para o fim de apuração do lucro real, restando silente quanto à adição na base de cálculo da CSLL, que é tributo distinto e com características próprias. Dessa forma, seus conceitos não podem ser aplicados indistintamente à CSLL.

37. Peticiona que na hipótese de manutenção do Auto de Infração, requer seja afastada a incidência de juros sobre a multa.

38. Ressalta que a determinação consignada no TVF, de retificação do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL referente ao ano-calendário de 2018, 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.

39. É o relatório.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 104/118, o Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 47/52, e a Impugnação apresentada pela Contribuinte, às fls. 135/194, a 3ª Turma da DRJ/08 exarou o Acórdão nº 108-042.207, em 15/03/2024, às fls. 476/487, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio. O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

IRPJ. REFIS TBU. JUROS SELIC. DEDUTIBILIDADE.

Na apuração do Lucro Real, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor devido no âmbito do REFIS TBU incidentes sobre parcela de IRPJ E CSLL parcelados não são dedutíveis, pois tem a mesma natureza do principal, sendo o IRPJ e CSLL apurados indedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

DEDUÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS GASTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Para o aumento da dedutibilidade das despesas incorridas no PAT, em razão de aumento de IRPJ a pagar em decorrência de lançamento de ofício, é necessária a comprovação dos gastos efetuados para esse fim, mediante documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO. ANÁLISE DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

É imprescindível que na apuração do lucro líquido a servir de base para cálculo da CSLL se analise se a despesa guarda relação com a manutenção da fonte produtora, se é usual e típica, a fim de coadunar com a ciência contábil e com a legislação comercial e fiscal.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, as mesmas regras de dedutibilidade do IRPJ por força do art. 20 da Lei nº 9.249/95, do art. 57 da Lei nº 8.981/95, do art. 28 da Lei nº 9.430/96, e do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

CSLL. REFIS TBU. JUROS SELIC. DEDUTIBILIDADE.

Na apuração da CSLL, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor devido no âmbito do REFIS TBU incidentes sobre parcela de IRPJ E CSLL parcelados não são dedutíveis, pois tem a mesma natureza do principal, sendo o IRPJ e CSLL apurados indedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E/OU JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Nos termos do art. 100 do CTN, ao processo administrativo fiscal é aplicável somente a jurisprudência a que a lei houver atribuído eficácia normativa.

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO À LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O julgador administrativo encontra-se vinculado à legislação vigente, não podendo afastá-la sob argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A VALE S/A tomou ciência da sobredita decisão em **01/04/2024**, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB, às fls. 493, e irresignada apresentou Recurso Voluntário, em **29/04/2024**, às fls. 487/559, e, inicialmente, protestou em favor da sustentação oral e intimação na pessoa dos seus representantes legais relacionados.

Proseguindo, além da tempestividade, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, reitera as razões apresentadas por ocasião da impugnação e acrescenta argumentos visando demonstrar a improcedência da decisão recorrida.

Nessa linha de raciocínio, **em sede preliminar**, requereu a declaração de nulidade dos autos de infração, alicerçada nos seguintes argumentos:

- a) Do Grave Lapso na Determinação da Matéria Tributável: Indevida Glosa das Despesas com Juros Selic Supostamente Atréláveis as Multas Moratórias;

- b) Do Erro na Quantificação do IRPJ: Por Não Ter Sido Considerada a Redução de 75% do IRPJ do Lucro Da Exploração; e
- c) Do Erro na Quantificação do IRPJ: Por Não Ter Sido Considerada a Dedução para o PAT.

No âmbito meritório, principalmente, alegou insubsistência do auto de infração e do acórdão recorrido, com base nos seguintes pedidos e causa de pedir:

- a) Da Ausência de Fundamento Legal da Autuação e da Inobservância de Preceitos Legislativos:
 - i. Da Ausência de Fundamento Legal da Autuação; e
 - ii. Da Autuação Contrária às Prescrições Específicas da Lei;
- b) Da Afronta às Regras de Interpretação e Integração da Legislação Tributária: Do Real Papel das “Máximas Civilistas” no Direito Tributário;
- c) Da Autuação Baseada Exclusivamente em Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que não Vincula a Instância Contenciosa Administrativa;
- d) Da Natureza Juridicamente Autônoma e Independente dos Juros Selic em Relação às Rubricas de IRPJ e CSLL;
- e) Da Desconsideração da Coisa Julgada Material (PAF 16682.721165/2018-64) e Dos Precedentes Vinculantes Dos Tribunais Superiores (art. 62 § 1º, II, “b”, e §2º do RICARF); e
- f) – Do Descabimento do Auto de Infração Por Força dos Art. 24, da LINDB e Art. 146, do CTN.

Adicionalmente, em caráter subsidiário, aduziu:

- a) Do Reflexo da Dedutibilidade das Despesas em Relação à CSLL;
- b) Da Ilegalidade da Incidência de Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício; e
- c) Da Suspensão dos Efeitos do Auto de Infração Combatido no que se Refere à Retificação dos Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

DAS PRELIMINARES

Da Nulidade dos Atos Administrativos

Em sede preliminar, a Recorrente protestou em favor da declaração de nulidade dos autos de infração e conseqüente reforma da decisão recorrida, em razão de:

- a) Grave lapso na determinação da matéria tributável, uma vez que restou indevida a glosa das despesas com juros Selic supostamente atreláveis as multas moratórias; e
- b) Erro na quantificação do IRPJ devido, por não ter sido considerada a redução de 75% do IRPJ incidente sobre o Lucro da Exploração e a dedução do PAT; e
- c) Carência de fundamentação legal.

O Aresto atacado, ao apreciar os dois primeiros pontos, asseverou que a Recorrente confundiu nulidade com anulabilidade, pois, caso lhe assista razão, apenas caberia anulação ou retificação dos autos de infração, e não a sua nulidade.

Quanto ao argumento que a autuação careceu de fundamentação legal, aduziu que igualmente não procede, devido ao lançamento ter se baseado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, parte integrante da legislação tributária vigente, cuja cogência, no âmbito da Receita Federal, encontra respaldo no art. 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396/13⁴, vigente à época dos fatos, bem como em normas de Direito Tributário.

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁴ Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de

Esclareço inicialmente que, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal⁵, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei no 9.784/1999).

A par disso, tem-se que, consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972⁶, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972⁷, especificamente quando disciplina as nulidades, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Nessa linha intelectual, os supostos vícios alegados na determinação da matéria tributável e apuração do IRPJ devido, caso se verifiquem quando da análise meritória, não prejudicaram a compreensão do texto e, por consequência, não resultam em prejuízo para o

fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de setembro de 2013)

⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁶ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

⁷ Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

sujeito passivo. Ademais, pactuo do entendimento da decisão combatida, de que não se constituem em vícios passíveis de nulidade, por se enquadrarem no disposto no art. 60, do PAF.

Já no que tange à arguição de nulidade lastreada no argumento de que o lançamento não teria fundamento legal por ter se baseado exclusivamente em solução de consulta da Cosit nº 101/20, a qual seria contrária as normas estatuídas no ordenamento jurídico que autorizariam a dedutibilidade de despesa de juros Selic na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, também não considero verificada. Vejamos.

Primeiro, em virtude da qualidade cogente de que goza a multicitada norma infralegal, no âmbito da Receita Federal do Brasil, quer dizer, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396/2013⁸ - foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, que manteve o efeito vinculante das soluções de consulta Cosit -, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, incluso, diferente do que pensa a Defesa, as Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ, que fazem parte da estrutura administrativa do órgão. Assim, além da Autoridade Autuante, cabem aos julgadores das DRJ obedecerem aos atos normativos vinculantes expedidos pela RFB, em estrito cumprimento ao preceituado no art. 17, incisos IV e V, da Portaria MF nº 20/2023⁹, c/c o art. 116, III da Lei 8.112/90¹⁰.

Ademais, como muito bem ressaltado pela decisão de primeira instância, as soluções de consulta e de divergência incluem-se dentre as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do art. 100, inciso I, do CTN¹¹. Logo, a Autoridade Fiscal, tanto na fase inquisitorial, como no contencioso de primeira instância, diante da subsunção do fato gerador a mencionada norma, no cumprimento do seu dever, seguiu a orientação. Além disso, a multicitada norma infralegal encontra lastro nos seguintes dispositivos legais citados na sua ementa: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, caput e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, caput e §5º, e art. 57; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, caput e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

⁸ Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de setembro de 2013)

⁹ Art. 17. São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do caput do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

¹⁰ Art.116.São deveres do servidor:

(...)

III-observar as normas legais e regulamentares;

¹¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

Segundo, por estar estampado nos autos de infração os enquadramentos legais que tratam, de forma geral, à dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração do IRPJ e CSLL:

IRPJ

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99

Arts. 258 e 260, inciso I, do RIR/18

CSLL

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Assim, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, no caso em exame não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade dos atos administrativos, uma vez que os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos administrativos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Neste ponto, merece citação a Súmula CARF nº 162¹², estabelecida nos termos do art. 123, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, através da

¹² **Súmula CARF nº 162:** O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

qual se denota que com só a partir do protocolo da impugnação se instaura o direito ao contraditório e a ampla defesa.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Por fim, os pleitos suscitados relativos aos eventuais equívocos interpretativos na determinação da matéria tributária e quantificação do IRPJ devido, da mesma forma no que toca

ao fato da autuação ter se fundamentado exclusivamente em solução de consulta da Cosit, sob a ótica da Defesa, de encontro às prescrições específicas dos preceitos legislativos, por terem natureza meritória, serão tratadas em momento oportuno.

DO MÉRITO

Da Indedutibilidade dos Juros Incidentes Sobre o IRPJ ou CSLL Parcelados

a) Da Introdução

Os presentes autos tratam de lançamento de IRPJ e CSLL respaldado no entendimento externado na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 de que o acessório deve seguir o principal. A partir deste racional, a Autoridade Fiscal adicionou ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo dos sinalados tributos, o valor correspondente às despesas com os juros de mora pagos em parcelamento de IRPJ e CSLL, no programa REFIS-TBU – art. 40, da Lei nº 12.865/2013 -, no montante de R\$ 697.658.660,47, por entender que não podem ser deduzidos das bases de cálculo destes tributos, já que as despesas de IRPJ e a CSLL são indedutíveis dessas mesmas bases.

Irresignada, a VALE atravessou impugnação, às fls. 135/194, e citando doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, asseverou:

- i. Que a autuação careceu de fundamentação legal, posto que:
 - ✓ (...) *a d. Autoridade Fiscal não aludiu a qualquer dispositivo da legislação, mas fundamentalmente à Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e que no AI apenas indicou dispositivos genéricos e que passam ao largo de respaldar a exigência fiscal e prescrever a indedutibilidade dos juros Selic; e*
 - ✓ (...) *a atuação da Autoridade Fiscal deve estar motivada na legislação. Não basta tão somente citar artigos de lei genéricos que regem os tributos em exigência, a fim de justificar toda e qualquer autuação. É necessário, também, que o Fisco demonstre a subsunção do fato à norma e fundamente em lei a suposta infração cometida pela Impugnante.*
- ii. Que foram contrariadas às prescrições específicas da lei, dado que:
 - ✓ (...) *a ausência de fundamentação legal da autuação em questão é evidente, uma vez que a legislação permite expressamente a dedutibilidade dos juros Selic da*

dívida do REFIS TBU do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem estabelecer qualquer exceção a essa regra;

- ✓ (...) ***Dentro da subseção de “despesas financeiras”, pois, a norma prescrita nos arts. 17, §1, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 399) estipula que os “juros incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional”;***
 - ✓ (...) *A imperatividade da classificação dos juros Selic como despesas dedutíveis no contexto de parcelamentos já foi copiosamente reiterada em manifestações da RFB e serviu de norte, inclusive, na malfadada Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 que pretendeu conferir lastro ao AI; e*
 - ✓ (...) ***A desqualificação de atos válidos por parte da Fiscalização, sem qualquer base legal, é de fácil percepção. A legislação estabelece a regra geral de dedutibilidade dos juros e, ao mesmo tempo, não prevê regra específica que excepcione a dedutibilidade dos juros dos parcelamentos desta regra geral!;***
- iii. Que houve afronta às regras de interpretação e integração da legislação tributária: o real papel das “máximas civilistas” no direito tributário, em razão de:
- ✓ (...) *sequer é correto dizer que há relação de acessório e principal entre tributo e juros SELIC, pois estamos diante de normas de incidência autônomas e sujeitas à regimes jurídicos dissociados (ainda que o valor tributo devido possa compor a base de cálculo na norma jurídica de incidência da SELIC);*
 - ✓ (...) *A interpretação nos moldes procedidos na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e no AI violam a legalidade tributária (como já dito) e, ainda, as regras integrativas dos artigos 107 e seguintes do CTN;*
 - ✓ (...) *Importante sempre ter em mente que a fonte da obrigação tributária nunca pode ser outra, senão a lei (art. 97 e ss do CTN) e que os recursos integrativos dos arts. 107 e seguintes do CTN enunciam métodos auxiliares de interpretação que, por definição, jamais podem afrontar a própria legalidade. Nesse sentido, o tema estaria encerrado nos termos já expostos nos tópicos anteriores, na medida em que: (i) **há regra legal** que estabelece a dedutibilidade de juros SELIC e; (ii) **não há regra legal** que estabelece exceção à sua dedutibilidade (há outras exceções, mas não a pretendida pela autoridade fiscal, atinente a natureza do tributo objeto da incidência dos juros em questão);*
 - ✓ (...) *Ocorre que as normas de interpretação e integração dos arts. 107 e seguintes do CTN não conferem aos chamados “princípios gerais de direito privado” o alcance pretendido pela autuação. (...) Primeiramente, chama atenção o fato de que o pressuposto elementar para a aplicação das alternativas interpretativas consignadas no art. 108 acima transcrito sequer se faz presente, na medida em que*

*não se está diante de “ausência de disposição expressa”. (...) De todo modo, importa observar que o art. 108 enumera as técnicas interpretativas por meio de analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e equidade. Desta listagem **não constam os princípios gerais de direito privado, as tais “máximas civilistas”**. A par disso, sabe-se que o direito tributário está todo ele dentro do denominado direito público;*

- ✓ (...) O referido dispositivo até possibilitaria o recurso aos princípios gerais de direito privado para a compreensão do conceito de “juros de mora”, de sua “natureza jurídica” (indenização, ressarcimento) e aspectos conceituais correlatos. A norma, todavia, é categórica em prescrever que o princípio geral de direito privado não se presta a estabelecer um efeito tributário, mormente, para criar uma regra de indedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (...) Em outras palavras, decorre do citado artigo 109 que somente norma tributária específica poderia estabelecer tal regra de indedutibilidade, jamais o emprego de um “princípio de direito privado”, tal como proposto pela autuação;
 - ✓ (...) Em remate, cabe percorrer o artigo 110, do CTN apenas para esclarecer que este também não fornece guarida para a conduta do agente fiscal. Referido preceito estabelece que não pode a lei tributária alterar o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias. Ocorre que não estamos tratando de lei tributária alterando qualquer disposição de direito privado e, tampouco, da interpretação de conceitos constitucionais utilizados para a definição e limitação de competências tributárias. Logo o art. 110 do CTN não possui pertinência com o tema sob análise; e
 - ✓ (...) Outrossim, em linha com o teor do art. 111 do CTN, no que se refere à temática de parcelamentos e de regras de dedutibilidade de despesas, não cabe a construção de sentidos para além do que expressamente consta na letra da lei.
- iv. Que não existe efeitos vinculantes de Solução Cosit em relação a situações distintas das consultadas e na esfera contenciosa administrativa: vício de motivação do Auto de Infração:
- ✓ (...) os efeitos vinculantes das soluções de consulta proferidas pela COSIT se limitam à “hipótese por elas abrangida” (art. 33 da IN RFB 2058/2021). (...) A Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e a Solução de divergência 1- COSIT, de seu turno, analisaram especificamente os juros incidentes sobre o saldo devedor e sobre cada prestação do PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017;
 - ✓ (...) No caso concreto, todavia, tem-se que **o AI não se refere a juros de parcelamento firmado nos termos do PERT**, mas, a juros de outra origem,

decorrentes de outra modalidade de parcelamento, a saber, o REFIS TBU, instituído com base noutra fundamento legal, o art. 40 da Lei nº 12.865/2013; e

- ✓ (...) Logo, uma vez que a integralidade dos juros objeto do AI não correspondem à hipótese dos juros “abrangida”, analisada e sopesada na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e na Solução de divergência 1- COSIT, conclui-se que, objetivamente, esta não possui efeitos vinculantes sequer à conduta do agente de fiscalização;
 - ✓ (...) Ademais, as Solução de Consulta COSIT e de Divergência não são vinculantes ao processo administrativo fiscal, tanto é que o art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013 prescreve que as Soluções têm efeitos vinculantes tão somente no âmbito da RFB; e
 - ✓ (...) **Uma decisão administrativa baseada exclusivamente em Solução de Consulta ou Solução de Divergência representaria vício manifesto de motivação e na prestação da jurisdição administrativa, e merece ser repudiada, sob pena de nulidade.**
- v. Que a natureza dos juros Selic é juridicamente autônoma e independente em relação às rubricas de IRPJ e CSLL:
- ✓ (...) A Selic tem natureza autônoma e independente, que não se identifica com o IRPJ e a CSLL. (...) o IRPJ e a CSLL, ou qualquer tributo para fins de todo e qualquer parcelamento, compõem a base sobre a qual incide a Selic. Essa é a única aproximação possível entre os tributos e os juros Selic. A natureza desses valores, contudo, em nada se assemelham. O fundamento legal de cobrança, o regime jurídico e a natureza em tudo se diferenciam. Cabe notar, inclusive, que, para fins da incidência dos juros em questão, pouco importa o tipo de tributo objeto de parcelamento: a norma incidirá, inexoravelmente, da mesma forma e pelo mesmo critério! Não é sequer propriedade relevante da regra de incidência de JUROS a espécie tributária de origem;
 - ✓ (...) Ora, se “fato gerador” dos juros de mora não é “auferir renda” (como no IRPJ) e, tampouco, “auferir lucro líquido” (como na CSLL), mas “omitir-se no pagamento do tributo após determinados X meses, a taxa de X% ao mês, adicionado de 1% na data do vencimento”, fica claro que não estamos falando do mesmo fato e, também, não estamos cogitando do IRPJ ou da CSLL propriamente ditos;
 - ✓ (...) Como se vê, **o pressuposto para os juros Selic não é um fato jurídico tributável, senão o singelo adimplemento de uma obrigação tributária em data diversa do seu vencimento original.** (...) Já o IRPJ e a CSLL têm caráter tributário e, para a sua ocorrência, é **pressuposto o fato gerador de acréscimo patrimonial ligado aos conceitos de renda** e de proventos de qualquer natureza ou resultado positivo do empreendimento econômico e, a sua caracterização e versão em linguagem competente, por meio do lançamento tributário;

- ✓ (...) Os juros Selic têm, portanto, natureza muito distinta da conferida ao IRPJ e à CSLL. Enquanto os juros dos parcelamentos têm feição indenizatória ou compensatória em razão de o Fisco ter sido privado de uma soma de dinheiro, o IRPJ e a CSLL são tributos aos quais o Fisco faz jus em razão da ocorrência do fato gerador; e
 - ✓ (...) Na seara da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL a regra prescrita no art. 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 399) estipula que os “juros incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional”. E, às específicas despesas com IRPJ e CSLL, é conferido regime diferenciado que veda a sua dedutibilidade; é o que prescrevem os arts. 41, parágrafo 2º da Lei 8.981/1995 e 1º da Lei nº 9.316/96.
- vi. Que em relação ao objeto da autuação, há coisa julgada material (PAF 16682.721165/2018-64), bem como precedentes vinculantes do STF e do STJ (art. 62 § 1º, II, “b”, e §2º do RICARF) e julgado deste eg. CARF:
- ✓ (...) O procedimento implementado pela Impugnante, no sentido de deduzir as despesas do REFIS TBU consoante o regime próprio de cada rubrica já foi recentemente avalizado pelo Eg. CARF, no julgamento datado de 22/01/2020 do AI 16682.721165/2018- 64, lavrado contra a Impugnante. Neste processo, (...) firmou-se a **autonomia e independência das rubricas, de modo que os tratamentos de cada qual para fins de dedutibilidade deveriam seguir regimes próprios;**
 - ✓ (...) A decisão do PAF 16682.721165/2018-64, que confirmou o entendimento da Impugnante sobre conferir tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do parcelamento para fins de dedutibilidade, **vincula** qualquer outra manifestação da administração a respeito dos mesmos fatos. É dizer: sobre o Acórdão 16682.721165/2018- 64 recaiu o manto da **coisa julgada administrativa**, logo, os fatos analisados já não poderiam ser revistos, tal enunciado no art. 5, XXXVI, da Constituição Federal. A ratio decidendi já firmada é **prejudicial** ao AI em discussão!
 - ✓ (...) A mudança das conclusões firmadas no julgamento do PAF 16682.721165/2018-64, esbarra também na alteração do critério jurídico, em flagrante afronta ao art. 146 do Código Tributário Nacional e aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, segurança jurídica, devido processo legal, motivação, razoabilidade e moralidade da Administração Pública;
 - ✓ (...) Se não bastasse, o AI confronta com decisões definitivas de mérito dos Tribunais Superiores julgadas, inclusive, nas sistemáticas dos repetitivos e da repercussão geral, que devem ser reproduzidas no julgamento de recursos no âmbito do contencioso administrativo (art. 62 § 1º, II, “b”, e §2º do RICARF). (...) Nos autos do julgamento do Tema STF 962 (Recurso Extraordinário 1.063.187/SC), com efeito

erga omnes, ao se aprofundarem na análise dos juros Selic, no contexto de discussão sobre a tributação dos juros decorrentes do indébito tributário, os Ministros julgadores do STF expressamente firmaram a natureza jurídica autônoma e independente dos juros Selic e do IRPJ e da CSLL (o que lhes assegura o tratamento diferenciado para fins de dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL);

- ✓ (...) **Este Tema STF 962 foi incluído, em 08.08.2022, na lista da Lei nº 10.522/02, que estabelece que os órgãos da administração – categoria na qual indiscutivelmente se insere este Eg. CARF – encontram-se dispensados de promover a cobrança fundada em tema decidido pelo STF em sede de repercussão geral (art. 19, VI, c/c 19-A, III, e 19-B, todos da Lei nº 10.522/2002), por força do Parecer SEI nº 11469/2022/ME;**
 - ✓ (...) *Nessa linha, é de se frisar que à luz do Tema STF 962, em 26/04/2023, ao julgar o Recurso Especial 1138695, sob a sistemática dos recursos repetitivos, o A. STJ aderiu à posição do A. STF e revisou o seu entendimento acerca da (não) incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros no contexto da repetição do indébito tributário (Súmula STJ 505). (...) E mais: na mesma oportunidade, por outro lado, o A. STJ manteve o entendimento outrora fixado no âmbito do Tema nº 504/STJ: “Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL”;*
 - ✓ (...) *O entendimento consolidado no citado Embargos de Divergência em REsp nº 1404931/RS foi, em recentíssimo julgamento ocorrido em 25/10/2023 no A. STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, reafirmado sob o Tema 1.187/STJ. (...) Ao analisar o assunto, a C. Primeira Seção, por unanimidade, aprovou a seguinte tese jurídica: “Nos casos de quitação antecipada, parcial ou total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009, o momento de aplicação da redução dos juros moratórios deve ocorrer após a consolidação da dívida, sobre o próprio montante devido originalmente a esse título, não existindo amparo legal para que a exclusão de 100% da multa de mora e de ofício implique exclusão proporcional dos juros de mora, sem que a lei assim o tenha definido de modo expresso”;* e
 - ✓ (...) *Por fim, a fim de reforçar as razões ora defendidas, a Impugnante destaca julgamento realizado no âmbito do Eg. CARF nos autos do Processo Administrativo Federal nº 10530.721720/2014-81, que está em vias de se consolidar em favor do contribuinte. Referido julgado é um precedente favorável, cuja fundamentação merece ser adotada no presente processo, em benefício de uma prestação jurisdicional estável, coerente e íntegra.*
- vii. Que é descabido o Auto de Infração por força dos arts. 24 LINDB, 100 e 146 do Código Tributário Nacional, em virtude de:

- ✓ Que o art. 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB (Decreto-lei 4.657/1947), (...) *tem a intenção de regular a interpretação de todo o Direito Brasileiro, incluindo o Direito Tributário, reforçou a necessidade de observância aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade. Com efeito, o art. 24 dispõe que as decisões administrativas e judiciais deverão levar em consideração a interpretação majoritária aplicada à época dos atos praticados;*
- ✓ (...) *Nessa toada, é cediço que a alteração do critério jurídico na interpretação fazendária só pode surtir efeitos sobre fatos futuros, por força do art. 146 do CTN;*
- ✓ (...) *No caso concreto, até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, prevalecia o entendimento, inclusive pelos agentes fiscais, acerca da ampla dedutibilidade dos juros Selic. (...) É o que estava evidenciado nas já mencionadas manifestações da RFB, a saber, Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, bem como no Parecer Normativos CST 174/1974 e na Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit;*
- ✓ (...) *Tendo em vista as citadas manifestações da RFB, o fato de que desde 2013 (época da adesão ao REFIS TBU) Administração Tributária Federal NUNCA questionou a Impugnante e, mais, considerando as constatações da Ilma. Auditoria Fiscal e do CARF no PAF 16682.721165/2018-64, que aceitaram e confirmaram o entendimento da Impugnante sobre conferir tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do REFIS TBU para fins de dedutibilidade, é imperativo reconhecer a existência de normas complementares de leis cujo cumprimento, a teor do art. 100 do CTN, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo; e*
- ✓ (...) *Dessa forma, é necessário o reconhecimento da validade dos procedimentos adotados pela Impugnante àquela época, à luz do art. 24 da LINDB combinado com o art. 146 do CTN e, ainda, com os arts. 48, §12 da Lei nº 9.430/96, 100 do Decreto nº 7.574/2011 e o 26 da IN RFB 2.058/2021, plenamente aplicáveis in casu, afastando-se as exigências do Auto de Infração, ou, ao menos, no tocante às exigências de multa e consectários legais, nos termos do art. 100 do CTN.*

O Aresto atacado, às fls. 476/487, manteve integralmente os lançamentos de ofício ao ratificar a acepção de que não eram dedutíveis as despesas com os juros de mora pagos em parcelamento de IRPJ e CSLL, seguindo a mesma linha cognitiva da autuação - inclusive, com já salientado neste voto, por estar vinculado aos termos da Solução de Consulta 101/2020 -, ou seja, em virtude das despesas com IRPJ e CSLL não serem dedutíveis das bases de cálculo desses tributos, os acessórios – juros e multa de mora – incidentes sobre eles, seguem o destino do principal – o tributo. Citou jurisprudência administrativa que ratifica seu posicionamento. Em síntese, baseou-se das seguintes razões:

- i. (...) *face a já citada vinculação deste Órgão a legislação tributária vigente, na qual a citada solução de consulta se insere, resta evidente que a autuação se deu nos estritos ditames*

- legais, calcando-se tão somente em normas de Direito Tributário e sem ofensa ao art. 109 do CTN, de modo que os juros moratórios têm exatamente a mesma natureza do principal a que se refere, devendo a regra de sua dedutibilidade ser a mesma aplicável ao tributo;*
- ii. (...) *Ora, se a legislação tributária é expressa em afirmar que os valores apurados de IRPJ e CSLL não são dedutíveis de suas próprias apurações e da apuração do lucro real (Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96), os juros moratórios, como já visto, também não o são.*
 - iii. (...) *Mutatis mutandi, aplica-se o mesmo entendimento às multas compensatórias – multa de mora. (...) Desta forma, não assiste razão à Impugnante quando afirma que há erro na apuração do quantum tributário, visto que não houve a segregação da base de cálculo dos juros Selic, e por conseguinte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do montante que se referiria à multa de mora;*
 - iv. Quanto ao erro na apuração do quantum tributário relativo à não concessão do benefício fiscal do Lucro da Exploração, aduz que (...) *a redução de 75% aventada pela Impugnante refere-se à receita da atividade incentivada, a qual vai compor a apuração do lucro real, assim, quando da glosa de despesas, não houve alteração na apuração daquelas receitas (e do incentivo), não havendo que se falar em erro na apuração da base de cálculo do lançamento; e*
 - v. No que tange ao pleito em favor do aumento da dedução das despesas de custeio do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, assevera que (...) *a lei impõe limites que não são objeto da apuração fiscal do IRPJ e CSLL e, portanto, desconhecidos da autoridade fiscal no momento da autuação, de forma que a Impugnante deve fazer prova do alegado no momento da impugnação para que sua argumentação produza os efeitos. Nesse diapasão, registra que carece os autos de (...) comprovação da existência de saldo não deduzido de despesas de custeio para o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, bem como comprovação da existência efetiva de despesas com o PAT ainda não deduzidas, de forma que não há reparo a fazer na autuação no que se refere a este quesito, ainda que em sede de impugnação.*

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário, às fls. 487/559, em desfavor da Decisão de piso, repisando as alegações meritorias carreadas na fase impugnatória e complementando-as com argumentações e fundamentos em favor de fortalecê-las.

b) Da Desconsideração da Coisa Julgada Material e dos Precedentes Vinculantes dos Tribunais Superiores.

A Recorrente suscita as seguintes prejudiciais de mérito para o caso em tela:

- i. Da Desconsideração da Coisa Julgada Material no Âmbito Administrativo; e
- ii. Dos Precedentes Vinculantes do STF e STJ.

Como primeira prejudicial, vamos apreciar a alegação de que, neste Tribunal Administrativo, obteve decisão favorável nos autos do **Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 16682.721165/2018-64**, que, sob sua ótica, teria consolidado entendimento em seu favor. Quer dizer, nesses autos, em suas palavras, (...) *firmou-se a autonomia e independência das rubricas, de modo que os tratamentos de cada qual para fins de dedutibilidade deveriam seguir regimes próprios*, vinculando a manifestação da administração tributária federal a respeito dos mesmos fatos, ou melhor dizendo, infere que sobre o objeto sob julgo recaiu o manto da coisa julgada administrativa, não podendo ser revistos, nos termos do art. 5, XXXVI, da CF¹³. Acrescenta que qualquer mudança das conclusões firmadas no sinalado processo caracterizaria alteração do critério jurídico, em flagrante afronta ao art. 146, do CTN, e (...) *aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, segurança jurídica, devido processo legal, motivação, razoabilidade e moralidade da Administração Pública*.

Com todas as vênias possíveis, entendo que se equivoca a VALE pelos seguintes motivos.

Inicialmente, conforme já exposto neste voto, pelo fato das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005. Isto por que, inclusive consta da conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23/2013, os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Outrossim, pensar diferente, representaria extrair do Recurso Especial, previsto no art. 118, do Regimento Interno do CARF-RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de Dezembro de 2023¹⁴, a sua essência – pois se trata de remédio administrativo cabível sempre que os litigantes se depararem com acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nessa toada, inadmissível a alegação de alteração de critério jurídico, encartado no art. 146, do CTN¹⁵, visto que tal previsão visa impedir a utilização de outro critério admissível e

¹³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

¹⁴ Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

¹⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

eskorreito de interpretação normativa, ou, como ensinado por Hugo de Brito¹⁶, a escolha de um critério entre outros colocados à discricionariedade do agente público, que não vislumbramos no presente caso. Muito menos, que restaram afrontados princípios constitucionais, tema que esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar, conforme entendimento vinculante, consubstanciado na Súmula CARF nº 2¹⁷.

Destarte, pelas razões expostas, *per se*, já afastaríamos esta prejudicial, contudo, por amor ao debate, vamos esmiuçar a decisão favorável obtida pela Recorrente nos autos do PAF nº 16682.721165/2018-64, em prol de verificar se é aplicável a *ratio decidendi* do acórdão exarado referenciado ao presente processo.

Naquele processo, conforme se constata no voto vencedor do acórdão, às fls. 395/436, a autuação foi decorrente de: (i) não oferecimento à tributação de multas moratórias, pois a Autoridade Fiscal entendeu que **a parcela relativa à redução do valor das multas, juros e encargos legais, por não ser computada na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS impediria a dedutibilidade de multas moratórias;** e (ii) que **a parcela do encargo legal incidente sobre a multa de ofício,** não poderia ser deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

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 atuante, 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 atuante e doudas 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

¹⁶ Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176.

¹⁷ Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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). (g.n.)

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

28. Diante das razões aqui expostas, essa relatoria não têm dúvidas de que: (i) a parcela da multa de mora efetivamente paga no contexto do REFIS TBU, após aplicação dos redutores previstos na legislação de regência, é despesa dedutível, nos termos dos artigos 41, § 5º, da Lei 8.981/1995, e 352, § 5º, do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018), previsão também existente no Decreto 3.000/1999 (artigo 344, § 5º, do RIR/1999)2, dispositivos vigentes na época dos fatos; e, a parcela da multa de mora anistiada/reduzida no bojo do REFIS TBU não compõe a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a teor do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941/2009, aplicável ao contexto do REFIS TBU em razão da normativa do §15º do art. 40 da Lei nº 12.865/2013.

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

II. Da Dedutibilidade dos Demais Encargos

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

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

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

42. Como dito, diferente das multas moratória, analisadas na referida Solução de Consulta, os encargos legais consistem em taxa com caráter indenizatório (e não

punitivo), tal como recentemente firmou o C. Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso submetido ao rito dos repetitivos:

“PROCESSUAL CIVIL E FALIMENTAR. CLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS.

ENCARGO LEGAL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. NATUREZA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA CONFERIDA AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EXTENSÃO. 1. Nos termos do art. 1º do DL n. 1.025/1969, o encargo de 20% inserido nas cobranças promovidas pela União, pago pelo executado, é crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional.” (REsp 1521999/SP / 1525388, julgamento realizado em 28/11/2018) (g.n.)

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 atuação de um lado se fundamenta na tese da indedutibilidade fiscal de despesas como custos e despesas operacionais (art. 344 c/c artigo 299 do RIR/99) e de outro reconhece expressamente no TVF (e-fls. 547 e 549) e “Demonstrativo TBU 08” (e-fls. 552) que tais despesas foram revertidas, anuladas a título de “receitas de reversão”, de modo a neutralizar totalmente os efeitos da despesa originalmente deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confira-se:

(...)

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

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

Veja que no processo nº 16682.721165/2018-64 não é analisado a dedutibilidade dos juros de mora Selic incidentes sobre o saldo do parcelamento de IRPJ e CSLL, no programa REFIS-TBU – art. 40, da Lei nº 12.865/2013 -, objeto do presente processo.

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

A segunda prejudicial, diz respeito aos precedentes vinculantes do STF e STJ advertidos pela Defesa. Em brevíssima síntese, a Recorrente aduz que nos autos do julgamento do Tema STF 962 (Recurso Extraordinário 1.063.187/SC), a Suprema Corte teria firmado o entendimento que os “juros Selic” teriam natureza jurídica autônoma e independente do IRPJ e da CSLL, o que asseguraria sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

Há Repercussão? Sim

Relator(a): MIN. DIAS TOFFOLI

Leading Case: RE1063187

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

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

Como se percebe, similar ao precedente administrativo, com a devida vênia também se equivoca a Defesa, uma vez que não se aplica a decisão do STF no presente processo, cuja matéria, reitero, trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em relação ao STJ, a Recorrente fez referência ao Resp nº 1.138.695, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que levou ao A. STJ aderir à posição do A. STF exarada no Tema nº 962, e revisou o seu entendimento acerca da **não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros no contexto da repetição do indébito tributário (Súmula STJ 505¹⁸)**. Ademais, cita o **Tema nº 504/STJ: “Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL”**. Por fim, menciona o entendimento consolidado no Embargos de Divergência, exarado pelo A. STJ no REsp nº 1404931/RS, em julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos, reafirmado sob o **Tema 1.187/STJ**. Vejamos:

Tema Repetitivo 1187

RCC? Sim

Relator: Min. HERMAN BENJAMIN

Questão submetida a julgamento: Definir o momento da aplicação da redução dos juros moratórios, nos casos de quitação antecipada, parcial ou total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009.

¹⁸ O A. STJ alterou o teor do Tema nº 505/STJ, para firmar que “os juros SELIC, incidentes na repetição do indébito tributário, se encontram fora da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...)”

Tese Firmada: Nos casos de quitação antecipada, parcial ou total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009, o momento de aplicação da redução dos juros moratórios deve ocorrer após a consolidação da dívida, sobre o próprio montante devido originalmente a esse título, não existindo amparo legal para que a exclusão de 100% da multa de mora e de ofício implique exclusão proporcional dos juros de mora, sem que a lei assim o tenha definido de modo expresso.

Quer dizer, igualmente ao posicionamento externado para o Tema nº 962, observa-se que os mencionados temas e súmula assentados pelo STJ não guardam qualquer relação com o objeto do presente processo - dedutibilidade de juros SELIC das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre saldo de parcelamento -, visto que restou demonstrado que se referem à: (i) não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros no contexto da repetição do indébito tributário (Súmula STJ 505); (ii) devolução da diferença de juros incidentes sobre depósitos judiciais (Tema nº 504/STJ); e (iii) momento da aplicação da redução dos juros moratórios, nos casos de quitação antecipada, parcial ou total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009 (Tema nº 1.187/STJ).

Dessarte, **pugno em favor de afastar as prejudiciais provocadas**, dado resultar indubitável que, no caso em tela, não se trata de situação que imponha a aplicação do art. 927 do CPC¹⁹, tampouco se subsome ao determinado no art. 98 do atual RICARF²⁰.

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

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

II - os enunciados de súmula vinculante;

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

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

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

(...)

²⁰ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

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

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

II - fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

c) Da Ausência de Fundamentação Legal para Autuação e Da Inexistência de Efeitos Vinculantes de Solução Cosit em Relação a Situações Distintas das Consultadas e na Esfera Contenciosa Administrativa.

Neste tópico, em resumo, a VALE argumenta que a autuação careceu de fundamentação legal e, por conseguinte de motivação, visto que só foram aludidos a Solução de Consulta Cosit nº 101/2020 e dispositivos legais genéricos.

Acrescenta que, nos termos do art. 33 da IN RFB 2058/2021, os efeitos vinculantes das soluções de consulta proferidas pela COSIT se limitam à “hipótese por elas abrangida”, contudo, não vislumbra a ocorrência no caso em tela, posto que as normas infralegais envolvidas - a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e a Solução de Divergência COSIT nº 1/2022 – dispõem sobre juros incidentes sobre o saldo devedor do PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017, diferente do objeto desses autos relativos à juros de outra origem, decorrentes de outra modalidade de parcelamento, a saber, o REFIS TBU, instituído com base noutra fundamento legal, o art. 40 da Lei nº 12.865/2013. Nessa senda, por ter sido baseada exclusivamente em Solução de Consulta ou Solução de Divergência, a decisão atacada também carece de motivação.

Conforme nos posicionamos quando da análise das preliminares de nulidade, não assiste razão à Recorrente quando assevera que tanto o auto de infração, como a decisão de piso contêm vício de motivação, visto que os dispositivos legais citados nos Autos de Infração, como os que embasaram as normas infralegais citadas, dizem respeito, de forma geral, à dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração do IRPJ e CSLL, e quanto especificamente ao que interessa nos presentes autos, **a impossibilidade de dedução das despesas de juros incidentes sobre parcelamento de IRPJ e CSLL, as Autoridades Inquisitorial e Julgadora seguiram, por se tratar de um DEVER, a determinação do art. 9º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396/2013, que estabeleceu que as Soluções de Consulta emitidas pela Cosit – normas complementares, consoante art. 100, inciso I, do CTN - tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, incluso o contencioso administrativo de primeira instância.** A IN citada foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, que manteve o efeito vinculante das soluções de consulta Cosit.

Entendo também que desacerta a Recorrente quando alega que inexistiu efeitos vinculantes das normas infralegais multicitadas.

Isto porque deriva das mencionadas normas complementares um entendimento consolidado pela RFB, **independente do programa de parcelamento**, conforme se extrai da conclusão da Solução de Divergência COSIT nº 1/2022, cujos excertos transcrevemos:

CONCLUSÃO

29. Do exame do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996 — incorporados ao art. 344 do Decreto nº 3.000, de 1999, e ao art. 352 do Decreto nº 9.580, de 2018 — depreende-se que, em regra, as despesas realizadas com o pagamento do valor do principal de tributos e contribuições, ainda que mediante parcelamento, são dedutíveis, na determinação do lucro real e do

resultado ajustado, segundo o regime de competência, com exceção, nomeadamente, do IRPJ e da CSLL de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição a este, e que, ademais, não são dedutíveis 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.

30. Neste rumo, como visto acima, esta Coordenação-Geral, em três diferentes oportunidades, firmou o entendimento de que a regra aplicada à dedutibilidade dos juros moratórios deve ser a mesma aplicada aos tributos, contribuições e multas sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. De modo que, como já esclarecido, são indedutíveis, na espécie, os juros de mora incidentes sobre a CSLL, o IRPJ e sobre multas relativas a lançamento de ofício, nas hipóteses acima enunciadas. (g.n.)

Tal ilação robustece ao aprofundarmos nos meandros das normas infralegais envolvidas, isto é, ao verificarmos os fundamentos da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, onde podemos constatar que a questão de dedutibilidade dos tributos e dos juros para fins de apuração do IRPJ representam temas objeto de análise desde a edição do Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, como também da Solução de Consulta Interna Cosit nº 9 de 2012. Além disso, como consequência da sua conclusão, a Solução de Divergência COSIT nº 1/2022 parcialmente reformou: a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011; a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2016; a Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2013, e a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 10.002, de 2013, como se verifica, em ambos os casos, algumas publicadas antes dos disciplinamentos relacionados aos sinalados programas de parcelamento.

Superados os pleitos à epígrafe, e considerando que o CARF não é parte integrante da Receita Federal, mas do Ministério da Fazenda, e, portanto, as manifestações exaradas em soluções de consulta da COSIT não vinculam formalmente os conselheiros deste Tribunal, trataremos no tópico seguinte da natureza jurídica dos juros Selic, onde nos inclinaremos sobre os fundamentos fáticos da autuação e sua subsunção às normas legais e à inteligência da solução de consulta Cosit 101/2020.

d) Da Natureza dos Juros Selic

- i. Do Não Atendimento às Prescrições Específicas de Lei;
- ii. Da Afronta às Regras de Interpretação e Integração da Legislação Tributária; e
- iii. Da Natureza Juridicamente Autônoma e Independente dos Juros Selic em Relação às Rubricas de IRPJ e CSLL.

A Recorrente apresenta os sobreditos pleitos relacionados a natureza jurídica dos juros de mora Selic e, por extensão, atinentes também à multa de mora, por fazerem parte do

conglomerado denominado acréscimos moratórios, incidentes sobre o saldo devedor dos parcelamentos.

Antes de apreciá-los, é salutar transcrevermos excertos da Solução de Consulta questionada:

Solução de Consulta nº 101 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Assunto: *Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

Ementa: *LUCRO REAL. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.*

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

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

Assunto: *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

Ementa: *BASE DE CÁLCULO. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.*

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

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

(...)

Fundamentos

6. Os acréscimos moratórios decorrem do atraso no pagamento e conforme previsto no caput e no §3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, são constituídos pela multa de mora e pelos juros de mora calculados à taxa Selic. A dedutibilidade dos tributos e dos juros para fins de apuração do IRPJ já tem sido objeto de análise há tempos, conforme demonstra o próprio ato normativo trazido à baila pela consulente, o Parecer Normativo CST nº 174, de 1974. Do mesmo modo, a mencionada Solução de Consulta nº 66, de 2011, que, apesar de não ter tido explicitado pela consulente o órgão da Receita Federal responsável por sua lavratura, pode-se inferir que se trata da Solução de Consulta nº 66, de 14 de julho de 2011, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal (Disit/SRRF07), conforme o teor de sua ementa:

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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

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

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

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

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Receitas e Despesas Financeiras

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

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n)

8. No caso objeto de análise, o art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, instituidora do Pert, determina que a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do requerimento de adesão e será dividida pelo número de prestações indicadas. O parágrafo 3º do mesmo artigo determina que o valor de cada prestação mensal será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic. Registre-se, portanto, que há acréscimos moratórios distintos. O primeiro quando a Lei determina a consolidação da dívida, quer dizer, a atualização pelos acréscimos legais definidos na Lei nº 9.430, de 1996, citada anteriormente, e sujeitas às reduções a depender da modalidade escolhida. E posteriormente quando do pagamento de cada prestação mensal, acrescido de juros à taxa Selic. Tais juros também possuem natureza compensatória e são considerados despesas financeiras dedutíveis.

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

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

Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012

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

Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015

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

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

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

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

Tributos e Multas por Infrações Fiscais

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

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

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

(...)

28. Nesse contexto, **se tal conduta constitui hipótese de descumprimento de obrigação acessória, que tem como efeito a falta de pagamento do imposto, a penalidade aplicada não se enquadra na definição referida, de "multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo" e, como tal, não é dedutível na apuração do lucro real para fins de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.**

29. Por seu turno, **os juros incidentes sobre a multa de ofício devem ser tratados como acessório, seguindo a mesma sorte do principal. Desse modo, também constituem despesa indedutível. (g.n.)**

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

(...)

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

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

Conclusão

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

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

b) Entretanto, **a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSSL, os juros à taxa Selic, sejam aqueles previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam os do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995. (g.n.)**

A princípio, o fundamento da decisão da Solução de Consulta Cosit 101/2020 não confronta com o sustentado pela Recorrente, visto que admitem, como regra geral, a dedutibilidade dos juros incidentes sobre o saldo devedor de parcelamento, na apuração do IRPJ e da CSSL, com base no art. 17, do Decreto-Lei 1.598/77.

Todavia, destoam, quando a norma infralegal guerreada toma como fundamento as Solução de Consulta Interna Cosit nº 9 de 2012, e Solução de Consulta Cosit nº 208 de 2015. Isto porque destas decorrem duas premissas:

- i. A primeira firma o entendimento de que **a dedutibilidade dos juros decorrentes de acréscimos moratórios, dado a sua natureza acessória, segue o principal**, por entender ser omissivo, o disposto no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95²¹, acerca da dedutibilidade dos acréscimos moratórios; e

²¹Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

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

- ii. A segunda, defende que é **indedutível na apuração do lucro real a hipótese de descumprimento de obrigação acessória, cujo efeito foi a falta de pagamento de imposto**, tendo como fundamento legal o art. 344 do RIR/99²², cuja matriz legal é o art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Nessa linha cognitiva, ao considerar que os juros de mora incidem sobre o IRPJ e a CSLL (tributos indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995 e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996²³), **concluiu que os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996²⁴, e os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal do parcelamento são indedutíveis, no caso de apuração do IRPJ e da CSLL, quando o débito parcelado estiver relacionado a este imposto ou contribuição.**

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

²² 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).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 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).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

²³ Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

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

²⁴ 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.

§ 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Contraditando, a Recorrente assevera que os juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento têm natureza jurídica autônoma e independente do IRPJ e da CSLL, ou seja, são de natureza compensatória, sendo considerados despesas financeiras, e como tal cabível a sua dedutibilidade - sem qualquer regra legal específica que excepcione - na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos dos arts. 47, Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964²⁵, e art. 299 do RIR/99 (art. 311 do RIR/2018), c/c o art. 374 do RIR/99 (art. 399 do RIR/2018).

Complementa argumentando que a adesão ao parcelamento implicou em novação da dívida da Recorrente, e que os juros passaram a incidir de maneira indistinta sobre o valor consolidado do parcelamento, o que incluiu todos os tributos, multas sancionatórias, moratórias e juros moratórios, de modo que não haveria como segregar as parcelas supostamente não dedutíveis, eis que comporiam uma dívida consolidada e indissociável. Nessa toada, em prol de fortalecer seu argumento, afirma que nos parcelamentos o código de recolhimento é único, sobre o qual é aplicado a taxa Selic, não sendo possível segregar a porção dos juros atribuível a cada uma das rubricas parceladas.

Por derradeiro, aduz também que nem sequer é escorreito afirmar que há relação entre acessório e principal no que toca o tributo e os juros Selic, pois, diante do que discorreu, estamos perante a normas de incidência autônomas e sujeitas à regimes jurídicos dissociados (ainda que o valor tributo devido possa compor a base de cálculo na norma jurídica de incidência da Selic). Dessarte, a interpretação nos moldes concretizados pela norma infralegal vergastada, adotada pelos atos administrativos atacados, violam a legalidade tributária e as regras integrativas previstas nos artigos 107 e seguintes do CTN.

Para melhor discernirmos sobre o tema, é salutar esclarecer que o acréscimo moratório que estamos analisando dizem respeito aos juros de mora incidentes sobre o saldo

²⁵ Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

- a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;
- b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

devedor consolidado do parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.865/2013, que no seu art. 40 trata de parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35. Nesse diapasão, a incidência de juros sobre o saldo devedor do parcelamento está descrita no § 15, do art. 40, que remete ao caput do art. 13, da Lei nº 10.522/2002:

Lei nº 12.865/2013:

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

(...)

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

Lei nº 10.522/2002

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

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

Chega-se então ao ponto fulcral da divergência, que dizer à natureza dos juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento. De um lado, as Autoridades Fiscal e Julgadora defendem que os juros estão vinculados à parcela original do tributo, ao passo que a Recorrente entende que os juros têm natureza jurídica autônoma e independente das parcelas que compõe o parcelamento.

A rigor, concordamos com a Defesa que não há na legislação dispositivo que preceitue especificamente sobre a dedutibilidade dos juros incidentes sobre parcelamento na determinação do IRPJ e da CSLL.

O artigo 374 do RIR/99²⁶, que tem como matriz legal o art. 17, do Decreto-Lei nº 1.598/77, dispõe sobre a dedutibilidade de juros, todavia, salvo melhor juízo, afeito aos juros

²⁶ Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

remuneratórios incorridos sobre operações de capital e de empréstimos. Contudo, mesmo admitindo que o citado normativo trate de juros incorridos como custo ou despesa operacional, é mister dirimir se os juros incidentes sobre parcelamento podem ser considerados como despesa operacional (uma vez que por não estar vinculado a nenhum bem ou serviço especificamente não pode ser considerado como custo).

Seguindo esse racional, encontramos a definição do que são despesas operacionais no art. 299 do RIR/99²⁷, e são consideradas aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Ora, partindo do pressuposto que se caracterizam como despesas necessárias aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações, ou usuais ou normais no tipo de transações ou operações, em ambos os casos vinculadas à atividade da empresa, é inquestionável que os juros incorridos sobre o saldo do parcelamento **não são normais, usuais e necessários para a realização das atividades da empresa.**

Em suma, concordo que se refere a uma obrigação, todavia **decorrente do não cumprimento de uma obrigação tributária** (ilicitude, tendo como causa o não recolhimento de tributo) e não da atividade normal da empresa.

Outro viés que contribui para fortalecer nosso convencimento está correlacionado à expressão “tributos e contribuições” presente no § 1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95, que concorre umbilicalmente para melhor interpretação do alcance do disposto no § 2º, do mesmo preceptivo, a seguir *in verbis*:

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

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

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

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

²⁷ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

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

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

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

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

Entendemos que ela inclui não somente o principal, mas também os encargos moratórios – repiso juros e multa - quando existentes. Isto porque os juros moratórios caracterizam-se como acessórios que representam fração do principal, que a este é acrescido em razão da mora incorrida. Assim, ao impedir a dedutibilidade do tributo, a norma legal obsta por decorrência a dedutibilidade da parcela acrescida do próprio tributo em razão da mora do contribuinte, quando ocorre, ratificando o pressuposto que, no âmbito tributário, o acessório segue o destino do principal.

Essa cognição nos possibilita inferir que, dada a intrínseca relação entre os juros de mora e o principal, **inexiste motivo lógico ou ontológico que justifique o tratamento para esses encargos moratórios diferente daquele conferido ao principal**, *in casu*, quanto à dedutibilidade dos juros Selic incidentes sobre parcelamento do IRPJ e da CSLL, na apuração do lucro real para o IRPJ ou base de cálculo da CSLL, em respeito ao disposto no § 2º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95.

Obviamente, o legislador, por força do poder que detém de disciplinar as relações tributárias, pode, em razão de conveniências de política fiscal ou tributária, modificar a ordem lógica e ontológica referida e introduzir regimes tributários distintos para principal e juros. Entretanto, quando isso ocorre, **se perfaz de forma expressa** – por exemplo, a dispensa de juros nas hipóteses de consulta ao Fisco e de observância de normas infralegais, e a remissão de juros -, o que não se avista no presente caso.

Também entendo que não assiste razão à Recorrente quando aduz que as obrigações relativas ao principal do tributo teriam natureza diversa da dos juros, por serem aquelas regidas pelo direito tributário, enquanto estes, que se referem a inadimplemento do devedor, seriam regidos de outra maneira.

É inquestionável a importância da distinção entre principal e juros no âmbito dos direitos civil e comercial, que regem relações financeiras, onde existem provisões de diferentes sistemas de cálculo, inclusive com capitalização dos juros e com diversos sistemas de amortização de dívidas.

Não, porém, para o mundo tributário, onde os juros, em conjunto com o principal, compõem o crédito tributário, que, disciplinado pelo direito tributário, é objeto da **obrigação tributária principal**.

A RFB já se manifestou neste sentido através da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 216, de 11/11/2003, declarando que os juros incidentes sobre tributos cuja

exigibilidade esteja suspensa são meros acessórios que integram o tributo, e, como tais, sujeitam-se às mesmas regras vigentes para o principal. Vejamos a ementa daquele documento:

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT n° 216/2003

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Os valores provisionados correspondentes a juros calculados pela taxa Selic, relativos a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa por força do art. 151, incisos II a IV, da Lei n° 5.172, de 1966, constituem meros acessórios do tributo. Submetem-se às mesmas regras de dedutibilidade impostas ao principal, devendo, por isso, ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração para fins de determinação do lucro real. (g.n.)

Também a doutrina traz entendimento nessa lógica. HIROMI HIGUCHI²⁸ reconhece que o fato de o parágrafo 1º, do art. 41, da Lei nº 8.981/95, não reproduzir a expressão sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, contida nos arts. 7º e 8º, da Lei nº 8.541/92²⁹, não obsta à conclusão de que, por serem acessórios, seguem a sorte do principal. Isto é, se as despesas de tributo com exigibilidade suspensa são indedutíveis, também o serão os acessórios, no presente caso, os juros.

Diante do exposto é possível chegarmos ao seguinte silogismo. Partindo da ilação que os juros de mora incidem sobre as parcelas componentes do parcelamento consolidado - composto por tributo, juros moratórios e encargos legais - **as quais são apuradas com base no tributo, obrigação principal**, resulta manifesto que **todas as demais parcelas seguem o destino do**

²⁸ O § 1º do art. 41, da lei nº 8.981/95 não manteve a mesma redação do revogado art. 8º da Lei nº 8.541/92 por ter sido eliminada a expressão sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos. Entendemos que esses acréscimos legais, por serem meros acessórios, seguem a dedutibilidade do principal. (HIROMI HIGUCHI. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. Pgs. 294 e 295.)

²⁹ Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

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

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 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.

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

tributo a que se vinculam, de sorte que se o tributo for exonerado, elas serão exoneradas na mesma proporção.

A veracidade deste raciocínio é confirmada, nos casos de rescisão do parcelamento, quando é efetuada a apuração do valor original do débito, restabelecendo-se os acréscimos legais aplicáveis à época dos fatos geradores, como, por exemplo, no caso sob julgo, segundo o positivado no § 14, do art. 40, da Lei nº 12.865/2013 (REFIS/TBU):

§ 14. Rescindido o parcelamento:

I - será efetuada a apuração do valor original do débito, restabelecendo-se os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores; (grifei)II - serão deduzidas do valor referido no inciso I as prestações pagas.

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

Em síntese, restou cristalino que os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento estão vinculados ao tributo parcelado, e sendo composto por débitos de IRPJ e CSLL e estes tributos não dedutíveis na determinação de suas próprias bases de cálculo, nos termos dos arts. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também serão indedutíveis os juros incidentes sobre o saldo de parcelamento composto pelos referidos tributos.

Além disso, à vista do elucidado, independente da perspectiva que se adote, podemos afirmar com segurança que, diferente do que pensa a Defesa, nenhuma regra de interpretação ou integração da legislação tributária foi desrespeitada.

Concluindo, em benefício de sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nas seguintes ementas extraídas de acórdãos de ambas as Câmaras desse Egrégio Conselho Administrativo:

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

Os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento são, via de regras, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Contudo, estão vinculados ao tributo parcelado, e sendo composto por débitos de IRPJ e CSLL e em sendo estes tributos não dedutíveis na determinação de suas próprias bases de cálculo, nos termos dos arts. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também será indedutível os juros incidentes sobre o saldo de parcelamento composto pelos referidos tributos. (Acórdão nº 1302-007.252 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA. Sessão de 11/09/2024)

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

Como regra, de acordo com o caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". No entanto, em vista de previsões legais específicas, para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, são indedutíveis os valores incorridos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, considerando que os acréscimos legais seguem a sorte do tributo a que estejam vinculados, também são indedutíveis na apuração do IRPJ os acréscimos legais associados a débitos de IRPJ e CSLL. (Acórdão 1302-002.112 - 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, Sessão de 16/05/2017)

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

O parcelamento dos débitos não altera a natureza do débito parcelado e não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma, uma vez que continuam atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Os acréscimos de juros moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 ou em leis instituidoras de parcelamentos, são considerados despesas financeiras e, regra geral, são dedutíveis. No entanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSLL, os juros incidentes sobre parcelamentos no REFIS são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício aplicadas em lançamentos de ofício. (Acórdão nº 9101-005.814 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 06/10/2021)

Nessa mesma toada, incabível a alegação da Defesa de que houve lapso na determinação da matéria tributável, uma vez que restou indevida a glosa das despesas com juros Selic supostamente atreláveis as multas moratórias, isto porque, conforme muito bem ressaltado pelo acórdão recorrido, *mutatis mudandi*, aplica-se o mesmo entendimento explanado às multas moratórias ou compensatórias.

Ora, tais multas incidiram sobre o tributo e fizeram parte do conglomerado que resultou no saldo devedor do crédito tributário cujo parcelamento foi consolidado, todavia, conforme vimos, toda apuração baseada no tributo. Logo, como no caso, estão relacionadas ao IRPJ e a CSLL, e estes tributos não são dedutíveis na determinação de suas próprias bases de cálculo, elas, por terem a mesma sorte, são indedutíveis e, igualmente, os juros Selic relacionados.

e) Do Descabimento do Auto de Infração por Força do Art. 24, da LINDB, bem como dos Arts. 100 e 146, do Código Tributário Nacional

A Recorrente sustenta que o procedimento por ela adotado já teria sido analisado pelo CARF, quando do julgamento do processo nº 16682.721165/2018-64, e segundo ela, teria reconhecido como correto. Ademais, aduz que, até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, prevalecia o entendimento acerca da ampla dedutibilidade dos juros Selic.

Nessa senda, considerando que desde 2013 - época da adesão ao REFIS TBU - Administração Tributária Federal nunca lhe questionou a dedutibilidade dos juros de mora em comento, aliado as ressalvas supracitadas, haveria de ser aplicado ao presente processo o mesmo entendimento, em decorrência do cumprimento ao que determinam os arts. 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1947), c/c o arts. 100 e 146, do CTN.

Inicialmente, em relação ao processo nº 16682.721165/2018-64, conforme demonstrado no tópico: “*b) Da Desconsideração da Coisa Julgada Material e dos Precedentes Vinculantes dos Tribunais Superiores*”, restou esclarecido que os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo, bem como a matéria aqui tratada não é a mesma que foi tratada naquele outro processo, de modo que, por qualquer perspectiva, é incabível a arguição de necessidade de aplicação da decisão prolatada naquele processo.

Prosseguindo, a VALE aduz que desde o Parecer Normativos CST 174/1974, da Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit e da Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, prevalecia o entendimento pela ampla dedutibilidade dos juros Selic, o que justificaria a dedução dos juros Selic referentes à dívida do REFIS TBU da base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de modo que se trataria de alteração das interpretações e especificações adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público, violando o quanto previsto no art. 24 da LINDB, e no art. 146, do CTN.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

De pronto, afastado a alegação de violação do disposto no art. 24, da LINDB, uma vez que não se aplica ao Processo Administrativo Fiscal, consoante orientação da Súmula CARF nº 169³⁰, de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos do § 4º, do art. 123, do RICARF³¹.

³⁰ **Súmula CARF nº 169**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

³¹ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Outrossim, no PAF nº 16682.721054/2021-53, cujo voto vencedor do Acórdão nº 1302-007.252, sessão de 11/09/24, coube ao ilustre Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, o presente tema foi tratado como maestria e envolve os mesmos objeto e contribuinte, diferindo apenas quanto ao ano-calendário, portanto, sem qualquer pretensão de inovar, adoto seus fundamentos:

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

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

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

Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012

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

Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015

Conclusão

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

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

b) Entretanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSSL, os juros à taxa Selic, sejam aqueles previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam os do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.

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

Fundamentos

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

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

Conclusão

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

a) a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009;

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

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

Em resumo, pactuou da percepção que se trata de matéria polêmica, que inclusive ensejou a emissão da Solução de Consulta de Divergência Cosit nº 1/2022, entretanto, segundo o esclarecido, está longe de tratarmos a questão, conforme pretende a Defesa, como alteração de

critério jurídico por parte da Administração na lavratura do Auto de Infração, em afronta ao preceituado no art. 146, do CTN.

No fim das contas, embora a questão da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento de IRPJ e CSLL já tenha sido apreciada neste Tribunal, admito que não há ainda um entendimento pacífico em relação a matéria, entretanto, em conformidade com o demonstrado neste voto, há vasta jurisprudência, em ambas as Câmaras, que corroboram o entendimento da Administração Tributária, com o qual nos alinhamos.

f) Do Erro na Quantificação do IRPJ

Superada a questão da indedutibilidade das despesas com os juros de mora pagos em parcelamento de IRPJ e CSLL, no programa REFIS-TBU – art. 40, da Lei nº 12.865/2013 -, por inferirmos que não podem ser deduzidos das bases de cálculo destes tributos, já que as despesas de IRPJ e a CSLL são indedutíveis dessas mesmas bases, apreciaremos os supostos erros na determinação do IRPJ devido, suscitados pela Defesa, em sede preambular.

Aduz a Vale que houve falha na quantificação do IRPJ lançado de ofício, em razão de não terem sido considerados os benefícios fiscais aplicáveis em favor da ora Recorrente: redução de 75% do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração; e dedução do Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT.

No que toca à redução de 75% do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração, assevera que para (...) *se obter o benefício aplica-se, sobre o lucro da exploração decorrente da atividade incentivada, a alíquota do IRPJ e mais o adicional somados e, por outro lado, o desconto como incentivo de redução do imposto e adicional devidos sobre o lucro real não pode exceder a 75% do imposto e adicional apurados. Há 2 limites, então: (i) originado do lucro da exploração da atividade incentivada e (ii) originado do lucro real apurado*. Assim, com a adição das despesas com juros e a consequente elevação do lucro real, aumenta-se automaticamente o limite da redução incentivada em comento como decorrência da aplicação do incentivo fiscal. Em prol de corroborar com a sua ilação, apresentou demonstrativo de cálculo, às fls. 463/464, e jurisprudência deste Tribunal.

No que tange à elevação das deduções relacionadas ao PAT, afirma que, nos termos do art. 1º da Lei nº 6.321/76, é permitido às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deduzir do IRPJ devido, a título de incentivo fiscal, o valor correspondente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período nos PAT. Acrescenta que efetuou tais deduções respeitando rigorosamente o limite de 4% do montante total apurado a título de IRPJ, entretanto, com o lançamento ora combatido, o valor do IRPJ devido aumentou, devendo ser autorizada dedução adicional. Em seu benefício, colacionou demonstrativo de cálculo, às fls. 463/464, e jurisprudência do CARF.

Ao apreciar as sobreditas demandas, o Aresto atacado decidiu que:

- ✓ (...) *No que se refere ao Lucro da Exploração, a redução de 75% aventada pela Impugnante refere-se à receita da atividade incentivada, a qual vai compor a apuração do lucro real, assim, quando da glosa de despesas, não houve alteração na apuração daquelas receitas (e do incentivo), não havendo que se falar em erro na apuração da base de cálculo do lançamento; e*
- ✓ Quanto à dedutibilidade das despesas de custeio do PAT:
 - (...) *a Lei Nº 6.321, de 14 de abril de 1976 estabelece que as pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base em programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência e que a dedução não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável;*
 - (...) *Nota-se claramente que a lei impõe limites que não são objeto da apuração fiscal do IRPJ e CSLL e, portanto, desconhecidos da autoridade fiscal no momento da autuação, de forma que a Impugnante deve fazer prova do alegado no momento da impugnação para que sua argumentação produza os efeitos; e*
 - (...) *Não se observa que a Impugnante tenha trazido, em sede de impugnação, comprovação da existência de saldo não deduzido de despesas de custeio para o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, bem como comprovação da existência efetiva de despesas com o PAT ainda não deduzidas, de forma que não há reparo a fazer na autuação no que se refere a este quesito, ainda que em sede de impugnação.*

Quando analisamos as preliminares, afastamos a possibilidade de declaração de nulidade em relação a esses pleitos, todavia, conforme comprometido, analisaremos sobre o prisma meritório.

i. Da Redução de 75% do IRPJ Incidente sobre o Lucro da Exploração

O incentivo fiscal à epígrafe encontra disciplinamento de suas diretrizes no Art. 1º, da Medida Provisória – MP nº 2.199-14, de 24/08/2001³². Compulsando a citada norma, registre-

³² ~~Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano calendário de 2000 e até 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, terão direito à redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração.~~ (Vide Decreto nº 4.213, de 2002)

~~Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação,~~

~~modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – Sudam, **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração.**~~ (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

~~Art. 1º – Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.**~~ (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

~~Art. 1º – Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.**~~ (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

~~Art. 1º – Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2023 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.**~~ (Redação dada pela Lei nº 13.799, de 2019)

~~Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2028 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.**~~ (Redação dada pela Lei nº 14.753, de 2023)

~~§ 1º – A fruição do benefício fiscal referido no caput dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional, até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da fruição.~~

~~§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação.~~ (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

~~§ 1º-A. As pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital com projeto aprovado nos termos do caput terão direito à isenção do imposto sobre a renda e do adicional, calculados com base no lucro da exploração.~~ (Incluído pela Medida provisória nº 540, de 2011)

~~§ 1º-A. As pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital com projeto aprovado nos termos do caput terão direito à isenção do imposto sobre a renda e do adicional, calculados com base no lucro da exploração.~~ (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

~~§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.~~

~~§ 3º – O prazo de fruição do benefício fiscal é igual ao período compreendido entre o ano de início de fruição e 31 de dezembro de 2013, não podendo exceder a dez anos.~~

se em todas as versões do artigo, o único limite cinge-se a: **redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração.**

Nessa senda, equivocava-se a Recorrente ao afirmar que haveria outro limite originado do lucro real apurado, visto que o valor do benefício fiscal em questão é obtido pela redução, diretamente do IRPJ devido, da soma dos valores determinados pela aplicação sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de percentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade, *in casu*, 75% (setenta e cinco por cento). Inclusive, a percepção de descabimento do apontado segundo limite é robustecida pelo fato de não ser incomum, para as empresas que atuam em áreas incentivadas, a situação do lucro exploração ser superior ao lucro real.

Ademais, *ad argumentandum tantum*, no que concerne a recomposição do lucro exploração, a jurisprudência deste Colegiado assentou pela impossibilidade, consoante ementas abaixo colacionadas:

~~§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)~~

~~§ 3º O benefício fiscal referido no caput deste artigo fica extinto a partir de 1º de janeiro de 2024. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)~~

§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

~~§ 3º-A. No caso de projeto de que trata o § 1º-A que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal nos termos do caput, o prazo de fruição passa a ser de dez anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. (Incluído pela Medida provisória nº 540, de 2011)~~

§ 3º-A. No caso de projeto de que trata o § 1º-A que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal nos termos do caput, o prazo de fruição passa a ser de 10 (dez) anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 4º Para os fins deste artigo, a diversificação e a modernização total de empreendimento existente serão consideradas implantação de nova unidade produtora, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 5º Nas hipóteses de ampliação e de modernização parcial do empreendimento, o benefício previsto neste artigo fica condicionado ao aumento da capacidade real instalada na linha de produção ampliada ou modernizada em, no mínimo:

I - vinte por cento, nos casos de empreendimentos de infra-estrutura (Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999) ou estruturadores, nos termos e nas condições estabelecidos pelo Poder Executivo; e

II - cinquenta por cento, nos casos dos demais empreendimentos prioritários.

§ 6º O disposto no caput não se aplica aos pleitos aprovados ou protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior, até 24 de agosto de 2000, para os quais continuará a prevalecer a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

§ 7º As pessoas jurídicas titulares de projetos de implantação, modernização, ampliação ou diversificação protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior a 24 de agosto de 2000, que venham a ser aprovados com base na disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997, e cuja atividade se enquadre em setor econômico considerado prioritário, em ato do Poder Executivo, poderão pleitear a redução prevista neste artigo pelo prazo que remanescer para completar o período de dez anos.

§ 8º O laudo a que se referem os §§ 1º e 2º será expedido em conformidade com normas estabelecidas pelo Ministério da Integração Nacional.

§ 9º O laudo de que trata o § 1º poderá, exclusivamente no ano de 2001, ser expedido até o último dia útil do mês de outubro.

§ 10. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.799, de 2019)

ISENÇÃO - LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

Devem ser adicionadas ao lucro líquido, para apuração do lucro real, as despesas indedutíveis assim como definidas na legislação fiscal. A verificação pela fiscalização, da falta desta adição não interfere no lucro da exploração que permanecerá o mesmo após o devido ajuste. (Acórdão nº 193-11.666. Sessão de 09/10/1991)

IRPJ — LUCRO DA EXPLORAÇÃO — RETIFICAÇÃO EM RAZÃO DA AÇÃO FISCAL - IMPOSSIBILIDADE.

Consoante jurisprudência dominante neste Colegiado, não é cabível o pleito de retificação do lucro da exploração em razão de valores apurados em ação fiscal. (Acórdão nº 107-07.263. Primeiro Conselho de Contribuintes/Sétima Câmara. Sessão de 13/08/2003)

IRPJ — ISENÇÃO/REDUÇÃO — LUCRO DA EXPLORAÇÃO — CÁLCULO.

O cálculo do lucro da exploração não pode ser ajustado por despesas indedutíveis lançadas na apuração do lucro real, muito menos por valores não comprovados. (Acórdão nº 107-08.693. Primeiro Conselho de Contribuintes/Sétima Câmara. Sessão de 16/08/2006)

Nesse diapasão, considerando que a receita oriunda da atividade incentivada, base de cálculo do lucro da exploração, inquestionavelmente não sofreu qualquer influência em decorrência da glosa questionada, tampouco ser admissível a recomposição do sinalado lucro em razão de valores apurados em ação fiscal, irretocável a decisão de primeira instância neste ponto.

ii. Do Recálculo das Deduções para o PAT

No diz respeito a possibilidade ou não de se recalcular os valores do benefício fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, em função de nova base tributária apurada por meio de lançamento de ofício com exigência do IRPJ, segue apreciação.

A questão envolve dedução do PAT, que, nos termos do art. 1º, da Lei Nº 6.321/76³³ - registro que baseamos a exposição no texto legal vigente no período fiscalizado (ano-calendário

³³ ~~Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Nova redação dada pela Lei nº 14.442, de 2022)~~

§ 1º A dedução a que se refere o *caput* deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

§ 2º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes. (g.n.)

2018) - **era facultada às pessoas jurídicas deduzir do lucro tributável**, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das **despesas comprovadamente realizadas** no período-base em programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência. Tal dedução submetia às seguintes condições:

- ✓ não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975 - projetos de formação profissional, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho -, a 10% (dez por cento) do lucro tributável; e
- ✓ As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.

Compulsando os autos, verifica-se que a única comprovação dos dispêndios efetuados com o PAT colacionado pela Recorrente, reside no demonstrativo de cálculo, às fls. 463/464.

Nessa seara, entendo que o pleito à epígrafe não merece prosperar por dois motivos. Vejamos.

A uma, em virtude de que as deduções devidas à adesão a programas sociais, tais como o PAT, **constitui-se em faculdade** concedida ao Contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega, no que tange ao presente caso, da Escrituração Contábil Fiscal – ECF.

Portanto, o processo administrativo fiscal não representa o instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal ao apontado programa, tampouco, como pretende a Recorrente, para a verificação, por parte deste Conselheiro, do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. Tal acepção encontra fundamento no fato de que a concretização dessa dedução requerer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria em lide, posto que não fora objeto de pretensão da Fiscalização resistida pela Recorrente, em outras palavras, **a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido**.

Tal acepção, alinha-se com jurisprudência deste Tribunal. Transcrevo ementa do acórdão exemplificativo:

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, seja a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Fundo da Criança e do Adolescente ou Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC). (AC 1402-002.513. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 17/05/2017)

A duas, caso superada a primeira, por alinhar-me ao entendimento da decisão de primeira instância, no sentido de que a legitimidade da dedução depende de as correspondentes despesas estarem **COMPROVADAMENTE realizadas e que existem saldos não deduzido de despesas de custeio para o multicitado Programa**. Ora, conforme expomos, apesar de alertada pela decisão combatida, a Recorrente só juntou aos autos o mencionado demonstrativo, ainda na fase impugnatória, o qual não goza de valor probante quando desacompanhado dos comprovantes das despesas realizadas no âmbito do mencionado programa, **registre-se ônus da Recorrente. Logo, incabível qualquer recálculo**.

Por todo o exposto, face às razões expostas, **opino por negar provimento ao recurso voluntário** no que toca ao pedido de recálculo das deduções para o PAT.

DOS PLEITOS SUBSIDIÁRIOS

Subsidiariamente, a Recorrente apresentou vários pleitos. Seguem as análises.

Da Insubsistência do Reflexo da Dedutibilidade das Despesas em Relação à CSLL

Inicialmente, aduz que seria inaplicável a regra da indedutibilidade dos juros Selic sobre o parcelamento da CSLL, no que toca à apuração da base de cálculo dessa Contribuição, visto que tanto os arts. 299 e 311, do RIR/99, como a Lei. nº 4.506/64 e o Decreto-Lei nº 1.598/77, estão relacionados à apuração do Lucro Real. Ademais, (...) *todas as exclusões da base de cálculo da CSLL e despesas consideradas indedutíveis foram relacionadas taxativamente nos arts. 2º da Lei nº 7.689/1998 e art. 13 da Lei nº 9.249/95. Nos itens relacionados em referidas leis não estão presentes as despesas de juros de parcelamentos, que foram glosadas no presente Auto de Infração*.

A decisão de piso, ao apreciar este pleito, sustentou (...) *que iguais entendimentos àqueles exarados no âmbito de apuração do IRPJ aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, por força do art. 20 da Lei nº 9.249/95, do art. 57 da Lei nº 8.981/95, do art. 28 da Lei nº 9.430/96, e do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004*.

Com a devida vênia, entendo que a Defesa mais uma vez se engana, uma vez que o art. 57, da Lei nº 8.981/1995³⁴, estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e

³⁴ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, e assim, valem os argumentos expendidos nos tópicos “c” a “e”, partes integrantes da análise meritória, ou seja, que os juros incidentes sobre o saldo do parcelamento seguem a natureza das verbas incluídas no parcelamento. Assim, como as parcelas tratam de IRPJ e CSLL, os juros correspondentes não são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

Da Ilegalidade da Incidência de Juros Selic sobre a Multa de Ofício

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

Acerca da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, o tema encontra-se pacificado pela Súmula Carf nº 108: *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”*. Diante do exposto, rejeito a alegação.

Da Suspensão dos Efeitos da

Retificação dos Saldos de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL

-
- a) da receita bruta mensal;
 - b) das demais receitas e ganhos de capital;
 - c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
 - d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Quanto a este tópico, a VALE assevera que é indevida a determinação consignada no Auto de Infração em favor da recomposição do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, referente ao ano-calendário de 2018, visto que está necessariamente suspensa tanto quanto a exigibilidade do crédito tributário em discussão, até que seja prolatada decisão administrativa, em respeito ao determinado no art. 151, III, do CTN. Além disso, pleiteia que idêntica conclusão seja estendida em prol de evitar eventual glosa de saldos negativos, aproveitados em períodos posteriores.

Requer também, em razão da (...) *íntima relação entre este processo e as apurações fiscais em períodos subsequentes, é de rigor o sobrestamento de quaisquer procedimentos decorrentes, inclusive da análise das compensações efetivadas, justamente porque, em sede de apreciação das compensações, não pode a d. Fiscalização proceder às adições determinadas neste AI ao lucro líquido do ano-calendário de 2018 e imediatamente recompor a DIPJ, LALUR e LACS correspondentes, visto que essa questão está em discussão nestes autos.*

Primeiro, é importante destacar que o lançamento de ofício, quando concretizado, reveste-se de presunção de legitimidade, bem como goza de eficácia imediata. Melhor dizendo, os lançamentos tributários são atos administrativos definitivos, por conseguinte, não é porque sobre o crédito tributário momentaneamente incide uma norma jurídica de suspensão de sua exigibilidade, nos termos do art. 151, do CTN³⁵, que se afasta a definitividade do lançamento.

O lançamento tributário constitui uma relação jurídica cujo objeto é o crédito tributário. No caso, a relação jurídica, na parte que interessa, ou seja, no critério de valor do consequente da regra matriz de incidência, pode ter revertido um prejuízo fiscal de determinado ano-calendário ou aproveitado de ofício um prejuízo fiscal de período anterior. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou a possibilidade de o lançamento ser revertido no contencioso administrativo ou judicial **não altera a situação jurídico-tributária constituída por meio do auto de infração, que subsiste íntegra por mais absurda que se apresente.** Apenas uma nova norma jurídica inserida no sistema por autoridade e procedimento competentes pode desconstituir ou alterar a relação jurídica inserida por meio do auto de infração, em respeito aos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.

³⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Portanto, o contribuinte, diante da redução do saldo de prejuízo fiscal e base negativa operada por procedimento de fiscalização, **deve ajustar as apurações das bases de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL) de acordo com os saldos apurados de ofício.**

Ao deixar de fazer tal ajuste, o sujeito passivo incorre em nova infração tributária, autônoma em relação às anteriores. Como dito, a relação jurídica veiculada pelo lançamento anterior é definitiva e somente será reformada por meio de outra norma jurídica válida. A mera incidência da norma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de afetar a norma jurídica que reduziu o saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Partindo dessa inteligência, entendo que a retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL tem que ser formalizada nos moldes do que for decidido administrativamente no presente processo. Dessarte, os saldos de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL que foram retificados em decorrência do lançamento de ofício aqui analisado, poderão ser revertidos caso a decisão administrativa definitiva no presente processo seja favorável ao Recorrente.

No que tange aos eventuais processos de compensação de crédito pleiteados com fundamento nos valores de IRPJ e de CSLL apurados antes do lançamento, caso a Autoridade Fiscal decida por não homologar compensações de débitos com a utilização dos referidos saldos negativos, e a Contribuinte venha a apresentar peça de defesa (manifestação de inconformidade) em face de tal decisão, aí sim ocorrerá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como no julgamento da referida manifestação de inconformidade deverá ser observado o decidido no presente julgamento.

Em outras palavras, **os processos relacionados às compensações deverão ser sobrestados até a decisão final administrativa no presente processo.** Todavia, é mister ressaltar que os sobrestamentos deverão ser pleiteados nos processos em que se analisam as compensações.

Por fim, no que toca ao requerimento de sobrestamento de quaisquer procedimentos decorrentes, carece de previsão legal, portanto indefiro.

Do Pedido de Diligência

Ainda em caráter subsidiário, a Recorrente defende a conversão do julgamento em diligência em favor:

- i. Da revisão lançamento no intuito de excluir o valor dos juros Selic incidente sobre as multas moratórias que fizeram parte da consolidação do parcelamento;
- ii. Da revisão lançamento no intuito de excluir do IRPJ devido, o valor decorrente do aumento do limite para dedução do 75% do IRPJ sobre o lucro exploração; e

iii. Da revisão lançamento no intuito de excluir do IRPJ devido o recálculo da dedução do PAT.

Em que pese o seu arrazoado, por tudo exposto neste voto, demonstraremos que não se fazem necessárias.

Como é cediço, a autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias. Deve-se levar em conta, ainda, que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para dar suporte à constituição do direito ao crédito pleiteado. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

Na espécie, conforme exaurimos, no que toca aos sinalados pleitos, demonstrou-se, quando da análise dos temas, o não cabimento, tanto em sede preliminar, como meritória.

É importante destacar que a determinação de diligência, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito, o que não vislumbramos nestes autos.

Assim, no presente processo, portanto, a realização de diligência é desnecessária e deve ser indeferida conforme disposição do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72³⁶.

Dos Lançamentos Reflexos de CSLL

Quanto ao Auto de Infração de CSLL, decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Do Pedido de Sustentação Oral

A VALE ao final da peça recursal protestou pela sustentação oral de suas razões de recurso quando do oportuno julgamento por esse E. Conselho administrativo.

Saliento que o Recurso Voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral e a intimação acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento deve respeitar o Regimento Interno do CARF.

³⁶ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

As pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento, conforme o RICARF e portarias que regulamentaram o requerimento da realização de Sustentação Oral.

Pelo exposto, esta pretensão não poderá ser atendida, porquanto sem amparo legal.

Da Intimação dos Advogados

A Recorrente requer que seja notificada do endereço de seus representantes legais.

A previsão legal é de que o sujeito passivo seja intimado validamente no domicílio tributário por ele eleito (incisos LIV e LV, do art. 5º, da Constituição Federal, art. 127, do Código Tributário Nacional, e art. 23, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 110, repiso de aplicação obrigatória pelos Conselheiros deste Tribunal, determina que *"no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo"*.

Destarte, a afirmação suscitada na peça recursal, não é pertinente.

DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do RECURSO VOLUNTÁRIO e NEGAR-LHE PROVIMENTO, para rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito:

- a) AFASTAR as prejudiciais de desconideração da coisa julgada material no âmbito administrativo e dos precedentes vinculantes do STJ e STF;
- b) MANTER a indedutibilidade das despesas com os juros de mora pagos em parcelamento de IRPJ e CSLL, no programa REFIS-TBU – art. 40, da Lei nº 12.865/2013, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- c) AFASTAR a aplicação do art. 24, da LINDB, bem como dos arts. 100 e 146, do Código Tributário Nacional;
- d) MANTER a exigência de juros de mora, inclusive sobre a multa de ofício, sobre os créditos tributários lançados;

- e) INDEFERIR o pedido de suspensão da retificação dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL; e
- f) INDEFERIR o pedido de conversão do julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho