



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721619/2021-01
ACÓRDÃO	1101-001.897 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

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 já exarada, e a contribuinte teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa.

COISA JULGADA MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N° 108.

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

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

Não há previsão legal para o sobrerestamento de julgamento do presente processo. A retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL vai ser formalizado nos moldes do que 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 sobrerestados até a decisão final administrativa no presente processo. Não há previsão legal para o sobrerestamento de julgamento do presente processo.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para ajustar a base de cálculo do IRPJ e excluir apenas a parcela dos juros relativa às multas moratórias.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efl.418/493) contra Acórdão da DRJ (efls.384/406) que julgou improcedente a impugnação administrativa (efls.187/242), interposta contra a lavratura de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (efls.64/78), lastreado em TVF (efls.57/63) no valor de R\$ 441.121.070,57, acrescido de multa de ofício e juros de mora, em face ao sujeito passivo acima identificado por não ter adicionado o valor de R\$ 1.234.967.337,14 ao Lucro Líquido do ano-calendário 2017 para a determinação do Lucro Real (fls. 64/71), e também de Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 158.803.585,40, acrescido de multa de ofício e juros de mora, na mesma infração e no mesmo período (fls. 72/78).

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o relatório do Acórdão recorrido:

(...)

Termo de Verificação Fiscal (fls. 57/63) A autoridade tributária esclarece que os juros devem ser considerados como despesas financeiras e, regra geral, são dedutíveis. Contudo, com base na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, concluiu que os juros moratórios devem ter a mesma natureza dos débitos sobre os quais recaiam: se o IRPJ e a CSLL são indedutíveis de suas bases, os respectivos juros também devem ter o mesmo tratamento. Em razão da natureza vinculante da Solução de Consulta e do manifestado na decisão administrativa, a autoridade tributária considerou ser indedutíveis as despesas de juros Selic com os parcelamentos abaixo:

BASE LEGAL	PARCELAMENTO	VALOR
REFIS-TBU – art. 40 da Lei 12.865/2013.	IRPJ e CSLL	1.234.739.082,09
Lei 13.496/2017	CSLL	228.255,05

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 6/12/2022 (fls. 82).

Impugnação apresentada em 2/1/2023 (fls. 86).

Impugnação (fls. 87/142).

Após contextualizar a autuação e a metodologia de apuração de juros sobre os parcelamentos, a defesa inquinou de nulidade os autos de infração por dois motivos: 1) a iliquidez por ter desconsiderado que também foram parceladas multas moratórias, indiscutivelmente dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou, quando não, a redução da exigência contida nos autos de infração ou a baixa em diligência para revisão nesse quesito; e 2) o erro no cálculo do IRPJ devido, pois sem a redução de 75% do IRPJ apurado, em razão do lucro da exploração em áreas incentivadas de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199/2001, e sem a dedução permitida do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), em razão do aumento do lucro real do período.

No mérito, a defesa criticou a lavratura do auto de infração sem fundamentação legal, baseado apenas em prescrição genérica de apuração e dedutibilidade do IRPJ e da CSLL e da Solução de Consulta Cosit nº 101/2020. E, ainda, a contrariedade às prescrições específicas em Lei, acerca da dedutibilidade de juros nos arts. 17, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e 399 do Regulamento do Imposto de Renda, não tendo incorrido em nenhuma situação de indedutibilidade.

A defesa entendeu que a interpretação nos moldes da SC nº 101/2020 e, por conseguinte, dos autos de infração violam a legalidade tributária e, ainda, as regras integrativas dos arts. 107 e seguintes do Código Tributário Nacional (CTN), pois não houve “ausência de disposição expressa” apta a exigí-las. Mesmo que houve, o art. 108 não enumera as “máximas civilistas” (os princípios gerais do direito privado, cuja aplicação é vedada para criação de “efeitos tributários”, nos termos do art. 109).

E, ainda que se falasse em “analogia” para determinar que “acessório segue principal”, o art. 108, § 1º é no sentido de que analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em Lei. Conclui: “De ver está que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 busca instituir uma regra de tributação não somente sem respaldo em lei, mas, ainda, em desconformidade com prescrições básicas interpretativas e integrativas do direito tributário”.

Depois, a defesa sustenta a limitação do efeito vinculante das soluções de consulta proferidas pela Cosit à hipótese por elas abrangida, tendo a SC Cosit nº 101/2020 analisado os juros incidentes sobre o saldo devedor e sobre cada prestação do PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017, e que responde a cerca de 1% dos autos de infração. Entende ainda que a SC Cosit não é vinculante ao processo administrativo fiscal, mas só no âmbito da Receita Federal do Brasil.

No mais, a defesa argumenta que a taxa Selic tem natureza autônoma e independente, e que não se identifica com o IRPJ e a CSLL, mas decorre do adimplemento de uma obrigação tributária em data diversa de seu vencimento original. Para tanto, realiza argumentação baseada na legislação, doutrina e Soluções de Consulta Cosit.

Não admitir a dedutibilidade é afronta a coisa julgada material após o julgamento do Processo 16682.721165/2018-64 e o Tema STF 962. Ainda argumenta o descabimento do auto de infração por força dos arts. 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, e 100 e 146 do CTN, a possibilidade de dedução para fins de CSLL, e a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa.

Resolução

Esta Turma de Julgamento converteu o julgamento em diligência pela Resolução nº 103-000.301, de 27 de setembro de 2023, que, tomando como fundamento a SC Cosit nº 101/2020 e a SD Cosit nº 1/2022, requereu:

Ante o exposto, considerando que o Termo de Verificação Fiscal aparentemente não decotou os juros de mora dedutíveis dos juros de mora indedutíveis, solicita-se o esclarecimento que segue:

a) Na lavratura dos autos de infração, a autoridade tributária segregou os juros de mora incidentes sobre IRPJ e CSLL dos juros de mora que recaíram sobre multas compensatórias, sim ou não?

b) Caso a resposta seja afirmativa, pede-se para apontar, nas folhas dos autos, a segregação que resultou na adição ao Lucro Líquido dos juros de mora apurados de R\$ 1.234.967.337,14; ou

c) Caso a resposta seja negativa, solicita-se que, com base nos dados dos parcelamentos, seja discriminado, em tabela, (i) a quantia de juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL e as multas por infrações fiscais que resultem falta ou insuficiência de pagamento do tributo e (ii) a quantia de juros de mora incidentes sobre as multas de natureza compensatória e as por infrações fiscais que não resultem falta ou insuficiência de pagamento do tributo.

A unidade preparadora respondeu com uma memória de cálculo, com que o sujeito passivo anuiu, em Informação Fiscal de fls. 382 e 383.

É o relatório.

Nada obstante, o Acórdão recorrido, conforme já relatado, julgou improcedente a pretensão impugnatória, nos termos ementados abaixo:

Assunto:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ERRO NA APURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO. INOCORRÊNCIA. A existência de um erro na determinação da matéria tributável ou na apuração da base de cálculo do tributo não inquinia o lançamento como um todo, suscitando simplesmente a correção da matéria tributável e/ou a reapuração do tributo devido, em sede de contencioso.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. A descrição dos fatos, precisa e clara, com a reunião dos elementos necessários à compreensão da atuação e ao exercício do contrário e da ampla defesa são suficientes para afastar a nulidade dos lançamentos efetuados, porquanto o sujeito passivo defende-se de fatos, e não da capitulação legal.

DEDUTIBILIDADE DE JUROS MORATÓRIOS. PARCELAMENTO. Via de regra, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional na apuração do lucro real. Entretanto, dada sua natureza de acessório, os juros de mora incidentes sobre o IRPJ são indedutíveis, em razão da indedutibilidade do tributo de sua base de cálculo. Os juros incidentes sobre multas de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não

resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que tais multas não tenham sido incidentes sobre o imposto de renda e a CSLL por serem indedutíveis da própria base.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO. O aumento da base de cálculo do IRPJ em decorrência do lançamento de ofício e, como consequência, o aumento do imposto a pagar, somente impõe o aumento da dedutibilidade das despesas incorridas no Programa de Alimentação ao Trabalhador se o contribuinte já tiver comprovadamente ultrapassado o limite de 4% do imposto de renda apurado à alíquota de 15%, quando do preenchimento de sua Escrituração Contábil Fiscal, e se comprovar que efetivamente realizou estes gastos.

INCENTIVOS COM BASE NO LUCRO DE EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RECOMPOSIÇÃO NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. No caso de lançamento de ofício, não se admite a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA. EFEITO VINCULANTE. As soluções de consulta e de divergência proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil e devem ser aplicadas nos julgados sob pena de responsabilidade funcional.

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE EM RAZÃO DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de discussão de auto de infração no âmbito administrativo não exclui a obrigatoriedade de lançamento relativo aos efeitos sobre períodos de apuração subsequentes do ajuste promovido de ofício por intermédio do auto de infração questionado, como ocorre nos casos de lançamentos modificadores de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL. Impugnação improcedente Crédito Tributário Mantido.

Devidamente intimado em 24/06/2024 (efl.415), o contribuinte apresentou recurso voluntário (efls.418/493) em 23/07/2024 (efls.416), em que repisa/reforça os fundamentos já apresentados em sede impugnatória: alega tempestividade do recurso; IV.1 — NULIDADES DO AI; IV.1.A — INDEVIDA GLOSA DE DESPESAS COM JUROS SUPOSTAMENTE ATRELÁVEIS A MULTAS MORATÓRIAS; IV.1.B - ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO IRPJ; IV.2 - MÉRITO: RAZÕES PELA INSUBSTÂNCIA DO AI E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO; IV.2.A - DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO E DA INOBSERVÂNCIA DE PRECEITOS LEGISLATIVOS; IV.2.B - AFRONTA ÀS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: O REAL PAPEL DAS "MÁXIMAS CIVILISTAS" NO DIREITO TRIBUTÁRIO; IV.2.0 — AUSÊNCIA DE EFEITOS VINCULANTES DE SOLUÇÃO COSIT EM RELAÇÃO A SITUAÇÕES DISTINTAS DAS CONSULTADAS E NA ESFERA CONTENCIOSAS ADMINISTRATIVAS: VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DO AI; IV.2.D — DA NATUREZA JURIDICAMENTE AUTÔNOMA E INDEPENDENTE DOS JUROS SELIC EM RELAÇÃO ÀS RUBRICAS DE IRPJ E CSLL; IV.2.E — DA COISA JULGADA MATERIAL (PAF 16682.721165/2018-64) E DOS PRECEDENTES VINCULANTES DO STF E DO STJ (art. 62 § 1º, II, "b", e §2º do RICARF); IV.2.F — DESCABIMENTO DO AI POR FORÇA DOS ARTS. 24 LINDB, 100 E 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; IV.3 — DOS ARGUMENTOS SUCESSIVOS; IV.3.A — O REFLEXO DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS EM RELAÇÃO À CSLL; IV.3.B - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA; V — DA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO NO QUE SE REFERE À RETIFICAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DO SALDO NEGATIVO DESSES TRIBUTOS; VI- PEDIDOS.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata o presente de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 441.121.070,57, acrescido de multa de ofício e juros de mora, por supostamente não ter adicionado o valor de R\$ 1.234.967.337,14 ao Lucro Líquido do ano-calendário 2017 para a determinação do Lucro Real (fls. 64/71), e também de Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 158.803.585,40, acrescido de multa de ofício e juros de mora, na mesma infração e no mesmo período (fls. 72/78).

Consoante enunciado no Termo de Verificação Fiscal ("TVF") anexo ao Auto de Infração, os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor dos parcelamentos não seriam dedutíveis porque *"os juros moratórios devidos devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais recaiam"* e, uma vez que o IRPJ e a CSLL são indedutíveis de suas próprias bases, os respectivos juros deveriam ter o mesmo tratamento.

Pois bem, julgada improcedente a impugnação, a Recorrente alega preliminarmente a nulidade do auto de infração em razão de lapso na sua quantificação, com base nos seguintes fundamentos: indevida glosa das despesas com juros supostamente atreláveis a multas moratórias e, falha na quantificação do IRPJ (por não terem sido computados benefícios fiscais aplicáveis em favor da ora Recorrente - redução de 75% do IRPJ do lucro da exploração e deduções do PAT).

Em que pese o inconformismo da Recorrente, em princípio, entendo não se tratar de matéria preliminar, mas do próprio mérito, a saber a quantificação do auto de infração, o que deveria ser tratado como matéria de mérito.

Inicialmente, a ampla peça impugnatória demonstra que o contribuinte compreendeu a matéria, bem como teve plena capacidade de apresentar sua defesa técnica.

Acrescente-se aí que, em linha com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, **o mero erro aritmético não basta para que se reconheça a nulidade do lançamento:**

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).
2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: Resp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).
3. In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.
4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.
5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995. DOCUMENTO VALIDADO
6. Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: "Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o

lançamento e a inscrição, relativamente: (...) VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que excede o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores; (...) § 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis. (...)” Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; (...). § 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)”

7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).

8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.115.501/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 10/11/2010, DJe de 30/11/2010).

Contudo, no caso concreto, assiste razão ao contribuinte quanto à alegada alteração do critério jurídico do lançamento, especificamente no que diz respeito à dedutibilidade de juros relativos às multas compensatórias.

Extrai-se do TVF que a única acusação fiscal do presente processo foi a indedutibilidade de juros incorridos em parcelamentos (fls. 63):

O lançamento ora efetuado e consubstanciado no Auto de Infração, tomou por base exclusivamente os documentos e respostas apresentados pela contribuinte, e foi elaborado com estrita observância à legislação que regula a matéria.

Como visto anteriormente, 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 da base de cálculo do próprio imposto, já que o IRPJ e a CSLL são indedutíveis.

Portanto, para efeito de lançamento do crédito tributário, relativamente ao IRPJ e a CSLL devidos e não declarados, foram adicionados ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo dos tributos citados, o valor correspondente apenas às despesas com os juros Selic indedutíveis da dívida com o parcelamento no valor total de R\$1.234.967.337,14 (ver item 2 e 3).

Entretanto, a DRJ, ao manter o lançamento o fez por motivo diverso, na medida em que trata da indedutibilidade de multas:

Portanto, os juros à taxa Selic incidiram sobre principal (IRPJ e CSLL), multa moratória (ao percentual de 20%) e juros de mora, conforme art. 61 e §§ da Lei nº 9.430/1996. A princípio, ao converter o julgamento em diligência, estava inclinado a restabelecer a dedução a título de despesas financeiras dos juros de parcelamento sobre a multa (R\$ 170.197.496,30) e, proporcionalmente, dos juros incidentes sobre essa mesma multa (R\$ 35.630.393,22). Entretanto, ao reanalisar o caso concreto, meu entendimento é pela manutenção do lançamento.

Isso porque, ainda que o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 pareça permitir a dedução irrestrita das multas de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, a sua interpretação deve ser realizada com cautela e obediência aos princípios tributários e civilistas que informam este campo do direito.

Lei nº 8.981

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

...

§ 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.

...

§ 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.*

Embora o legislador não tenha expressamente **vedado a dedutibilidade das multas compensatórias referentes ao IRPJ e à CSLL da própria base de cálculo desses tributos**, a estrutura do art. 41 conduz a essa conclusão, **apoiada no princípio de que acessório segue principal**. Logo, se a multa compensatória incidir sobre o atraso no pagamento do IRPJ e da CSLL, por óbvio não pode ser deduzida, pois o disposto no § 5º deve ser interpretado em consonância com o § 2º.

Além disso, o § 5º parte de uma vedação: a indedutibilidade de multas por infrações fiscais, independentemente da espécie tributária e se esta é dedutível ou não do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Só então esclarece a dedutibilidade de multas compensatórias. Seria redundante no dispositivo que o legislador reproduzisse o que já havia feito no § 2º, até considerando a natureza acessória da multa compensatória sobre a obrigação principal. Por essa razão, em que pese a clareza que tenha trazido o relatório da diligência fiscal em segregar sobre quais rubricas incidiram os juros de parcelamento, tenho posicionamento de que o IRPJ/CSLL, as multas compensatórias incidentes sobre estes tributos e os juros de mora respectivos não podem ser deduzidos da apuração desses mesmos tributos por expressa vedação legal e forte no princípio de que acessório segue principal.

Assim, não tendo a fiscalização individualizado os motivos para a indedutibilidade de juros decorrentes de multa moratória, não cabe à DRJ fazê-lo, sob risco de alteração de critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN.

Desta forma, entendo deva ser retificado o auto de infração para excluir de sua base de cálculo a parcela dos juros relativos a multas moratórias, conforme resultado de diligência realizada pela DRJ:

SEGREGAÇÃO DOS JUROS CONFORME SOLICITAÇÃO CONTIDA NA RESOLUÇÃO 103-000.301 – 4ª TURMA/DRJ03	
TBU – art. 40 da Lei 12.865/2013 (b)	
PRINCIPAL:	850.819.585,20
MULTA:	170.163.917,04
JUROS:	213.755.579,85
TOTAL	1.234.739.082,09

SEGREGAÇÃO DOS JUROS CONFORME SOLICITAÇÃO CONTIDA NA RESOLUÇÃO 103-000.301 – 4ª TURMA/DRJ03	
Lei 13.496/2017 (d)	
PRINCIPAL:	167.896,32
MULTA:	33.579,26
JUROS:	26.779,46
TOTAL	228.255,05

Quadro Resumo:

SEGREGAÇÃO DOS JUROS CONFORME SOLICITAÇÃO CONTIDA NA RESOLUÇÃO 103-000.301 – 4ª TURMA/DRJ03	
(b) + (d)	
PRINCIPAL:	850.987.481,53
MULTA:	170.197.496,30
JUROS:	213.782.359,31
TOTAL	1.234.967.337,14

Assim, acolho a referida preliminar apenas **para retificar a base de cálculo do auto de infração**.

No mérito, a Recorrente alega inicialmente a ausência de fundamento legal da autuação e da inobservância de preceitos legislativos, isto porque, o TVF não fez menção a qualquer dispositivo legal para além da solução de consulta n. 101/2020.

Contudo, **sem razão à recorrente**. Embora o TVF não tenha indicado os dispositivos, sua leitura não pode prescindir o próprio auto de infração, no qual consta expressamente:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	1.234.967.337,14	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2017:

Art. 41 parágrafo 2º e art. 57 da Lei 8981/95

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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

Arts. 247, 248, 249, inciso I e II, 251, 277,278, 299, 300, todos do Decreto nº 3000/99 (RIR/99)

Art. 33,I e 39, parágrafo 2º da Instrução Normativa RFB 2058/2021 e Solução de Consulta Cosit 101/2020

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Como se verifica, no auto de infração consta expressamente os dispositivos infringidos, enquanto no TVF consta a interpretação que a autoridade fiscal dá a tais dispositivos e que se encontrava expressa na referida Solução de Consulta n. 101/2020.

Daí a acertada conclusão da DRJ de que a leitura conjunta do auto de infração com o TVF não implica qualquer ausência de fundamentação legal ou prejuízo à contribuinte, **razão pela qual afasto a referida alegação.**

A questão de fundo em controvérsia diz respeito à **dedutibilidade das despesas com juros SELIC incorridos no contexto do REFIS TBU e do PERT**, conforme se extraí do TVF:

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

O entendimento mais recente sobre a dedutibilidade do Juros Selic consta da Solução de Consulta COSIT nº. 101/2020 (SC_101_2020):

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.

A solução de Consulta veio responder uma dúvida de um determinado contribuinte sobre a possibilidade de deduzir, a título de despesa financeira, os valores por eles pagos relativos aos juros de mora incidentes sobre o montante consolidado de créditos tributários por ele parcelados no âmbito do parcelamento previsto na Medida Provisória (MP) nº 783/2017 (PERT).

Em resumo, a Recorrente alega que foram contrariadas as 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!;

Acresce 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, resarcimento) 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 indevidabilidade 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 indevidabilidade, 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 guarda 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.

Sustenta ainda 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 noutro 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.

Defende 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.

Em relação ao objeto da autuação, acresce que 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.

Acresce ser 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

A questão de fundo, portanto, é saber se tais juros estariam contaminados pela indedutibilidade do principal (Accessorium Sequitur Principale) ou não.

Referida matéria não é nova neste e. CARF, tendo sido objeto de análise pela 2ª Turma da 3 Câmara da Primeira Seção ao julgar o processo n. 16682.721054/2021-53:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2016 AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTO APONTADO FOI SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT. NORMA VINCULANTE PARA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DOCUMENTO PÚBLICO CONTENDO FUNDAMENTOS LEGAIS PARA A CONCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A Autoridade Fiscal consignou no Termo de Verificação

Fiscal que seguiu a determinação do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, que estabeleceu que as Soluções de Consulta emitidas pela Cosit tem efeito vinculante no âmbito Secretaria da Receita Federal. A Solução de Consulta é documento público contendo os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, e a contribuinte teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa. COISA JULGADA MATERIAL. INEXISTÊNCIA. Não há nenhum fundamento para aplicação de decisão favorável no processo referido pela contribuinte no processo aqui analisado, porque as matérias são distintas, de modo que não há falar-se em consolidação de entendimento quanto a questão da dedutibilidade de juros incidentes sobre parcelamento. DECISÕES DE CORTES SUPERIORES. QUESTÃO FÁTICA DISTINTA. NÃO SUBSUNÇÃO DO CASO DOS AUTOS ÀQUELAS DECISÕES. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 98 DO RICARF. O Tema nº 962, apontado pela contribuinte, trata da incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos em razão da incidência da taxa Selic aplicados sobre os valores de principal pleiteados na restituição de indébito tributário. não se aplica a decisão do STF no presente processo, cuja matéria trata da dedutibilidade dos juros incidentes sobre saldo de parcelamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A matéria submetida à apreciação do STJ no Resp nº 1.251.513/PR não guarda nenhuma relação com o objeto do presente processo, dedutibilidade de juros SELIC das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre saldo de parcelamento. No referido Resp o que o contribuinte pretendeu foi a devolução da diferença de juros incidentes sobre depósitos judiciais, e não guarda nenhuma relação com o objeto do presente processo, dedutibilidade de juros SELIC das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre saldo de parcelamento. Incabível, portanto, a aplicação do art. 927 do CPC ao presente processo, tampouco o art. 98 do Regimento Interno do CARF. JUROS INCIDENTES SOBRE PARCELAMENTO. EM REGRA, DEDUTÍVEIS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. INDEDUTÍVEIS, CONTUDO QUANDO O TRIBUTOS PARCELADO SE TRATAR DE IRPJ OU CSLL. Os juros Selic incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento são, via de regras, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. **Contudo, estão vinculados ao tributo parcelado, e sendo composto por débitos de IRPJ e CSLL e em sendo estes tributos não dedutíveis na determinação de suas próprias bases de cálculo, no termos dos arts. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também será indedutível os juros incidentes sobre o saldo de parcelamento composto pelos referidos tributos.** MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. VIOLAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB E ARTIGO 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA. Não se verifica a mudança de critério jurídico pelo FISCO alegado pela contribuinte. O que se constata é que poderia haver divergência interna de entendimento na Administração Tributária, aliás o que ensejou a emissão de Solução de Consulta Divergência Cosit nº 1/2022, mas isso apenas reforça que não havia entendimento consolidado quanto a questão da dedutibilidade, ao contrário do que afirma a contribuinte. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O

LUCRO LÍQUIDO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. O art. 57 da Lei 8981/1995 estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, Valem para a construção do entendimento quanto indedutibilidade dos juros incidentes sobre o parcelamento na apuração da base de cálculo da CSLL os mesmos fundamentos para a indedutibilidade na apuração do lucro real. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N° 108. Nos termos do art. 61 da Lei 9.430/1996, incidem juros de mora sobre os sobre os tributos e contribuições não pagos no vencimento, e como a multa de ofício integra os referidos débitos, fica sujeito à incidência dos juros moratórios. Aplica-se o disposto na Súmula CARF n° 108. SUSPENSÃO DE PROCEDIMENTO DE RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Não há previsão legal para o sobrerestamento de julgamento do presente processo. A retificação do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL vai ser formalizado nos moldes do que 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 sobrerestados até a decisão final administrativa no presente processo. Não há previsão legal para o sobrerestamento de julgamento do presente processo. DILIGÊNCIA PARA RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. DEDUÇÃO DE PARCELAS RELATIVAS A JUROS INCIDENTES SOBRE JUROS MORATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. JUROS MORATÓRIOS NA CONSOLIDAÇÃO SEGUEM A SORTE DO PRINCIPAL. Os juros moratórios calculados sobre o principal até a data da consolidação do parcelamento compõem o crédito tributário parcelado, seguem a sorte do principal, de modo que os juros incidentes sobre essa parcela também são indedutíveis.

Registre-se também que, ao analisar o referido processo, além do voto do relator, Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator ad hoc), há declaração de voto do Conselheiro Henrique Nimer Chamas, em que foram opostas as duas teses discutidas no presente processo.

Após longa reflexão, entendi que há ampla jurisprudência indicando que o **REFIS não configura novação**. Nesse aspecto, não há como desvincular os juros moratórios das rubricas que lhes deram origem.

Assim, **caso tal valor decorra de uma parcela dedutível, também assim o será**.

Peço vênia para transcrever excerto do voto do relator que bem enfrenta as questões suscitadas:

2. Mérito

2.1 Da coisa julgada material (processo n° 16682.721165/2018-64)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A decisão do PAF 16682.721165/2018-64, que confirmou o entendimento da Recorrente sobre conferir tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do REFIS TBU para fins de dedutibilidade, *vincula* qualquer outra manifestação da administração a respeito dos mesmos fatos. É dizer: sobre o Acórdão 16682.721165/2018-64 recaiu o manto da **coisa julgada administrativa**, logo, os fatos analisados já não poderiam ser revistos, tal enunciado no art. 5, XXXVI, da Constituição Federal.

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

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

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

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

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

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

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

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

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

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

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

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

Naquele processo, conforme se constata no voto vencedor do acórdão (e-fl. 839), a autuação foi decorrente de (i) não oferecimento à tributação de multas moratórias, pois a Autoridade Fiscal entendeu que a parcela relativa à redução do valor das multas, juros e encargos legais, por não ser computada na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS impediria a dedutibilidade

de multas moratórias; e (ii) que a parcela do encargo legal incidente sobre a multa de ofício, não poderia ser deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (realces acrescentados):

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

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

4. A suposta insuficiência decorre do fato de a ora Recorrente ter, segundo a autoridade autuante, deduzido indevidamente das bases de cálculo dos tributos:

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

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

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

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

A segunda matéria discutida no processo nº 16682.721615/2018-64 é relativo à dedutibilidade do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.024/1969 incidente sobre a multa de ofício:

I II. Da Dedutibilidade dos Demais Encargos

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

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

32. Data máxima vénia, 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:

II “PROCESSUAL CIVIL E FALIMENTAR. CLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGO LEGAL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. NATUREZA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA CONFERIDA AOS

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EXTENSÃO. 1. Nos termos do art. 1º do DL n. 1.025/1969, o encargo de 20% inserido nas cobranças promovidas pela União, pago pelo executado, é crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional.”

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

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

(...)

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

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

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

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

1.1 De precedentes vinculantes do STF e STJ

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

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

“trata-se de juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal (...) o tratamento contábil dado à devolução dos tributos com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua natureza autônoma em relação à verba principal, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior quando do pagamento do tributo (...) Destaquem-se algumas das conclusões alcançadas pelo ilustre relator do feito, Min. Dias Toffoli: (1) os juros moratórios legais têm natureza jurídica autônoma em relação às verbas principais;” (trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso)

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

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

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

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

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

(.i.)

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

Assim (e até mesmo em linha com o quanto firmado no v. acórdão recorrido), o Parecer SEI nº 11469/2022/ME adventício ora invocado agora vincula este Eg. CARF a aplicar a Tese STF 962 e reconhecer a autonomia dos juros em relação ao IRPJ e à CSLL. Isso, por conseguinte, acarreta o necessário reconhecimento da procedência dos argumentos de defesa da Recorrente.

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

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

Há Repercussão? **Sim**

Relator(a): MIN. DIAS TOFFOLI

Leading Case: RE1063187

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV **Lei n. 11.941/2009**

Art. 1º [...]

[...]

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

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

II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

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

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

[...]

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

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

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

1.2 Da natureza dos juros incidentes SELIC

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Primeiramente peço licença para transcrever a Solução de Consulta questionada:

Solução de Consulta nº 101 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

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

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

Relatório

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

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

restante em 145 (cento e quarenta e cinto) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, nos termos do art. 2º, III, “b” da referida Lei.

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

4. Também invoca o Parecer Normativo CST nº 174, de 25 de setembro de 1974, que tratou da dedutibilidade dos juros de mora em caso de parcelamento, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação dos débitos, caracterizando- se como despesas financeiras. A consulente entende, portanto, que a partir do parcelamento os juros são devidos como obrigação autônoma decorrente da moratória, com características de despesa financeira, ou seja, uma obrigação com características próprias, sendo seu recolhimento feito através de guia unificada e com código de receita próprio, conforme previsto na legislação de regência.

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

Fundamentos

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

5. 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.

VI Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Receitas e Despesas Financeiras

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

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

6. 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.

7. 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.

8. 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:

VII Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012

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

(grifou-se)

VIII 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:

IX Tributos e Multas por Infrações Fiscais

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

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

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

(...)

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

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

9. 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.

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

11. O parcelamento dos débitos não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma conforme aventureado 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 procedural para recolhimento dos valores devidos.

12. 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.

X Conclusão

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

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

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

À Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF08.

Assinado digitalmente

XI EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

XII ANTONIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Chefe da Disit/SRRF08

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

Assinado digitalmente

XIII FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenador da Cotir

XIV Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

XV FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenador-Geral da Cosit

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

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

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

Por fim, com base nas Soluções de Consulta referidas e por entender que os juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL (tributos indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o art. 41, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995 e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996), concluiu que os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal do parcelamento são indedutíveis quando o débito parcelado for IRPJ ou CSLL.

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

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

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

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

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

*Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação **até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.***

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

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

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

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

I “A REGRA-MATRIZ DA MORA

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

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

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

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

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

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

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

Tamanha a relevância de se identificar o “fato gerador” em sua individualidade específica, que o CTN foi claro em definir, logo em seu início (art. 4), que “A

natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato **gerador da respectiva obrigação**, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...)"

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

Confundir tais fatos jurídicos significa amesquinhá-los, conceitos elementares de nosso ordenamento jurídico tributário!

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

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

I **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 proveitos de qualquer natureza ou resultado positivo do empreendimento econômico.

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

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

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

Lei 8.981/1995 Art. 41. § 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Lei nº 9.316/96. Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

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

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

Caso se leve a sério o entendimento da d. Autoridade Fiscal, misturando-se as naturezas jurídicas dos juros Selic e do IRPJ e da CSLL pelo simples fato de que uma rubrica possui outra em sua base de cálculo, chegar-se-ia ao absurdo de se estabelecer a indedutibilidade das seguintes parcelas (já que a indedutibilidade destas parcelas “contaminaria” os consecutários correspondentes):

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

Não é isso o que pretendeu o legislador!

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

“Art. 41. (...) § 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.”

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

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

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

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

“No que tange a juros de mora, por se tratar de compensa o pelo atraso na liquida o de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis.” (PARECER NORMATIVO CST Nº 174 DE 25/09/1974)

“os juros de mora, por se tratar de compensa o pelo atraso na liquida o de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. (...) 39. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribui es lançados em auto de infra o e consolidados em parcelamento j a deferido são dedutíveis, na determina o do lucro real, segundo o regime de competência.” (Solu o de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

Lei nº 12.865/2013:

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

(...)

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

Lei nº 10.522/2002

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

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

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

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

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

XVI Despesas

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

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

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

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

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

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

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

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

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

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

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

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

Os juros são incidentes sobre as parcelas componentes do parcelamento consolidado (composto por tributo, juros moratórios e encargos leais) os quais

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

§ 14. Rescindido o parcelamento:

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e os juros de mora (arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).

Cabe destacar que os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva, por meio de lançamento de ofício (...).” (destaques acrescidos) “No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis.” (PARECER NORMATIVO CST Nº 174 DE 25/09/1974)

“os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. (...) 39. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.” (Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit)

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

A lógica adotada pela Recorrente e condenada no AI – ratificado pelo v. acórdão recorrido – já havia sido, inclusive, aceita pela própria RF13, quando da fiscalização que originou o já mencionado AI 16682.721165/2018-64 (cf. Doc. 04 da Impugnação – fls.). Deveras, confira-se trecho do TVF e de um dos votos proferidos no CARF, nos quais se relata que a Ilma. Auditoria Fiscal constatou que os juros Selic do REFIS T13U tinham sido deduzidos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não assiste razão à Recorrente.

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

Primeiramente, como salienta a Solução de Divergência Cosit nº 1/2002, a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011, foi proferida sob a égide da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que atribuía efeito vinculante da

resposta à consulta tributária apenas ao consulente. Foi somente após o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, é que as Soluções de Consulta Cosit passaram a ser vinculantes a toda a Administração Tributária.

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

I Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012

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)

XVII 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.

XVIII 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:

XIX Conclusão

10. Ante o exposto, responde-se à conselente, que:

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;

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

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

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

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

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

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

sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício aplicadas em lançamentos de ofício. (Acórdão 9101-005.814 da 1^a Turma da CSRF prolatado em 06 de outubro de 2021, processo 13971.722394/2014-19).

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

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

=====

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

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

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

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

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

(...)

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

Ocorre que, com as devidas vêniás, a Recorrente vem demonstrando a completa inaplicabilidade de referido *rationale*, na medida em que a rubrica tributada não é CSLL, senão os juros de mora do REFIS TBU! Uma vez que a rubrica em questão consiste nos juros de mora, seria imprensindível a existência de fundamento

normativo determinando a indedutibilidade dessa despesa da base de cálculo da CSLL para se conferir legitimidade ao AI em debate. Essa disposição legal inexiste no ordenamento jurídico!

A base de cálculo da CSLL corresponde ao valor do resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ, apurado na forma da legislação comercial, e ajustado na forma prevista no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, e alterações dadas pela Lei nº 8.034/199041.

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

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

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

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

Desde a criação da CSLL em 1988 não foi editada nenhuma norma nesse sentido, embora a legislação atinente à CSLL tenha sofrido uma série de alterações ao longo do tempo, a exemplo do quanto visto nas Leis nº 8.034/1990 e nº 9.249/1995, que tiveram por objeto justamente implementar modificações na base de cálculo da CSLL. Assim, não havendo previsão legal específica a respeito da indedutibilidade dos juros REFIS TBL1, não poderia o intérprete da norma criar a restrição.

Nem se alegue que a alusão do AI ao artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 legitimaria a extensão indiscriminada à CSLL das regras aplicáveis ao IRPJ. Referido artigo expressamente passou a prever que se aplica à CSLL as mesmas regras de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, mas mantidas a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

XXIV Súmula CARF nº 108

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

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

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

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

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

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

Com as devidas vêrias, tal posição não deve prevalecer. Como restou amplamente demonstrado, é indevida a recomposição do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, bem como dos saldos negativos dos tributos, vez que o AI em pauta está em discussão nesta instância administrativa, inexistindo a sua constituição definitiva.

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

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

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

Dada a íntima relação entre este processo e as apurações fiscais em períodos subsequentes, é de rigor o sobrerestamento de quaisquer procedimentos decorrentes, inclusive da análise das compensações efetivadas, justamente porque, em sede de apreciação das compensações, não pode a d. Fiscalização

proceder às adições determinadas neste AI ao lucro líquido do ano-calendário de 2016 e imediatamente recompor a DIPJ, LALUR e LACS correspondentes, **visto que essa** questão está em discussão nestes autos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto indefiro o pedido de sobreestamento

1.7 Do pedido de diligência

A Recorrente pleiteia, em caráter subsidiário, que o processo seja baixado em diligência para revisão da base de cálculo levada à tributação e redução dos valores correlatos aos juros do REFIS TBU atreláveis às multas de mora parceladas,

alegando que as multas de mora parceladas são dedutíveis, com fundamento no art. 41, §5º da Lei 8.981/1995.

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

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

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

XXVI Conclusão

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

Assim, por concordar com os fundamentos aduzidos, adoto-os como razão de decidir, apenas para ajustar a base de cálculo do IRPJ, nos termos deste voto.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para ajustar a base de cálculo do IRPJ e excluir apenas a parcela dos juros relativa às multas moratórias.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz