MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.720126/2022-26**
ACÓRDÃO	1302-007.907 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

JUROS INCIDENTES SOBRE PARCELAMENTO DE IRPJ E CSLL. INDEDUTIBILIDADE. Juros Selic incidentes sobre parcelamento de IRPJ e CSLL não são dedutíveis das próprias bases de cálculo dos referidos tributos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Carmem Ferreira Saraiva (substituta integral), Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

.

RELATÓRIO

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

Composição do Crédito

1. Trata-se o presente processo de constituição de crédito de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido com multa de ofício de 75%. O valor atualizado do crédito em litígio é de aproximadamente R$ 308 milhões. Os valores originais foram assim constituídos:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
16682-720.126/2022-26	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R$ 217.289.765,23
16682-720.126/2022-26	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R$ 27.354.351,41
Total		R$ 244.644.116,64

Infrações Constituídas

2. Os Autos de Infração instruídos nos autos abarcam, originalmente, infrações relacionadas com despesas indedutíveis (indedutibilidade de JUROS SELIC) apuradas de acordo com fundamentos essenciais explicitados no tópico que segue.

Processo 16682.721054/2021-53

3. A indedutibilidade de JUROS SELIC aqui tratada é matéria idêntica àquela contida nos autos do processo 16682.721054/2021-53. A diferença essencial entre aquele processo é o presente refere-se especificamente ao ano calendário, sendo aquele de 2016 e este de 2019.

4. Vale destacar que tal processo, conforme tópico sobre decisão de segunda instância detalhado adiante, já foi objeto de julgamento POR ESTA TURMA DE JULGAMENTO (1302-007.252 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA).

FUNDAMENTOS DO RELATÓRIO FISCAL

5. Por entender que no Relatório da decisão de primeira instância há relato detalhado da essência da constituição do crédito, explicito aqui trechos que descrevem tais detalhes:

DOCUMENTO VALIDADO

Durante o procedimento fiscal a contribuinte foi intimada a esclarecer a origem da dedução na conta Despesas de Juros Refis no valor de R$593.259.189,33 e informou que se tratava da somatória do montante de R$592.853.575,48 referente ao parcelamento especial disposto no artigo 40, da Lei 12.865/2013, resultado da aplicação da Taxa SELIC sobre o saldo devedor da dívida consolidada do parcelamento do REFIS TBU, nos termos da legislação tributária federal em vigor com o montante de R$ 405.613,86 resultante da aplicação da Taxa SELIC sobre o saldo devedor da dívida consolidada da empresa incorporada Valepar, decorrente da adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009 e reaberto conforme art. 17 da Lei 12.865/2013

A autoridade fiscal traz as considerações relativas à legislação que regulamenta matéria no qual destaco:

> *Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 (SC_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.*
>
> *Em outras palavras: 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".*

Diz a autoridade fiscal:

> *O entendimento da Solução de Consulta COSIT nº. 101/2020 sobre a dedutibilidade do Juros Selic pode ser assim resumido:*
>
> *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.*
>
> *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).*
>
> *A pergunta era se o valor dos juros calculados na consolidação (somatório dos débitos parcelados, composto de principal, juros e multa) e o dos acrescidos ao pagamento de cada parcela mensal (a cada mês o valor da parcela deve ser acrescido da SELIC) seriam passíveis de dedução.*
>
> *Em resposta à pergunta do contribuinte, 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, juros pagos em parcelamento de IRPJ e CSLL não podem ser deduzidos das bases de cálculo destes tributos, já que as despesas com IRPJ e a CSLL são indedutíveis destas mesmas bases.*

DOCUMENTO VALIDADO

A Solução de Divergência nº 01 da COSIT (SOL_DIV_COSIT_1_2022), publicada em 15 de dezembro de 2022, veio confirmar e dirimir quaisquer dúvidas a respeito da validade da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020.

A data da consolidação do parcelamento foi em 28/11/2013(DOC_CONSOLIDAÇÃO). Abaixo apresenta-se um demonstrativo do montante dos juros segregados em razão do Principal, Multa e Juros.

DEMONSTRATIVO DOS DEBITOS CONSOLIDADOS (DOC_CONSOLIDAÇÃO)		PERCENTUAL DAS PARCELAS NO MONTANTE TOTAL PARCELADO	MONTANTE DOS JUROS SEGREGADOS EM RAZÃO DO PRINCIPAL, MULTA E JUROS
PRINCIPAL:	5.318.115.704,04	68,91%	408.535.398,86
MULTA:	1.063.623.140,80	13,78%	81.695.222,70
JUROS:	1.336.096.307,34	17,31%	102.622.953,91
TOTAL:	7.717.835.152,18	100,00%	**592.853.575,47**

Logo, no caso em tela, segundo o entendimento da Receita Federal do Brasil, externado na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, temos que o montante de R$ 408.535.398,86, proveniente de despesas com o pagamento de juros Selic em razão do parcelamento de dívida de IRPJ e CSLL, é indedutível da base de cálculo destes mesmos tributos.

BASE LEGAL	PARCELAMENTO	VALOR R$
REFIS-TBU – art. 40 da Lei 12.865/2013.	IRPJ e CSLL	**408.535.398,86**

[...]

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

[...]

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 às despesas com os juros Selic indedutíveis da dívida com o parcelamento no valor total de R$ 408.535.398,86 (ver item 2 e 3).

PRIMEIRA INSTÂNCIA

6. Discordando do Fisco, a Recorrente apresentou Impugnação em desfavor dos argumentos fiscais. Em acórdão de primeira instância houve a seguinte decisão:

> *Acordam os membros da 12ª TURMA/DRJ09 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio*.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Processo 16682.721054/2021-53

7. Em acórdão de primeira instância que tratou de matéria idêntica, diferindo, conforme já indicado acima, apenas em relação ao ano calendário, houve a seguinte decisão:

> *Acordam os membros da 9ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos, em JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio e a retificação, na parte B do LALUR, dos registros de saldos de prejuízo fiscal e base negativa a compensar.*

SEGUNDA INSTÂNCIA

Processo 16682.721054/2021-53

8. Em acórdão de segunda instância que tratou de matéria idêntica (1302-007.252 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA), diferindo, conforme já indicado acima, apenas em relação ao ano calendário, houve a seguinte decisão:

> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito,*
>
> *(i) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à dedutibilidade dos juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.865, de 2013, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vencido os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso, em relação a tal matéria;*
>
> *(ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à aplicação do art. 24 da LINDB e art. 146 do CTN, à ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, da suspensão da retificação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, e à conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.*
>
> *A conselheira Natália Uchôa Brandão votou pelas conclusões do voto divergente do conselheiro Henrique Nimer Chamas, quanto à dedutibilidade dos juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento especial instituído pela Lei nº 12.865, de 2013.*
>
> *Os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, a conselheira Natália Uchôa Brandão não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do art.*

DOCUMENTO VALIDADO

114,§ 7º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

O Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votou, pois, as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (relator), conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

A conselheira Natália Uchôa Brandão não votou em relação à preliminar de nulidade suscitada, pois a matéria foi votada pelo conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, nos termos do art. 110, §5º, do RI/CARF.

9. Tal decisão foi objeto de Recurso Especial conforme Despacho de Admissibilidade constante a partir da folha 1013.

Do Presente Recurso Voluntário

10. Discordando de argumentações explicitadas em Decisão de Primeira Instância, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário invocando, em essência tópicos similares a aqueles incluídos na Impugnação.

11. Em tal recurso, há explicitação de argumentos contrários ao entendimento unânime exarado naquela decisão. Seguem fundamentos essenciais de alegações interpostas perante este Colegiado.

FUNDAMENTOS ESSENCIAIS

PRELIMINAR DE NULIDADE

12. A Recorrente solicita Nulidade do crédito constituído conforme seguintes argumentos constantes no Recurso Voluntário:

> 25. A ora Recorrente teceu argumento de nulidade do AI, relacionados com o grave lapso na sua quantificação. A Recorrente demonstrou a falha na quantificação do IRPJ (por não terem sido computados benefícios fiscais aplicáveis em favor da ora Recorrente referentes a deduções do PAT).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

26. Ao apreciar referidos argumentos, a d. Autoridade julgadora partiu da premissa de que "*O benefício fiscal aqui tratado, e que se refere ao ano de 2019, já foi objeto de utilização pelo contribuinte como dedução do imposto quando da apuração do lucro real no momento da declaração apresentada por ela no passado*" e de que "*a impugnante demonstra a declaração em tempo certo com a dedução dos valores a título de PAT e pugna pela retificação de tal dedução em virtude deste lançamento, nota-se também que a alíquota foi aplicada no valor devido do IRPJ e limitado a 4%, como prevê a legislação*".

27. Concluiu, então, o v. acórdão que "*O lançamento aqui trata de tributo suplementar derivado de deduções consideradas irregulares pela autoridade fiscal, a nulidade pretendida pela impugnante não existe uma vez que em casos de erro na base de cálculo tal fato pode ser sanado através da retificação do valor do auto de infração, vedada a majoração do valor do crédito tributário*".

28. Na sequência, rejeitou o pedido da ora Recorrente, sob o entendimento de que "*No caso da retificação do lançamento para se considerar o aumento da dedução do PAT, entendo que o exercício do direito aos benefícios fiscais concedidos neste programa é uma faculdade que compete ao titular deste direito, não cabendo às autoridades fiscais, a sua concessão de ofício retroagindo no tempo os seus efeitos para alcançar os períodos pretéritos objeto dos lançamentos*".

29. De todo modo, decidiu que, "*analisando a ECF apresentada pela impugnante para o ano de 2019, verificou-se que foi declarado despesa com Alimentação do Trabalhador no valor de R$720.127.152,53 e que neste total constam rubricas diferentes de alimentação, como reembolso educacional, creche, previdência entre outras. (...) Depreende-se do texto acima que somente os gastos direto para fornecimento da alimentação são admitidos para dedução do benefício a título de PAT e como já dito anteriormente na conta "Alimentação do Trabalhador" declarada na ECF contém rubricas que não se trata especificamente de alimentação.*"

30. Por fim, concluiu que a retificação pretendida pela ora Recorrente não teria cabimento, uma vez que "*As rubricas contidas na ECF que se referem especificamente a alimentação são Vale Alimentação e Cesta Alimentação com os valores respectivos de R$31.803.332,35 e R$448.978.49 9,94 totalizando o valor de R$480.781.832,29, que quando aplicadas as regras para dedução - R$480.781.832,29 x 15% = R$72.117.274,84 encontra-se valor inferior ao utilizado pela impugnante ao apurar o valor devido de IRPJ para o ano de 2019*".

31. Conforme se passará a demonstrar, o entendimento consignado no v. Acórdão recorrido é manifestamente inadequado, vez que não se sustenta à luz das disposições legais vigentes e aos fatos em julgamento.

IV.1.A – ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DO IRPJ

32. Desde logo, cabe mencionar que, ao contrário do consignado no v.

acórdão recorrido, no sentido de que "*não caberia a autoridade lançadora refazer a apuração do lucro real do período do fato gerador*" (fl. 508), a jurisprudência do C. CARF é firme em repreender erro na apuração da base de cálculo, que fere de morte a autuação, na medida em que constitui elemento fundamental e intrínseco ao lançamento:

> "Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
> Data do fato gerador: 31/03/2005
> NULIDADE. LANÇAMENTO CONTENDO ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IPI
> **O lançamento deve ser declarado nulo, por vício material, pois a fiscalização cometeu erro na aplicação do dispositivo legal que dispõe sobre a determinação da base de cálculo do IPI.**"
> (Acórdão n. 3301-005.022 no processo 10925.002146/2007-04. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. MARCELO COSTA MARQUES D OLIVEIRA. Julgado em 28/08/2018. Publicado em 05/10/2018.)

33. Assim, diferentemente do que concluiu a instância *a quo*, nos termos do art. 142 do CTN[6] e do art. 11, II, do Decreto 70.235/72[7], **é, sim, DEVER da fiscalização apurar, com exatidão, a base de cálculo da exação, de modo a haver consonância entre o critério de apuração adotado e o *quantum* exigido.**

34. Cabe ao Fisco o dever de apurar os fatos e exaurir o levantamento fiscal de forma inequívoca, de modo a bem delimitar a hipótese tributária infringida pelo contribuinte e a explicitá-la contundentemente indicando os valores efetivamente devidos. Isso porque o lançamento tributário é ato administrativo e, como tal, deve preencher certos requisitos de ordens formal e material para que seja legitimamente incluído no ordenamento jurídico.

35. Corroborando-se a insubsistência do Auto de Infração, vale citar recentíssimo precedente desse Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), em caso da própria Recorrente, no qual se ratificou a necessidade de observância do art. 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de nulidade da autuação a título de vício material. Confira-se:

> "ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
> Ano-calendário: 2016
> ***NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.***
> ***A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.*** *O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*"
> (Acórdão nº 9303-015.100 – ***CSRF*** / 3ª Turma, ***Sessão de 13 de maio de 2024***)
>
> Trechos do inteiro teor:
> ***"Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à "fachada", na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.***

DOCUMENTO VALIDADO

> *Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na "fachada", não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses "defeitos menores" que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária exercer o direito a novo lançamento de ofício.*
> *(...)*
> *Sem embargo, cumpre à administração tributária cercar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.*
> ***Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.***"

36. Àqueles autos, a PGFN interpôs Recurso Especial apontando suposta divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao seguinte tema: falha na descrição e na comprovação do fato gerador, diante da contrariedade ao art. 142 do CTN, gerando nulidade da autuação.

37. Diante desse debate, a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") consignou, com base em diversos precedentes deste próprio Eg. CARF[8], que o vício gerado pelo "*desrespeito ao art. 142 do CTN é de natureza substancial e não formal. Pois, a existência de vício formal é caracterizada pelo descumprimento da forma prescrita em lei para elaboração do instrumento por meio do qual a exigência será formalizada, no caso, o auto de infração.*"

38. Isso é, a C. CSRF concluiu que **a inobservância aos requisitos previstos no art. 142 do CTN** (verificação da ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributável; **cálculo do montante do tributo devido**; identificação do sujeito passivo; e, se o caso, aplicação da penalidade cabível) é de ordem material e **gera nulidade insanável.**

39. *In casu*, ao efetuar o lançamento, a fiscalização errou na quantificação do IRPJ devido pela Recorrente no ano-calendário de 2019, limitando-se a adicionar, à base de cálculo deste tributo, o valor das despesas de juros que entendeu pertinentes.

40. Com efeito, a D. Fiscalização deixou de computar corretamente as deduções permitidas sob o Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT"), em razão do aumento do lucro real do período.

41. É certo que não incumbe à fiscalização apenas efetuar a adição de dispêndios à base de cálculo do IRPJ, mas, sim, efetivamente "*calcular o montante do tributo devido*", nos termos do art. 142 do CTN.

42. Assim, em sentido diametralmente oposto àquele consignado no v.

DOCUMENTO VALIDADO

acórdão ora recorrido, a apuração sem considerar tais elementos torna nulo o presente AI, dado o descumprimento do dever de determinar adequadamente o montante do tributo devido.

IV.1.B – ELEVAÇÃO DO LIMITE DAS DEDUÇÕES RELACIONADAS AO PAT

43. Como é sabido, nos termos do art. 1º da Lei nº 6.321/76, é permitido às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deduzir do IRPJ devido, a título de incentivo fiscal, entre outros, o valor correspondente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período em Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT[9].

44. Nos termos do art. 6º, inciso I, da Lei 9.532/97, as deduções relacionadas ao PAT não podem exceder 4% do montante total apurado a título de IRPJ. A Recorrente respeitou, rigorosamente, esses limites no ano-calendário de 2019. No entanto, **o lançamento ora combatido aumenta o valor do imposto devido pela Recorrente em relação ao ano-calendário em tela, devendo ser autorizada dedução adicional.** É o que reconhece a jurisprudência do CARF:

> PAT. DIREITO À DEDUÇÃO.
> A pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido na legislação, pode deduzir do imposto de renda o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração. Trata-se de previsão legal.
> Não se pode atribuir efeitos ao reenquadramento para exigir da Embargante tributo, mas deixar de atribuir efeitos para considerar as deduções a que faz jus por expressa previsão legal.
> **Deixar de assegurar ao Embargante o direito de usufruir do referido incentivo, que em nada tem relação com o tributo lançado, seria aplicar ao contribuinte dupla punição, a primeira seria a penalidade prevista em lei, a segunda, a glosa de um incentivo a que faz jus, sem previsão legal**, acrescente-se. (Acórdão 1401-002.285, de 22/02/2018)

45. Com efeito, o aumento das deduções permitidas sob o PAT em razão do aumento do lucro real do período quando da lavratura do AI deve ensejar – diferentemente do que restou decidido no v. Acórdão recorrido – a declaração de sua nulidade em razão de erro de quantificação.

46. Na hipótese de não ser dado provimento ao argumento de nulidade, seria mandatório o reconhecimento do excesso da cobrança, conforme demonstrativo detalhado juntado sob o doc. 05 da Impugnação ou, no limite, mediante a baixa dos autos em diligência para averiguação de eventuais documentos que se entendesse cabível.

47. Neste sentido, convém destacar que jurisprudência do CARF reconhece a necessidade de que, no lançamento de ofício, seja considerado o direito do contribuinte aos benefícios de que faz jus – inclusive e especificamente os ora pugnados, conforme precedentes abaixo colacionados:

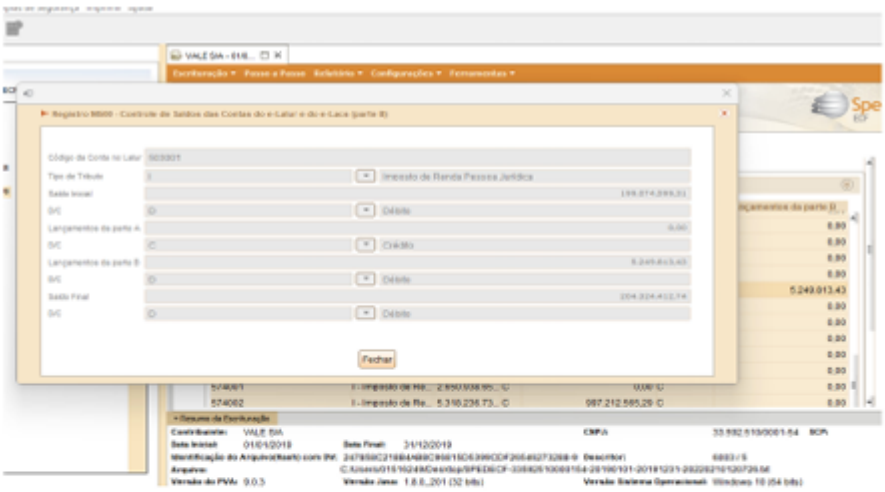
> ERRO NO CÁLCULO MULTA ISOLADA: PAT/IRRF. RECONHECIMENTO **Acolhe-se o resultado da diligência, quando refez o cálculo da multa isolada de IRPJ e CSLL, com relação às deduções de despesas de alimentação, conforme o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)**, e retenções na fonte desses tributos. (Acórdão nº 1301-006.299, Relator José Eduardo Dornelas Souza, Data da sessão: 14 de março de 2023)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Trecho do inteiro teor: "41. A Recorrente afirma que houve equívocos no cálculo da multa isolada, tendo em vista que a autoridade fiscal não levou em consideração as despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) (...) 43. Assiste razão à Recorrente, pelo menos em parte. O PAT, com base no art. 2º Lei 6.321/76, e o IRRF devem ser levados em consideração para o cômputo da base de cálculo sobre a qual a multa incide. Uma vez que a amortização do ágio foi excluída do cálculo do tributo, o novo cálculo deve levar em consideração todos os direitos e obrigações do contribuinte em relação aos tributos, como se o ágio nunca tivesse existido. Processualmente, há de se constatar que a Recorrente levantou tais questões em sua impugnação (fls. 1669 e segs.). **Assim, entendo que deve haver reforma do Acórdão da DRJ neste ponto, para determinar que o cômputo da multa leve em consideração os valores dedutíveis do PAT** e do IRRF" (Acórdão nº 1402-006.323, Relator Luciano Bernart, Data da sessão: 14 de março de 2023)
>
> IRPJ – CSL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS – Correta a dedução de tributos, normalmente dedutíveis, no lançamento ex officio de outros tributos exigidos correlatamente, pois a natureza da obrigação não se desnatura por ser oriunda de ato de exigência do próprio fisco, sob pena de se tributar parcela não correspondente à base de cálculo. (Acórdão CSRF/01.04.484, Relator Mário Junqueira Franco Júnior, Data da sessão: 14 de abril de 2003)
>
> IRPJ – Por não existir diferença entre lucro declarado e lançado de ofício, a teor da remansosa jurisprudência deste Colegiado, a contribuição lançada de ofício deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ, obedecendo assim à regra matriz de definição da base do próprio IRPJ, pois o lucro real obtém-se do lucro líquido após a dedução da CSLL. (...)" (Acórdão nº 108-05.617, Relator Márcia Maria Loria Meira, Data da sessão: 16 de março de 1999)

48. No intuito de comprovar ter incorrido em despesas a título de PAT para além das já deduzidas, a Recorrente trouxe aos autos a parte B do Lalur contendo a identificação da conta referente ao PAT, bem como o saldo acumulado de anos anteriores do PAT disponível para o ano-calendário de 2019:



49. Sobre o tema, como antecipado, o v. acórdão equivocadamente desconsiderou a prova acostadas nos autos e se voltou à análise exclusiva dos valores lançados a título de despesas com a alimentação dos trabalhadores para o ano-calendário de 2019.

50. Após auditar indevidamente os lançamentos então realizados, selecionou as linhas que entendeu pertinentes e concluiu que a Recorrente fazia jus a deduzir valor até mesmo inferior ao originalmente lançado, o que afastaria o cabimento da retificação do AI.

DOCUMENTO VALIDADO

51. Com as devidas vênias, o procedimento adotado pela DRJ está equivocado e há de ser afastado por este Eg. CARF.

52. Isso porque caberia considerar as despesas que vêm sendo controladas pela Recorrente na parte B do Lalur (conforme *print* acima colacionado).

53. Ademais, é por completo descabido a própria DRJ auditar lançamentos de despesas que jamais foram questionados em sede de fiscalização e afastar a possibilidade de seu cômputo os fins ora debatidos! Trata-se de inadequada inversão da forma do sistema no que se refere à positivação das normas tributárias, que visa a cobrar tributo sem prévia fiscalização e lavratura de competente Auto de Infração, o que não se pode admitir.

54. De ver está, portanto, que ao contrário do que decidiu a DRJ, a autuação em discussão contém grave erro de apuração de base de cálculo, em flagrante violação ao art. 142 do CTN, ao art. 11, II, do Decreto 70.235/72 e à jurisprudência este Eg. CARF[10]. Logo, é de rigor a reforma do v. Acórdão recorrido para declarar a nulidade do AI ou, ao menos, para reduzir os valores ora cobrados.

MÉRITO

13. Em análise de mérito, a Recorrente aborda os seguintes argumentos constantes no Recurso Voluntário:

IV.2 – MÉRITO: RAZÕES PELA INSUBSISTÊNCIA DO AI E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

55. Quanto aos argumentos de defesa contra o mérito do AI, a DRJ praticamente se furtou de analisá-los, limitando-se a repisar de modo brevíssimo o racional firmado na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, invocando sua publicização, e, se aproveitando das razões de decidir de precedente consubstanciado no PAF 16682.721054/2021-53. Veja-se:

> O fato de a autoridade fiscal trazer e empregar no lançamento o entendimento contido em solução de consulta em hipótese alguma o faz defeituoso ou com vícios de forma, ao contrário aplica-se no procedimento fiscal o entendimento que a RFB tem em relação a matéria analisada.
> Ademais no próprio TVF a autoridade lançadora traz os dispositivos que fundamentam o auto de infração, a saber: (...)
> As soluções de consulta tem como objetivo elucidar dispositivos legais que não são claros ao entendimento do contribuinte, não se tratando de inovações legislativas, ou seja, toda e qualquer solução é pautada em legislação vigente e aplicável ao caso sob análise e como se analisou e emitiu um entendimento acerca do assunto, torna ela vinculante no âmbito da RFB e respalda o contribuinte que aplicar o procedimento/entendimento nela previsto, dê-se o nome a isto de segurança jurídica, esta é a previsão contida no art.46 do Decreto 70235/72: (...)
> **Ressalto também que a Solução de Consulta Cosit 101/2020 é um documento público e contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada**, fundamentos estes trazidos em leis, abaixo destaco trecho da solução de consulta combatida: (...)
> Fica claro que as soluções de consultas são normativos auxiliares no deslinde de questões que possam suscitar dúvida na interpretação da lei em si, os fundamentos acima transcritos são normativos vigentes no mundo jurídico no momento da análise do caso propriamente dito.
> Apesar do efeito vinculante do normativo Solução de Consulta, a autoridade lançadora não fundamentou o auto de infração somente nela, conforme já demonstrado o lançamento teve seu enquadramento legal baseado na lei que rege os fatos geradores do IRPJ/CSLL bem como todas as matérias que definem sua apuração, deixando o entendimento exarado na solução de consulta para o Termo de Verificação Fiscal no qual explicou a natureza da infração.
> Repiso que a autoridade fiscal ao registrar que a autuação decorreu do entendimento exarado na

DOCUMENTO VALIDADO

> Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, de que os juros SELIC incidentes sobre o saldo de parcelamento devem seguir a dedutibilidade dos tributos incluídos no parcelamento, nada mais fez que seguir a orientação contida nas soluções de consulta, que era o seu dever.
> **Portanto não considero vício o fato de a Autoridade ter relatado como fundamento para a autuação o entendimento exarado na solução de consulta Cosit 101/2020, eis que o documento é público, contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, e a Recorrente teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa.**
> (...)
> **As alegações trazidas pela impugnante também foram levadas em outro processo seu, o de nº16682.721054/2021-53, e o CARF em seção realizada em 11/09/2024 pela 1ªSeção/3ªCâmara/2ªTurma Ordinária decidiu da seguinte forma o assunto. (...) O trecho acima copiado do voto do CARF expressa o entendimento desta relatora, o qual adoto como minha forma de decidir.**

56. À luz deste decisório, a Recorrente pede as devidas vênias para repisar as razões de defesa expostas na Impugnação, pugnando para que seus argumentos sejam efetivamente apreciados por este Eg. CARF.

IV.2.1 – CONTRARIEDADE ÀS PRESCRIÇÕES ESPECÍFICAS DA LEI

57. O v. acórdão recorrido optou por sumariamente desconsiderar a legislação específica invocada na Impugnação e que assegura à Recorrente a dedutibilidade de juros Selic do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para fazer prevalecer as previsões legais que estabelecem a indedutibilidade de **outras rubricas**, a saber, do IRPJ e da CSLL:

> *"**Os dispositivos que fundamentam o auto de infração foram todos transcritos pela impugnante em sua peça de defesa e todos se referem as regras para apuração do lucro real: aliquota aplicada (Art. 3º da Lei nº 9.249/95), regras gerais para apuração do Lucro Real, as adições obrigatórias, a obrigatoriedade da manutenção da escrituração contábil, o que se classifica como lucro operacional e como lucro bruto e por fim o conceito de despesas operacionais (Arts. 258, 259, 260, 265, 289, 290, 311 e 312 todos do Decreto 9.581/2018("RIR/2018") isto em relação ao AI de IRPJ, o de CSLL seguiu o mesmo enquadramento legal.** (...)*
> *Apesar do efeito vinculante do normativo Solução de Consulta, a autoridade lançadora não fundamentou o auto de infração somente nela, conforme já demonstrado o lançamento teve seu enquadramento legal baseado na lei que rege os fatos geradores do IRPJ/CSLL bem como todas as matérias que definem sua apuração, deixando o entendimento exarado na solução de consulta para o Termo de Verificação Fiscal no qual explicou a natureza da infração.*
> *Repiso que a autoridade fiscal ao registrar que a autuação decorreu do entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, de que os juros SELIC incidentes sobre o saldo de parcelamento devem seguir a dedutibilidade dos tributos incluídos no parcelamento, nada mais fez que seguir a orientação contida nas soluções de consulta, que era o seu dever.*
> *Portanto não considero vício o fato de a Autoridade ter relatado como fundamento para a autuação o entendimento exarado na solução de consulta Cosit 101/2020, eis que o documento é público, contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, e a Recorrente teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa."*

58. Como se nota, NADA constou no v. acórdão recorrido acerca do que prescrevem especificamente os dispositivos que dispõem sobre a dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e art. 299 do RIR/99 – art. 311 do RIR vigente), bem como os arts. 17, § 1º, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 398). Estes dispositivos hão de ser devidamente levados em consideração no julgamento do processo por este Eg. CARF.

59. Nos termos da regra geral de dedutibilidade de despesas das bases tributáveis, prevista no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, são dedutíveis as despesas operacionais, *"não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora"*[11].

DOCUMENTO VALIDADO

Original

60. Na mesma linha, por meio da previsão normativa do art. 299 do RIR/99 (correspondente art. 311 do RIR vigente)[12], o legislador pretendeu impor algumas condições para que as pessoas jurídicas possam considerar as despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração do IRPJ, quais sejam:

(i) a despesa deverá ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e

(ii) a despesa deverá ser usual e normal no tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte que a suportou.

61. A necessidade da despesa é comprovada pelo seu emprego nas operações ou nos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto social da pessoa jurídica e quando for justificável do ponto de vista gerencial da empresa.

62. Como ensina Bulhões Pedreira[13], a necessidade de uma despesa "*não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um dos seus negócios ou operações.* ***A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte.*** *Despesa normal é a usual, costumeira ou ordinária no tipo de negócios do contribuinte. O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte: pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de seus negócios, operações ou atividades*".

63. Caminha nessa mesma orientação, o Parecer Normativo nº 32/1981, da Coordenadoria do Sistema de Tributação, ao dispor que o gasto é necessário **quando for essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos**[14].

64. É esse, também, o entendimento adotado pelo E. CARF em diversas situações:

> *"Por sua vez, essa norma tributária, quando trata de necessidade, também emprega os termos transações ou operações exigidas para a consecução de sua atividade e manutenção da fonte produtora, o que remete à mercancia, à exploração econômica, necessitando haver vinculação com o negócio, como fica esclarecido no Parecer Normativo nº 32/1981. (Acórdão 1402-002.516, de 17.05.2017)."*

65. Quanto aos atributos da usualidade ou normalidade da despesa, a sua verificação deve ser feita sob uma perspectiva objetiva, levando-se em consideração o que

DOCUMENTO VALIDADO

Original

o texto legal tem por propósito quando autoriza a dedutibilidade. Nesse sentido é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

> *"Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade.*
> *(...)*
> *Tudo isso demonstra que* ***o conceito de necessidade deve ser estabelecido objetivamente. Só um critério objetivo ao alcance indiscriminado de todos, explica a dedutibilidade das despesas*** *referidas nos exemplos acima e exclui a controvérsia de interpretação originada de subjetivismo, variáveis de indivíduo para indivíduo.*
> *Tendo presente esta premissa, podemos dizer que* ***uma despesa é necessária quando for inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha****. Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais.*
> ***Só com este critério objetivo é possível conhecer e determinar exatamente, sem perigo de controvérsias pessoais, a natureza de despesa com despesa necessária à empresa.****"*
> (destaques acrescidos)

66. Como se verifica, portanto, o conceito de despesa operacional necessária é objetivo. Para que uma dada despesa seja dedutível, basta que ela atenda aos requisitos sobre os quais se discorreu acima. Não há, portanto, qualquer margem para juízos subjetivos acerca da conveniência da despesa.

67. Já, a usualidade pode ser definida em razão de a despesa ser habitual para a realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente verificada na prática. Sobre este aspecto, inclusive, vale mencionar o julgamento do Recurso Especial nº 1.746.268/SP[15], no qual o STJ foi categórico em decidir em favor da dedutibilidade dos pagamentos, destaque-se, que não eram realizados com periodicidade mensal, de honorários de administradores e conselheiros de empresas. Basta que a despesa seja justificável do ponto de vista negocial, para que fique evidente o potencial para se tornar usual.

68. No que tange à normalidade, há que se considerar se determinada despesa é normal na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social exercido pela empresa, ou seja, se é comumente verificada na realização do objeto social pelas empresas do ramo.

69. Disso decorre que as despesas serão operacionais (dedutíveis) quando forem justificáveis do ponto de vista gerencial, isto é, quando tal dispêndio estiver relacionado à atividade da empresa e trouxer benefício.

70. No caso concreto, em razão do advento da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (artigo 74), a Recorrente passou a ser cobrada por valores de IRPJ e CSLL e consectários legais sobre os lucros de controladas sediadas no exterior independentemente de sua efetiva disponibilização. Especialmente em razão de a Recorrente discordar das cobranças e discuti-las no âmbito administrativo e federal, as cobranças somaram valores vultosos.

71. Em abril de 2013, restou julgada a ADI 2588, decidindo-se pela constitucionalidade parcial da MP. Neste contexto, o Governo Federal instituiu o programa de parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL por meio da Lei 12.865/2013 ("REFIS TBU") que,

DOCUMENTO VALIDADO

dentre outras previsões, estipulava a incidência da SELIC sobre as parcelas mensais (art. 40, §15, c/c art. 13 da Lei nº 10.522/2002).

72. **À luz da tributação em questão, o pagamento dos tributos e consectários se tornou imperativo e, nos termos da norma do REFIS TBU, era necessário, usual e normal o pagamento de juros sobre o parcelamento (escopo da autuação em debate, especificamente no que se refere ao AC 2019).**

73. Com efeito, **o passivo decorrente dessa discussão era relevantíssimo.** O desfecho da discussão no Judiciário ainda era incerto e, muito provavelmente ainda se alongaria por décadas. A gestão deste assunto em uma companhia do porte da Recorrente, aberta ao mercado, com um passivo dessa natureza demandava o melhor gerenciamento possível. Neste cenário, o aproveitamento da oportunidade de seu saneamento via o REFIS TBU poderia significar sob o olhar de muitos – em especial, do próprio Governo e de acionistas da Recorrente – medida de gestão imperativa para o negócio.

74. Portanto, já em razão da necessidade (os juros de mora eram inevitáveis e adequados à continuidade da empresa; diante de controvérsia legítima, que se alongou por mais de 10 anos e se encerrou com declaração de parcial constitucionalidade, a Recorrente se viu obrigada a, ao final, recolher os valores no REFIS TBU, com juros; consiste em despesa necessária porque inevitável para o cumprimento da obrigação tributária então reconhecida pelo STF), usualidade (os juros de mora dos parcelamento decorrem de prática corriqueira no ambiente de elevada litigiosidade tributária brasileira; o pagamento de tributos em programa de parcelamento é inerente ao próprio sistema brasileiro, marcado por incerteza normativa e elevado contencioso) e normalidade (condizem com conduta de uma empresa diligente – padrão do "bom empresário"; litigar e parcelar o débito decorreu de estratégia responsável e coerente de proteger os interesses empresariais) de adimplir as parcelas do REFIS TBU, mediante o acréscimo de juros, deve-se assegurar a dedutibilidade dos juros REFIS TBU.

75. **Especificamente no que se refere às despesas com juros**, o cenário é inequívoco pelo amplo enquadramento no **conceito de despesa operacional**, o que assegura, como regra, a dedutibilidade para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

76. Conforme lições contábeis, os juros são espécie de despesas financeiras:

> ***"As despesas financeiras englobam:***
> ***Juros de empréstimos, financiamentos, descontos de títulos e outras operações sujeitas a despesa de juros.***
> *Descontos concedidos a clientes por pagamentos antecipados de duplicatas e outros títulos. Não devem incluir descontos no preço de venda concedidos incondicionalmente, ou abatimento de preço, que são Deduções de Vendas.*
> *Comissões e despesas bancárias, que são despesas cobradas pelos bancos e outras instituições financeiras nas operações de desconto, de concessão de crédito, comissões em repasses, taxas de fiscalizações etc.*
> *Correção monetária prefixada de obrigações, que ocorre nos empréstimos que já determinam juros e um valor já estabelecido de atualização. Para fins de classificação, a legislação considerou-a como*

DOCUMENTO VALIDADO

se fosse juros e, normalmente, não ocorre com financiamentos a longo prazo."[16] (destaques acrescidos)

77. Dentro da subseção de "*despesas financeiras*", pois, a norma prescrita nos arts. 17, § 1º, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 398) estipula que os "***juros incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional***". A previsão normativa é categórica a respeito da regra anunciada[17]!

78. Isso é, as despesas financeiras (classe na qual se incluem os juros) são, como regra, dedutíveis do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **Os juros integram os resultados operacionais independentemente de sua origem ou do tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.**

79. Isso é, as despesas financeiras (classe na qual se incluem os juros) são, como regra, dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os juros integram os resultados operacionais independentemente de sua origem ou do tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.

80. Excepcionalmente, o RIR remete às seguintes hipóteses em que os juros seriam indedutíveis:

- Art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995: juros atrelados a contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens e despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (dentre outras);
- Art. 374 RIR/99: juros pagos antecipadamente na colocação de debêntures ou títulos de crédito ou juros de empréstimos para aquisição ou construção de bens do ativo permanente (correspondente no RIR vigente: art. 398); e,
- Art. 374, parágrafo único, RIR/99: juros de empréstimos tomados de empresa controlada ou coligada (correspondente no RIR vigente: art. 400).

81. **Nenhuma das hipóteses acima listadas se adequa ao contexto da presente autuação. Os juros incorridos no contexto do REFIS TBU consistem, pois, em despesas operacionais necessárias para a manutenção da fonte produtora e, por isso, são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.**

82. No caso específico do REFIS TBU, a necessidade das despesas com juros é especialmente relevante, pois o tributo instituído pelo art. 74 da MP 2.158-35/01 era objeto de fundadas dúvidas sobre a sua constitucionalidade, que somente vieram a ser dirimidas pelo STF por meio da ADI 2.588 (DJ 10/02/2014). Restava, ainda, a discussão acerca da eficácia de bloqueio dos tratados internacionais contra a bitributação, que foi posteriormente objeto de decisão favorável aos contribuintes por parte do STJ[18].

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

83. A imperatividade da classificação dos juros Selic como despesas dedutíveis já foi copiosamente reiterada em manifestações da RFB. A título ilustrativo, vale destacar que a premissa de dedutibilidade dos juros Selic serviu de norte, inclusive, nas malfadadas Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e Solução de divergência 1- COSIT que se empregaram– frise-se, sem qualquer referência a dispositivo legal adicional.

84. Há de se perceber que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 asseverou que os juros Selic sobre o saldo devedor de débito incluído no PERT são considerados como despesas financeiras. E não poderia ser diferente, pois, como visto acima, a regra geral estabelecida no artigo 318 do RIR permite a dedução dos "*juros incorridos pelo contribuinte*":

> *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.* (destaques acrescidos)

85. Assim, a despeito do consignado no v. acórdão recorrido, a razão da conduta adotada pela d. Autoridade Fiscal é evidente: a Fiscalização não apontou qual norma teria sido descumprida porque não houve inobservância à legislação por parte da Recorrente. Ao contrário: **todos os atos da Recorrente foram efetuados na forma prevista em lei.**

86. Vale reiterar: a Recorrente atuou nos estritos termos da legislação (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e art. 299 do RIR/99 – art. 311 do RIR vigente – e, arts. 17, §1, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99, correspondente no RIR vigente: art. 398), procedendo com a dedução das despesas de juros do REFIS TBU do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Nos quadros abaixo constam sistematizadas as regras estatuídas no ordenamento jurídico ao lado de breves comentários acerca de sua (in)aplicabilidade no caso concreto:

Regra Geral de Dedutibilidade dos JUROS	
SE pagos ou incorridos os juros, então, DEVEM SER considerados como custo ou despesa operacional (arts. 17, §1, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99 (correspondente no RIR vigente: art. 398), portanto, dedutíveis.	A Recorrente incorreu nos juros dos parcelamentos, logo, deduziu este montante como despesa operacional. **Em razão da configuração da hipótese normativa, é mandatória a aplicação desta regra ao caso concreto.**

Regras Excepcionais de Indedutibilidade dos JUROS	
SE os juros estão atrelados a contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens (não intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços), e despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (dentre outras), então, NÃO DEVEM SER dedutíveis (art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995)	A Recorrente **NÃO** incorreu em juros atrelados a contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens (não intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços), e despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (dentre outras). **Logo, não há falar-se em aplicação desta regra ao caso concreto.**
SE os juros são pagos antecipadamente na colocação de debêntures ou títulos de crédito ou juros de empréstimos para aquisição ou construção de bens do ativo permanente), então, NÃO DEVEM SER dedutíveis (art. 374 RIR/99, art. 398 RIR vigente)	A Recorrente **NÃO** incorreu em juros pagos antecipadamente na colocação de debêntures ou títulos de crédito ou juros de empréstimos para aquisição ou construção de bens do ativo permanente). Logo, não há falar-se em aplicação desta regra ao caso concreto.
SE os juros se referem a empréstimos tomados de empresa controlada ou coligada, então, NÃO DEVEM SER dedutíveis (art. 374 RIR/99, art. 400 RIR vigente)	A Recorrente **NÃO** incorreu em juros de empréstimos tomados de empresa controlada ou coligada. **Logo, não há falar-se em aplicação desta regra ao caso concreto.**

87. A desqualificação de atos válidos por parte da Fiscalização e corroborada pela DRJ, sem qualquer base legal, é de fácil percepção. **A legislação estabelece a regra geral de dedutibilidade dos juros e hipóteses de exceção. E quanto a estas últimas, a legislação não prevê regra específica que excepcione a dedutibilidade dos juros do REFIS TBU da regra geral!**

88. Caso a autuação decorresse da desobediência da Recorrente à lei, nela deveria ter constado a base legal do alegado descompasso entre a conduta do contribuinte e a lei, isso é, a disposição legal infringida.

89. A ausência de tal fundamentação implica a descaracterização da cobrança de tributo, que passa a ser uma ilegal agressão ao patrimônio do particular e, portanto, nula de pleno direito[19].

90. Por outro lado, conforme já demonstrado e tanto insistido, **há fundamento normativo expresso e garantidor da dedutibilidade das despesas com o pagamento de juros SELIC atrelados a débitos tributários**, sendo que esta norma não estabelece qualquer exceção sobre a espécie tributária objeto da incidência da norma referente aos juros SELIC.

91. Portanto, a questão posta nestes autos é de simples observância à legalidade, conforme disposições dos arts. 47 da Lei nº 4.506/64; 299 do RIR/99 (correspondente ao 311 do RIR/18) e, de modo ainda mais contundente, arts. 17, §1º, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99 (correspondente ao art. 399 do RIR/18). Em última análise, também dos preceitos dos arts. 142 do CTN, 2º da Lei 9.784/99, 9º e 97, I e II do CTN e, enfim, 5º, II, e 150, I, da CF.

DOCUMENTO VALIDADO

92. É sabido que o princípio da legalidade é o mais caro de todos no âmbito do Direito Tributário, *i.é.*, corresponde a limite intransponível à atuação do Fisco.

93. O tipo tributário deve vir definido pela lei, a partir da conjugação da hipótese de incidência e base de cálculo (princípio da tipologia tributária). Deve ser um conceito **exato**, a fim de reforçar a segurança jurídica, uma vez que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal.

94. Roque Antonio Carrazza já previa que "*a raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República*"[20].

95. O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada no campo tributário pela Magna Carta e, em razão dessa previsão, apenas a lei (**e jamais uma Solução de Consulta!**) tem competência para definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. E, "***sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes***"[21].

96. Em remate, a título de reforço e em linha com o argumento ora defendido de inexistência de previsão legal pela suposta indedutibilidade dos juros de mora relacionáveis com tributos indedutíveis e de descabimento de o intérprete criar normas sem respaldo legal, vale destacar que nas orientações publicadas pela RFB sob a forma de "*Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica*" não consta qualquer ressalva semelhante à que fundou a presente autuação:

> *PERGUNTAS E RESPOSTAS PJ 2022 - Capítulo VIII – Lucro operacional*
> *034 De forma geral, quais são as multas ou acréscimos moratórios considerados de natureza compensatória (dedutíveis)?*
> ***As multas e os juros (acréscimos moratórios), considerados de natureza compensatória (dedutíveis), são os que decorram de recolhimento tributário fora dos prazos legais.***
> *A título de exemplo, mencionam-se:*
> ***a) os juros de mora de um por cento no mês do pagamento ou aqueles calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), pelo prazo em que perdurar a inadimplência;***
> *b) as multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo, calculadas com base no percentual de 0,33% (zero vírgula trinta e três por cento) por dia de atraso até o limite máximo de 20% (vinte por cento); e c) a multa por apresentação espontânea de declaração entregue fora do prazo*
>
> *Notas: As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.*[22]

105. Frise-se que a resposta ao tema da dedutibilidade de multas e acréscimos moratórios acima colacionada enuncia a dedutibilidade dos juros de mora e excepciona, tão somente, a possibilidade de se deduzir multas por transgressões de leis, nada dispondo no sentido do AI e da Solução de Consulta Cosit 101/2020, no questionável raciocínio de que os juros de mora relacionados a rubricas indedutíveis também não seriam dedutíveis.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

97. Enfim, a ora Recorrente não está buscando afastar a aplicação de lei. O que se tem em verdade é o absurdo de o v. Acórdão recorrido simplesmente deixar de aplicar a lei – especificamente, os arts. 17, §1, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99, correspondente no RIR vigente: art. 398 – no caso concreto.

IV.2.2 – DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO E DA INOBSERVÂNCIA DE PRECEITOS LEGISLATIVOS

98. Como antecipado, tal como constou no AI, a DRJ manteve a exigência com base na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, sustentando que:

> *"[...] Os dispositivos que fundamentam o auto de infração foram todos transcritos pela impugnante em sua peça de defesa e todos se referem as regras para apuração do lucro real: alíquota aplicada (Art. 3º da Lei nº 9.249/95), regras gerais para apuração do Lucro Real, as adições obrigatórias, a obrigatoriedade da manutenção da escrituração contábil, o que se classifica como lucro operacional e como lucro bruto e por fim o conceito de despesas operacionais (Arts. 258, 259, 260, 265, 289, 290, 311 e 312 todos do Decreto 9.581/2018("RIR/2018") isto em relação ao AI de IRPJ, o de CSLL seguiu o mesmo enquadramento legal.*
> *Trata o lançamento da glosa de despesas com juros incidente sobre as parcelas mensais do programa de parcelamento REFIS TBU a que a impugnante aderiu, ou seja, a fiscalização entendeu como irregular a dedução efetuada pela contribuinte e sendo assim, especificamente em relação aos juros e sua dedutibilidade, a fundamentação legal do auto de infração está correta, pois trata da apuração do lucro real, objeto da análise fiscal e não genericamente de um amontoado de dispositivos como defende a impugnante.*
> *O fato de a autoridade fiscal trazer e empregar no lançamento o entendimento contido em solução de consulta em hipótese alguma o faz defeituoso ou com vícios de forma, ao contrário aplica-se no procedimento fiscal o entendimento que a RFB tem em relação a matéria analisada. (...)*
> *Ressalto também que a Solução de Consulta Cosit 101/2020 é um documento público e contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, fundamentos estes trazidos em leis, abaixo destaco trecho da solução de consulta combatida: (...)*
> *Repiso que a autoridade fiscal ao registrar que a autuação decorreu do entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 101/2020, de que os juros SELIC incidentes sobre o saldo de parcelamento devem seguir a dedutibilidade dos tributos incluídos no parcelamento, nada mais fez que seguir a orientação contida nas soluções de consulta, que era o seu dever.*
> *Portanto não considero vício o fato de a Autoridade ter relatado como fundamento para a autuação o entendimento exarado na solução de consulta Cosit 101/2020, eis que o documento é público, contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, e a Recorrente teve a plena possibilidade de apresentar suas contrarrazões, de modo que nenhum prejuízo causou à sua defesa."*

99. Ocorre que, diferentemente do que restou decidido, a **referida Solução de Consulta não tem lastro em fundamento legal**. Em verdade, as prescrições do ordenamento jurídico estatuem regras opostas à defendida no AI e convalidada no v. Acórdão recorrido, no sentido de: autorizar a dedutibilidade de despesas de juros na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e, de vedar a dedutibilidade dos juros em específicas situações que não se identificam com a ora debatida nos autos.

100. Tal como no Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), o v. acórdão recorrido não analisou qualquer dispositivo legal específico sobre a dedutibilidade de juros para além da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 – tão somente se limita a reiterar os dispositivos mencionados na defesa da ora Recorrente e no próprio TVF. Porém, a fundamentação do Fisco, espelhada pela DRJ, contenta-se a exigir o crédito tributário em debate sem a indicação precisa de quais leis ou dispositivos estariam sendo infringidos especificamente.

101. Diferentemente do que sugere o v. acórdão, o AI, como bem demonstrado pela ora Recorrente, apenas indicou dispositivos genéricos e que passam ao largo de respaldar a exigência fiscal e prescrever a indedutibilidade dos juros Selic. Confira-se:

102. A partir de uma breve leitura do teor dos dispositivos acima colacionados, nota-se a citação de prescrições gerais a respeito da apuração e dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, sem adentrar nas particularidades da tese que constou nos fundamentos do Termo de Verificação Fiscal. **Logo, o Auto de Infração em questão, diferentemente do que buscou sugerir o v. acórdão recorrido, não contém fundamentação legal, sendo imperativo reconhecer que a autuação se consubstancia em autêntica e absurda exigência de tributo sem respaldo em lei.**

103. O cenário é mais grave quando se observa que toda a construção argumentativa da DRJ e do próprio TVF é suportada pela Solução de Consulta 101/2020 e pela Solução de divergência 1- COSIT, atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e consideradas normas COMPLEMENTARES às leis tributárias, na forma do art. 100, II, do CTN[23]. Não há análise e/ou justificativa de qualquer dispositivo legal que fundamente a manutenção da autuação.

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

105. Sobre a relevância do princípio da legalidade que norteia toda atividade da Administração, vale a transcrição dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello[24]:

> *"No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37 caput, e 84, IV, da Constituição Federal.* ***Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma compostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões. É, aliás, o que convém a um país de tão acentuada tradição autocrática, despótica, na qual o Poder Executivo, abertamente ou através de expedientes pueris – cuja pretensa juridicidade não iludiria sequer a um principiante –, viola de modo sistemático direitos e liberdades públicas e tripudia à vontade sobre a repartição de poderes.***"

106. Especificamente para a seara tributária, o Professor Luís Eduardo Schoueri[25] esclarece que o princípio da legalidade tributária contempla a exigência de que não somente as hipóteses de instituição ou aumento de tributo estejam previstas em lei, mas, também, as hipóteses de redução, extinção, exclusão e suspensão do crédito tributário – no que podem se incluir as regras de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL:

> *"o alcance do Princípio da Legalidade vai além da própria exigência do tributo: corolário da exigência de uma lei para que se institua um tributo é que, uma vez instituído, somente uma lei possa dispensá-lo. É o que se vê do artigo 150, § 6º da constituição Federal e nos incisos do artigo 97 acima transcrito. É dizer,* ***o Princípio da Legalidade não abrange apenas a instituição ou aumento de tributo, mas também sua redução, extinção, exclusão e suspensão.***" (destaques acrescidos)

107. O artigo 142 do CTN dispõe que o lançamento configura atividade plenamente vinculada, que deve ser pautada na subsunção dos fatos à norma:

> *"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."*

108. O artigo 142 do CTN norteia o trabalho do agente fiscal no exercício da sua atividade fiscalizatória prévia ao lançamento de ofício. No exercício fiscalizatório, é mandatório – *em atenção aos princípios que regem a Administração, principalmente o da legalidade, anunciado no art. 2º da Lei 9.784/99* – que o Agente Fiscal averigue a ocorrência do fato com base na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o.

109. Veja-se: a atuação da Autoridade Fiscal deve estar motivada na legislação. Não basta tão somente citar artigos de lei **genéricos** que regem os tributos em exigência, a fim de justificar toda e qualquer autuação. É necessário, também, que o Fisco fundamente em lei a suposta infração cometida pela Recorrente e a justifique expressamente com base no dispositivo que individualiza a conduta repreendida.

110. Isso é, a pré-existência de mandamento normativo para a atuação da Administração é essencial. A exigência de tributos (leia-se, inclusive, a adição de despesas ao lucro líquido das empresas) é legítima, tão somente, se houver previsão legal expressa neste sentido.

111. Os art. 9º e 97, I do CTN e 5º, II, e 150, I, da CF não deixam margem a dúvidas a respeito do tema. A lei deve veicular prescrição pela tributação para que esta seja legítima, sob pena de se subverter a essência do Estado Democrático de Direito, que é garantir

DOCUMENTO VALIDADO

ao cidadão que ele só será obrigado a ações prescritas em normas gerais e abstratas, que, por impessoais, evitam subjetivismos, e são editadas pelos seus representantes legítimos: os integrantes do Poder Legislativo.

112. Assim, desde logo, nota-se a necessidade de reforma da r. decisão de origem. Mas não é só.

IV.2.3 – DA NATUREZA JURIDICAMENTE AUTÔNOMA E INDEPENDENTE DOS JUROS SELIC EM RELAÇÃO ÀS RUBRICAS DE IRPJ E CSLL

113. O v. acórdão recorrido, adotando integralmente as razões de decidir consignadas no julgamento do PAF nº 16682.721054/2021-53, em seção realizada em 11/09/2024 pela 1ªSeção/3ªCâmara/2ªTurma Ordinária, afastou a argumentação 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*:

114. 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**.

115. Neste sentido, convém frisar que no precedente invocado pela DRJ para fundamentar sua decisão constaram dois votos divergentes que contundentemente cancelavam o Auto de Infração.

116. Nos termos da declaração de voto do Cons. Henrique Nimer Chamas, acompanhado pela Cons. Natália Uchôa Brandão, foram destacadas, dentre outras, as seguintes razões para acatar a argumentação da Recorrente:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

117. **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.

118. 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.

119. **A Selic tem natureza jurídica autônoma e independente, que não se identifica com o IRPJ e a CSLL e tampouco com a multa e aos juros parcelados.**

120. Em linha com as prescrições do art. 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96[26], a Lei 12.865/2013 que instituiu o REFIS TBU, em seu art. 40, § 15º[27] 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***. (Destaques acrescidos)

121. 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.

122. Veja-se: 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.

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

> "A REGRA-MATRIZ DA MORA
> *Da mesma forma, a regra-matriz da mora (RMM) gera – perante a ocorrência do fato jurídico da mora, i.é, diante da demora do adimplemento da relação jurídica tributária devida no prazo fixado - **uma outra relação jurídica a qual chamaremos de relação jurídica da mora (RJM): (...)***
> *Em geral, a base de cálculo da relação jurídica de mora (RJM) é o valor da prestação, objeto da relação jurídica tributária inadimplida, ou seja, é a perspectiva 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**."28

124. **Os juros Selic incidem pelo simples fato de a obrigação tributária ser parcelada e adimplida em prestações mensais, após seu vencimento originário. O acréscimo dos juros, se dá de maneira automática sobre a integralidade da prestação parcelada, imanente à persecução de uma obrigação.**

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

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

127. 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: (...)"

128. Ora, se "fato gerador" dos juros de mora **não é "auferir renda"**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(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.

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

130. **Os juros consistem em direito que cabe 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.**

131. No contexto do Refis TBU, os juros correspondem ao que o Fisco efetivamente perdeu em razão do inadimplemento da Recorrente; neste caso, os juros são uma obrigação autônoma e visam, precipuamente, a recompor e compensar as perdas do Fisco em razão do pagamento a destempo de uma obrigação tributária.

132. 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.**

133. 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.

134. É de se observar que os juros cobrados no REFIS TBU têm feição indenizatória ou compensatória em razão de o Fisco ter sido privado de uma soma de dinheiro, ao passo que o IRPJ e a CSLL são tributos aos quais o Fisco faz *jus* em razão da ocorrência do fato gerador.

135. 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 (e às multas moratórias).

136. 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 1º 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.*

DOCUMENTO VALIDADO

137. 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.**

138. Ainda, discorre o v. acórdão recorrido que "*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).*" Tal entendimento, com o devido respeito, não encontra qualquer respaldo legal nesse sentido.

139. Isso porque, 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 tributos[29].

140. O entendimento da d. Autoridade Fiscal, ora validado pela DRJ, que mistura 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, é colocado em dúvida na própria autuação e no próprio v. Acórdão recorrido. Isso porque referido raciocínio implicaria em se estabelecer a indedutibilidade das multas e dos juros do IRPJ e da CSLL parcelados (já que a indedutibilidade destas parcelas "contaminaria" os consectários correspondentes).

141. Não foi, porém, o que se efetivou na autuação: o AI glosou – tão somente – as despesas de juros supostamente atreláveis ao "principal", não abrangendo, assim, as despesas de juros em princípio vinculadas às multas e aos juros (ainda que, na origem, sejam relacionados com IRPJ e CSLL). Neste sentido, nota-se a aderência do próprio fiscal à defesa da Recorrente, no sentido de que a tese que pautou ao AI é absurda, sendo impraticável levá-la às últimas consequências.

142. Mais especificamente, caso seja validado o referido entendimento da DRJ por esse Eg. CARF, misturando-se as naturezas jurídicas dos juros Selic, das multas e do IRPJ e da CSLL, chegar-se-ia ao absurdo de se estabelecer a indedutibilidade das seguintes parcelas (já que a indedutibilidade destas parcelas "contaminaria" os consectários correspondentes):

- ✓ Dos juros de mora, na parte em que incidente sobre a multa de ofício;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- ✓ 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.

143. Não é isso o que pretendeu o legislador!

144. Não é isso, inclusive, o que assumiu a própria d. Autoridade Fiscal quando da lavratura do AI em discussão. Isso porque, quando da fiscalização identificou que a Recorrente parcelou no REFIS TBU valores a título de IRPJ e CSLL, multa e juros e, glosou, **tão somente**, os juros atreláveis ao IRPJ e à CSLL, assegurando a dedutibilidade dos juros incidentes sobre os juros "originários" do IRPJ e da CSLL, bem como das multas calculadas sobre o IRPJ e a CSLL. Veja-se trecho do TVF neste sentido:

A data da consolidação do parcelamento foi em 28/11/2013 (**DOC_CONSOLIDAÇÃO**). Abaixo apresenta-se um demonstrativo do montante dos juros segregados em razão do Principal, Multa e Juros.

DEMONSTRATIVO DOS DEBITOS CONSOLIDADOS (DOC_CONSOLIDAÇÃO)		PERCENTUAL DAS PARCELAS NO MONTANTE TOTAL PARCELADO	MONTANTE DOS JUROS SEGREGADOS EM RAZÃO DO PRINCIPAL, MULTA E JUROS
PRINCIPAL:	5.318.115.704,04	68,91%	408.535.398,86
MULTA:	1.063.623.140,80	13,78%	81.695.222,70
JUROS:	1.336.096.307,34	17,31%	102.622.953,91
TOTAL:	7.717.835.152,18	100,00%	**592.853.575,47**

Logo, no caso em tela, segundo o entendimento da Receita Federal do Brasil, externado na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, temos que o montante de **R$ 408.535.398,86**, proveniente de despesas com o pagamento de juros Selic em razão do parcelamento de dívida de IRPJ e CSLL, é indedutível da base de cálculo destes mesmos tributos.

BASE LEGAL	PARCELAMENTO	VALOR R$
REFIS-TBU – art. 40 da Lei 12.865/2013.	IRPJ e CSLL	408.535.398,86

145. Ora, acaso a lógica estampada na Solução de Consulta 101/2020 fosse correta, a próprio d. Autoridade Fiscal haveria de ter glosado também e ao menos os juros atrelados aos juros parceladas. Isso porque originariamente atrelados ao IRPJ e a CSLL.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Isso, todavia, não foi realizado!

146. Destaque-se que em sentido diametralmente oposto ao defendido no AI e no v. acórdão recorrido, o art. 41, § 5º da Lei 8.981/1995 (art. 344, §5º do RIR/99, correspondente ao art. 352, §5º do RIR vigente) 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."*

147. Isso é, no mesmo passo em que a legislação tratou de modo autônomo e independente sobre a dedutibilidade dos juros moratórios (arts. 17, §1, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99, correspondente no RIR vigente: art. 399), a legislação também conferiu autonomia e independência à matéria da dedutibilidade das multas.

148. Sobre o tratamento apartado conferido às multas em relação aos tributos, convém transcrever trechos elucidativos da Solução de Consulta Cosit nº 59, de 16 de dezembro de 2022, *in verbis:*

> *(...) para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro real e no resultado ajustado, respectivamente, e* ***como regra geral, é vedada a dedução das multas por infrações fiscais, mas como exceção é admitida a dedução de duas espécies dessas multas.***
> ***A primeira espécie dedutível compreende as multas impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Essas infrações são atinentes ao não cumprimento de obrigação acessória que não se constitua em condição para o lançamento****. No caso relatado pelo Consulente, a infração foi a tomada indevida de créditos de ICMS sobre energia elétrica adquirida. Como essa infração acarreta falta ou insuficiência de pagamento desse imposto, então a multa exigida em razão dela não se enquadra na primeira hipótese excepcional de dedução.*
> ***A segunda espécie dedutível abrange as multas fiscais de natureza compensatória. Essas multas são impostas pela legislação quando o sujeito passivo meramente deixa de cumprir suas obrigações dentro prazo, sem que tenha cometido outras infrações. Nesse grupo, está o mero atraso no pagamento ou recolhimento de tributos****. A situação narrada pelo Consulente refere-se, contudo, à tomada indevida de créditos de ICMS, em razão da qual foi lavrado auto de infração com multa de ofício. Portanto, essa multa não é compensatória, não podendo, também em razão disso, ser deduzida. (...)*

149. Veja-se que – em sentido diferente daquele adotado como premissa no v. Acórdão recorrido -, as prescrições de dedutibilidade de multas **não** remetem à tese aventada no AI de que o *"acessório seguiria a sorte do principal"*, senão, estabelece que toda e qualquer multa por infrações fiscais será indedutível do lucro real e todas e quaisquer multas compensatórias ou que não resultem na falta ou insuficiência de pagamento de tributo serão dedutíveis do lucro real.

150. A legislação não estipula diferenciação no regime jurídico da dedutibilidade das multas com base nos tributos possivelmente correlatos, senão, preocupa-se em diferençar os tratamentos considerando as espécies das próprias multas (frise-se, autônomas e independentes em relação aos tributos a que possam se referir).

151. Tal como no tocante às multas, quanto aos juros, a legislação (arts. 17, §1, DL 1.598/77 e 374 do RIR/99, correspondente no RIR vigente: art. 399) não estipulou qualquer diferenciação para fins de dedutibilidade considerando os tributos a que se referem.

DOCUMENTO VALIDADO

A regra é a dedutibilidade plena, no sentido de que os ***"juros incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional"***, exceto nas hipóteses excepcionais nas quais não se enquadra o caso concreto[30].

152. Uma vez que a legislação não estipulou a suposta regra de que o "acessório deve seguir a sorte do principal" para fins de dedutibilidade de multas e juros, não cabe ao intérprete criar tal regra!

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

> *"são dedutíveis, portanto, as multas de natureza compensatória, aquelas que se destinam não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido, configurando uma penalidade de caráter civil, da mesma natureza da indenização prevista no direito civil ("acréscimos moratórios compensatórios"). Nessa categoria se inserem (item 4.7, "a", do Parecer) a multa de mora (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e os juros de mora (arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).*
> *Cabe destacar que **os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva**, por meio de lançamento de ofício (...)."* (destaques acrescidos)

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

> *"No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis."* (PARECER NORMATIVO CST Nº 174 DE 25/09/1974)

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

155. De mais a mais, 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. É o que bem reconheceu a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, aliás, por meio do Parecer Normativo CST 61/1979[31].

156. Outrossim, é de se ponderar que a adesão ao REFIS TBU implicou na

DOCUMENTO VALIDADO

Original

novação[32] da dívida da Recorrente, no sentido de que a dívida foi consolidada e sobre ela passaram a incidir os juros de maneira uniforme e indistinta, isso é, em nada importando a origem do débito, se referente a distintas espécies de tributos, multas sancionatórias ou moratórias ou juros Selic. Noutro giro: a partir do parcelamento tem-se um passivo que já não comporta segregação, de modo que não há como prosperar o racional do AI combatido de que a porção da Selic sobre o IRPJ e a CSLL parcelados não seria dedutível; quando parcelados, o IRPJ e a CSLL já não subsistem, senão compõem uma dívida consolidada e indissociável.

157. Tanto é verdadeiro, que **a dívida consolidada no REFIS TBU não continha apenas IRPJ e CSLL, mas também multas, bem como juros de mora**. Sobre todo esse acervo, passou a incidir a nova SELIC. Sobre todo esse acervo, passou a incidir a nova SELIC e este controle é feito de modo consolidado nos termos da planilha acostada sob o **doc. 03** da Impugnação. Veja-se que a autuação, no intento de retomar a segregação das rubricas parceladas (principal, multa e juros) se valeu de verdadeira regra de três para mensurar os juros correlatos:

DEMONSTRATIVO DOS DEBITOS CONSOLIDADOS (DOC. CONSOLIDAÇÃO)		PERCENTUAL DAS PARCELAS NO MONTANTE TOTAL PARCELADO	MONTANTE DOS JUROS SEGREGADOS EM RAZÃO DO PRINCIPAL, MULTA E JUROS
PRINCIPAL:	5.318.115.704,04	68,91%	408.535.398,86
MULTA:	1.063.623.140,80	13,78%	81.695.222,70
JUROS:	1.336.096.307,34	17,31%	102.622.953,91
TOTAL:	7.717.835.152,18	100,00%	**592.853.575,47**

158. Destaque-se que os valores discriminados na última coluna acima colacionada não constam nos controles da Recorrente na forma como indicada pela fiscalização – isso é, de forma segregada de juros em razão de "principal", multa e juros. Nos lançamentos da Recorrente consta, apenas, o valor consolidado dos juros decorrentes do REFIS TBU – a segregação implementada no TVF é fictícia e ignora o fato de que os débitos incluídos no parcelamento foram consolidados e, portanto, novados.

159. Nessa linha, enquanto nos tributos são atribuídos códigos de recolhimento próprios[33], que viabilizam o detalhamento dos eventuais juros correlatos a cada um dos tributos; nos parcelamentos, é criado um novo código de recolhimento[34], no qual podem ser computadas diversas rubricas (tributos de distintas ordens e naturezas, multas moratórias e punitivas e juros), sobre as quais são calculados os juros de modo "global", não sendo possível segregar a porção dos juros atribuível a cada uma das rubricas parceladas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

160. **A corroborar o racional acima pela impossibilidade de se vincular os juros Selic aos tributos objeto do REFIS TBU em razão 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.

161. 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.

162. 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).

163. 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 (Parecer Normativo CST 61/1979).

IV.2.4 – AFRONTA ÀS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: O REAL PAPEL DAS "MÁXIMAS CIVILISTAS" NO DIREITO TRIBUTÁRIO

164. Em complementação tópico anterior, cabe ressaltar que, ainda que houvesse essa relação de acessório e principal, não há espaço para a conclusão laborada pela autuação fiscal à luz das regras de interpretação e integração da legislação tributária. Sobre o tema, veja-se novamente os termos do r. *decisum* recorrido:

> "As alegações trazidas pela impugnante também foram levadas em outro processo seu, o de nº16682.721054/2021-53, e o CARF em seção realizada em 11/09/2024 pela 1ªSeção/3ªCâmara/2ªTurma Ordinária decidiu da seguinte forma o assunto:
>
> 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**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

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.
[...]
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 descrita no § 15 do art. 40, que remete ao caput do art. 13 da Lei nº 10.522/2002: (...)
Verifica-se que os juros incidentes sobre o parcelamento se destinam a compensar o credor, no caso o Tesouro, pelo recebimento parcelado da dívida então constituída.
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 têm natureza jurídica autônoma e independente da 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. (...)
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).
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, nos termos dos arts. 41 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, também será indedutível os juros incidentes sobre o saldo de parcelamento composto pelos referidos tributos.
O trecho acima copiado do voto do CARF expressa o entendimento desta relatora, o qual adoto como minha forma de decidir."

165. Referido entendimento merece ser revisto por esse Eg. CARF.

166. Em que pese ao acerto da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 ao, por um lado, firmar a premissa de que os juros decorrentes de parcelamentos são **despesas dedutíveis**, incorreu, por outro, em lamentável erro ao avançar no raciocínio e estabelecer orientação descompassada com a legislação e baseada em "*máxima civilista*" de que o acessório deve seguir o principal.

167. **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.**

168. 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).

169. Nenhuma outra consideração adicional seria necessária.

170. No entanto, por amor ao debate, e para se demonstrar o equívoco da conduta fiscal sob toda e qualquer perspectiva jurídica, cabe investigar um pouco mais sobre o real papel das "máximas civilistas" no direito tributário.

171. A "*máxima civilista*" invocada no AI e na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 decorre, atualmente, dos artigos 92 e 233 do Código Civil, estatuindo assim um **princípio geral de direito privado**:

> *Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.*
>
> *Art. 233. A obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso.*

172. Esclareça-se, desde logo, que não há controvérsia nos autos sobre estarmos tratando de um princípio geral de direito **privado**. Assim reconhece textualmente o próprio auto de infração (TVF, fl. 49 do PAF), ao se referir à chamada "máxima civilista":

> **3. Da Indedutibilidade do Juros Selic no parcelamento**
>
> 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 (**SC_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.
>
> Em outras palavras: 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".

173. Em reforço, não custa esclarecer que não há um princípio de direito tributário com este teor, mesmo porque a única referência do CTN aos termos "acessório" e "principal" diz respeito aos chamados deveres instrumentais tributários, que não possuem a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

abrangência da aludida "máxima civilista" pois circunscrevem-se literalmente aos deveres de colaboração no contexto da arrecadação tributária. É o CTN quem define o alcance semântico das chamadas obrigações acessórias no art. 113, §2º, como aquelas que "tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". Portanto, trata-se de mero rótulo para os chamados "deveres de colaboração" e que, além disso, tem um alcance e definição específicos, não possuindo *status* de princípio geral de direito tributário. E veja-se que sequer estamos adentrando nas (procedentes e unânimes) críticas doutrinárias no sentido de que o termo "obrigação acessória" sequer poderia ser empregado aqui, uma vez que pode existir dever instrumental mesmo em casos de não incidência tributária.

174. Ocorre que as normas de intepretação e integração dos arts. 107 e seguintes do CTN não conferem aos chamados "princípios gerais de direito privado" o alcance pretendido pela autuação.

175. Importa iniciar esta demonstração pelos arts. 107 e 108 do CTN:

> *Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.*
>
> *Art. 108. **Na ausência de disposição expressa**, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*
> *I - a analogia;*
> *II - os princípios gerais de **direito tributário**;*
> *III - os princípios gerais de **direito público**;*
> *IV - a eqüidade.*

176. 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"**, tal como detalhadamente exposto no tópico precedente, no sentido de que o art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 e os dispositivos do RIR/99 (299 e, em especial, 374, *caput*) são assertivos ao disporem que os juros são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

177. 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.

178. Logo, a dita "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" citada no AI e na Solução de Consulta COSIT 101/2020 é uma mera falácia e sequer tem respaldo no art. 108 do CTN.

179. Quiçá, o adágio "acessório segue o principal" tenha sido invocado a título de analogia, regra integrativa prevista no primeiro inciso do colacionado art. 108. Todavia, tal pretensão sequer se sustentaria porque é firme a regra do art. 108, §1º, do CTN no sentido de que não se pode criar exigência tributária com base em analogia: "*o emprego*

DOCUMENTO VALIDADO

da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

180. Ainda, para deixar mais nítido que os princípios gerais de direito privado não constituem fontes de obrigações tributárias, o legislador cuidou de reforçar esta vedação em disposição específica, a teor do art. 109, do CTN – aliás, referenciado no v. Acórdão recorrido. Veja-se:

> *Art. 109. Os princípios gerais de* ***direito privado*** *utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas,* ***mas não para definição dos respectivos efeitos tributários****.*

181. **Vedado, portanto, o emprego de princípio geral de direito privado para a criação de "efeitos tributários".** Cabe atentar que a estratégia argumentativa da autuação foi nitidamente a criação de nexo de "causa e efeito", utilizando-se da máxima de que o "acessório segue o principal" como o próprio nexo implicacional para se estabelecer o efeito tributário da indedutibilidade dos juros SELIC. Veja-se:

Causa	Nexo Implicacional (então, deve ser) →	Efeito Tributário
Dada a indedutibilidade do IRPJ e da CSLL das bases do IRPJ e da CSLL.	"O acessório segue o principal" (princípio geral de direito privado)	A indedutibilidade da SELIC, incidente nos parcelamentos de IRPJ e CSLL, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL
Dispositivo: Art. 41, parágrafo 2º, da Lei 8981/1995.	Dispositivo: arts. 92 e 233 do Código Civil.	Dispositivo: não há, mas mero "efeito tributário" criado por força da máxima de que o "acessório segue o principal".

182. O referido dispositivo até possibilitaria o recurso aos princípios gerais de direito privado para a compreensão do conceito de "juros de mora", de sua "natureza jurídica" (indenização, ressarcimento) e aspectos conceituais correlatos. A norma, todavia, é categórica em prescrever que o princípio geral de direito privado não se presta a estabelecer um efeito tributário, mormente, para criar uma regra de indedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

183. Nesta linha, vale a transcrição do magistério do Prof. Luciano Amaro[35], que elucidativamente descreve a limitada e restrita função dos princípios gerais do direito privado na seara tributária:

> *"(...) diz o art. 109, em sua parte final, que os efeitos tributários desse negócio jurídico não deverão ser pesquisados com o emprego de "princípios gerais de direito privado.*
>
> ***O que se dá é que, no direito privado (ou, às vezes, em determinado setor do direito privado), atuam certos princípios, ora visando à proteção de uma das partes no negócio, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ou ensejando anulabilidade****; o setor do direito do trabalho é rico de preceitos tuitivos, informados pelo princípio que protege o hipossuficiente e que direciona os efeitos das relações trabalhistas.* ***Ora, no direito tributário, não são invocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano privado) para o efeito de regular a relação jurídico tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária****.*
>
> ***Não obstante tais princípios comandem a definição dos efeitos jurídicos privados, as conseqüências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios****. Assim, por exemplo, o aderente, num contrato de massa, desfruta de uma posição legalmente privilegiada no plano do direito privado (no sentido de que o contrato deve, em regra, ser interpretado a seu favor), mas não goza de nenhuma vantagem perante o Fisco, no que*

DOCUMENTO VALIDADO

respeita à definição dos efeitos tributários oriundos daquele negócio; do mesmo modo, o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha a ocupar. ***A definição dos efeitos tributários oriundos daquelas situações faz-se com abstração de considerações privatísticas, cuja aplicação se esgota na definição da categoria jurídica de direito privado, não obstante ela seja "importada" pelo direito tributário e venha a irradiar, neste setor, outros efeitos, além dos que possa ter produzido na sua província de origem.*** (destaques acrescidos)

184. Na mesma linha, é a jurisprudência do Eg. CARF:

PIS. PRESTADORA DE SERVIÇO TEMPORÁRIO. RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO. Consoante art. 109 do CTN, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa de definição do conteúdo e do alcance de seus Segundo Conselho de Contribuintes institutos, conceitos e formas, ***mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.***
(CARF, Acórdão 202-16.421) (destaques acrescidos)

185. Em outras palavras, diferentemente do que pretendeu fazer crer a DRJ, decorre do citado artigo 109 que somente norma tributária específica poderia estabelecer tal regra de indedutibilidade, jamais o emprego de um "princípio de direito privado", tal como proposto pela autuação.

186. Em remate, cabe percorrer o artigo 110, do CTN apenas para esclarecer que este também não fornece guarida para a conduta do agente fiscal. Referido preceito estabelece que não pode a lei tributária alterar o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias[36]. 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.

187. 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. A reserva absoluta da lei em matéria tributária determina que a exigência de tributos somente poderá ocorrer quando a sua hipótese de incidência estiver plenamente prevista em lei. Além disso, assegura aos indivíduos a segurança jurídica de que, somente quando ocorrerem os fatos geradores expressamente previstos em lei, poderá haver a incidência tributária.

188. Todas essas normas estão dispostas no Capítulo IV, do CTN. Fechar os olhos para essas regras significa validar a tributação não somente sem fundamento legal, mas, também, ao arrepio das regras interpretativas e integrativas da legislação tributária.

189. De ver está que, diferentemente do que se decidiu na DRJ, 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.**

IV.2.5 – DA COISA JULGADA MATERIAL (PAF 16682.721165/2018-64) E DOS

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

PRECEDENTES VINCULANTES DO STF E DO STJ (art. 62 § 1º, II, "b", e §2º do RICARF)

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

191. O v. acórdão, equivocadamente, com o devido respeito, assumiu a suposta distinção das discussões no PAF presente e no de nº 16682.721165/2018-64, nos seguintes termos, *in verbis*:

> *Vejamos então se é aplicável tal entendimento do acórdão exarado no processo nº 16682.721165/2018-64 ao processo aqui analisado.*
> *Naquele processo, conforme se constata no voto vencedor do acórdão (e-fl. 839), a autuação foi decorrente do 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 também que a parcela do encargo legal incidente sobre a multa de ofício, não poderia de deduzido das base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Abaixo destaco trechos: (...)*
> A conclusão naquele processo, Acórdão 1201-003.562, foi 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: (...)
> A segunda matéria discutida no processo nº 16682.721165/2018-64 é relativo à dedutibilidade do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.024/1969 incidente sobre a multa de ofício: (...)
> O entendimento consignado no Acórdão nº1201-003.562 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): (...)
> Depreende-se dos trechos acima que no processo nº16682.721165/2018-64 não foi 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 contida naquele processo neste processo aqui analisado e ainda que houvesse similaridade, decisões do CARF somente vincula as instâncias inferiores quando sua matéria for devidamente sumulada."

192. A r. decisão recorrida merece ser revista por este Eg. CARF, uma vez que se respalda em análise absolutamente rasa e inadequada, com o devido respeito.

193. Primeiramente: ainda que o r. *decisum* tenha sugerido a inaplicabilidade do entendimento firmado no âmbito do PAF 16682.721165/2018-64, deve-se levar em consideração o fato de que o raciocínio argumentativo aplicado no precedente em questão é por completo aplicável ao presente PAF e, por isso, deve ser observado neste processo. Senão vejamos.

194. Como antecipado em sede de Impugnação, o procedimento implementado pela Recorrente, no sentido de deduzir as despesas do REFIS TBU (atente-se: este exato programa de parcelamento em concreto) consoante o regime próprio de cada rubrica já foi avalizado por este Eg. CARF, no julgamento datado de 22/01/2020 do AI 16682.721165/2018-64, lavrado contra a Recorrente (cf. Doc. 06 da Impugnação).

195. 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 presente 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.

196. Naquele processo (16682.721165/2018-64) – reitera-se: *também tirado do contexto deste REFIS TBU, fato desconsiderado pelo v. acórdão ora recorrido* – firmou-se a autonomia e independência das rubricas, de modo que os tratamentos de cada qual para fins de dedutibilidade deveriam seguir regimes próprios. Confira-se trechos do mencionado precedente:

> *Não cabe dar o mesmo tratamento das multas de ofício aos encargos legais para fins de considerá-los indedutíveis.*
> *33. De acordo com o artigo 1º do Decreto-Lei 1.025/1969, o encargo legal tem natureza autônoma e independente. (...)*
> *36. Vejam que, o encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 incide pelo fato de um débito federal ser inscrito em dívida ativa para, posteriormente, ser objeto de Execução Fiscal. O acréscimo do encargo de 20% não depende da constatação de um ilícito, mas se dá de forma automática - é inerente à persecução do débito fiscal.*
> *37. De outra parte, as multas de ofício têm caráter punitivo, pois objetivam penalizar conduta combatida pelo ordenamento jurídico. As multas de ofício consistem em sanção pelo inadimplemento de uma obrigação ou pelo descumprimento de um dever fiscal. (...)*
> *39. Tanto são distintas as naturezas do encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 e da multa punitiva, que a Lei do REFIS TBU estabeleceu descontos diferenciados a cada verba na hipótese de pagamento parcelado: 80% para multas de ofício e 100% para o encargo legal. (...)*
> *41. Ademais, a própria Solução de Consulta COSIT nº 21/2013, referenciada pela douta autoridade fiscal, acaba por repreender o raciocínio pretendido pelo fisco vez que consigna ser necessário respeitar a natureza jurídica de cada verba individualmente considerada. (...)*
> *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: (...)*
> *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.*
> *(...) A integralidade dessa rubrica, deve ser excluída das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (...).*

197. Veja-se: no precedente acima colacionado[37] este Eg. o CARF rejeitou o entendimento fazendário de que o acessório (naquele processo, o encargo legal) seguiria a sorte do principal (no caso, as multas de ofício). Conforme decidido, o encargo legal não consistiria em mero acessório, mas, em rubrica de natureza autônoma e independente da multa de ofício, sujeita a regime próprio para fins de dedutibilidade. Nesta linha, este Eg. CARF, ainda, ponderou que a hipótese de incidência do encargo legal é muito distinta da hipótese de incidência da multa de ofício. A corroborar o racional, este Eg. CARF apontou que a legislação do REFIS TBU confere descontos diferenciados ao encargo legal e às multas de ofício.

198. Os fundamentos do *decisum* já consolidado em favor da Recorrente são integralmente aplicáveis ao caso concreto! A legislação específica tributária dispõe que os juros (diferentemente do IRPJ) são dedutíveis do lucro real. A hipótese de incidência dos juros reporta ao adimplemento a destempo de uma obrigação, enquanto a diversa hipótese de incidência do IRPJ é auferir renda. O REFIS TBU também estipulou descontos diferenciados para os juros (100% ou 50%, a depender da forma de pagamento) e o IRPJ (0%).

199. Dada a semelhança das discussões travadas no precedente e nos presentes autos, a decisão em referência, que confirmou o entendimento da Recorrente sobre conferir tratamento autônomo e independente às rubricas da dívida do REFIS TBU e do PERT

DOCUMENTO VALIDADO

para fins de dedutibilidade, *vincula* qualquer outra manifestação da administração a respeito dos mesmos fatos. É dizer: sobre o Acórdão proferido no âmbito do PAF nº 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, uma vez que a *ratio decidendi* já firmada é *prejudicial* ao AI em discussão! Em prestígio à uniformidade e coerência da prestação jurisdicional, o precedente já exarado em favor da Recorrente há de ser observado no julgamento do presente caso.

200. 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!

201. 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.*

202. Observe-se que o art. 503, § 1º, do CPC, frise-se aplicável subsidiariamente ao processo administrativo por força do seu art. 15[38], 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.

203. Nessa linha, vale lembrar a elucidação do então Min. do STJ Arnaldo Esteves Lima a respeito do teor e alcance da Súmula 239 do STF[39]:

> *Com efeito, uma interpretação liter□ d□Súm□□239/STF pode cond□ir □o entendimento precipit□do de q□e □q□lo q□e for □seg□r□do por decisão j□dici□ □o contrib□nte, em m□téri□trib□tári□, deve ser sempre limit□do □determin□do exercício, r□ão pel□q□□ o s□jeito □tivo est□□livre p□r□cobr□r trib□tos no toc□nte □os s□bseq□entes.*
> *Ess□ eq□ivoc□d□ compreensão limit□ sobrem□heir□ □ j□risdição. É como se o contrib□nte, □o ingress□r em j□ízo, independentemente d□ rel□ção de direito m□teri□ em disc□ssão, do meio process□□ escolhido e d□ n□□rez□do pedido form□□do, já so□besse q□e, com o início do novo exercício, □q□lo q□e lhe for □seg□r□do perderá s□□eficáci□. Hipótese em q□e o ente trib□□bte est□□perm□nentemente seg□ro de q□e □s□□mbênci□est□□restrit□□e exercício no q□□ propost□ □□ção j□dici□, e q□e não se mostr□□roável, t□mpo□to consentâneo com □q□□nti□d□seg□□nç□ j□rídic□*[40]

204. Deveras, se uma decisão aprecia o caso concreto e firma a

DOCUMENTO VALIDADO

insubsistência da pretensão fiscal, ante a ausência de fundamento legal, então não é possível renovar a cada exercício (ou, no caso concreto, em relação a cada rubrica das despesas com o REFIS TBU) o lançamento e a cobrança do tributo, muito menos manter autuações baseadas na mesma premissa de fato e de direito. A coisa julgada é inatingível e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação.

205. Evidente, assim, que **o racional aplicável àqueles autos é – inteiramente – aplicável ao presente PAF**, de modo que est□mos di□nte de um c□so prévi□ e definitiv□mente julg□do em f□vor do contribuinte, não merecendo prosper□ o v. □córdão recorrido.

206. A mud□nç□ d□s conclusões firm□d□s no julg□mento do PAF 16682.721165/2018-64, esb□rr□ t□mbém n□ □ter□ção do critério jurídico, em fl□gr□nte □front□ □o □rt. 146 do Código Tributário N□cion□ e □os princípios constitucion□s d□ □mpl□ defes□ e contr□ditório, segur□nç□ jurídic□, devido processo leg□, motiv□ção, r□zo□bilid□de e mor□id□de d□Administr□ção Públic□[1].

207. Por fim, convém escl□recer que no indigit□do PAF 16682.721165/2018-64 const□v□m du□s discussões: *(i)* um□ rel□cion□d□ à suppost□ impossibilid□de de dedução de mult□s de mor□e, *(ii)* outr□ □tinente à suppost□impossibilid□de de dedução do enc□rgo leg□ em tese □rel□do às mult□s de ofício. É o que t□mbém constou no v. □córdão recorrido:

> *"Naquele processo, conforme se constata no voto vencedor do acórdão (e-fl. 839), a autuação foi decorrente do 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 também que a parcela do encargo legal incidente sobre a multa de ofício, não poderia de deduzido das base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Abaixo destaco trechos: (...)*
> A segund□ m□téri□ discutid□ no processo nº 16682.721165/2018-64 é rel□tivo à dedutibilid□de do enc□rgo leg□ do □rt. 1º do Decreto-Lei nº 1.024/1969 incidente sobre □mult□de ofício: (...)"

208. Ou sej□, n□ referid□ □utu□ção precedente não constou qu□quer □us□ção rel□cion□d□ à dedutibilid□de dos juros.

209. Assim, p□rtindo-se d□premiss□□dot□d□pel□r. decisão or□recorrid□, igu□mente deve-se concluir pel□ ilegitimid□de d□□utu□ção, um□ vez que est□ circunstânci□ evidenci□ contr□ied□de n□ postur□ d□ próprI□ d. Autorid□de Fisc□ que, à époc□ do □nterior Auto de Infr□ção, □v□izou o procedimento or□question□do e refut□do.

210. De m□s □ m□s, □ DRJ □f□stou o □rgumento de que decisões definitiv□s de mérito dos Tribun□s Superiores julg□d□s, inclusive, n□s sistemátic□s dos repetitivos e d□ repercussão ger□, deveri□m ser reproduzid□s no julg□mento de recursos no âmbito do contencioso □dministr□tivo (□rt. 62 § 1º, II, "b", e §2º do RICARF), □o, nov□mente, □dot□r o entendimento firm□do no âmbito do PAF 16682.721054/2021-53, em 11/09/2024, pel□ 1ªSeção / 3ª Câm□□/ 2ª Turm□Ordinári□ *In verbis*:

> *Quanto as alegações acerca de precedentes vinculantes do STF e STJ, a matéria também foi objeto*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *de análise no processo nº16682.721054/2021-53, e o CARF em seção realizada em 11/09/2024 pela 1ªSeção/3ªCâmara/2ªTurma Ordinária decidiu da seguinte forma o assunto, decisão esta que adoto como forma de decidir: (...)*
>
> > *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: (...)*
> >
> > *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): (...)*
> >
> > *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 CPC ao presente processo, tampouco o art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de Dezembro de 2023.*
>
> *Assim, não cabe razão a impugnante.*

211. Neste passo é importante destacar a erronia do v. Acórdão recorrido, dado que, 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)

212. 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)

213. Este Tema STF 962 foi 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 10.522/02[42]), **por força do Parecer SEI nº 11469/2022/ME**!

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

> *"Ao julgar o mérito do RE nº 1.063.187/SC (Tema nº 962), o STF apresentou os seguintes fundamentos para excluir do âmbito de aplicação do § 1º do art. 3º Lei nº 7.713/88, do art. 17 do DecretoLei 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 repe ção de indébito tributário: (..)*
> *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"**;"*

215. Assim, o Parecer SEI nº 11469/2022/ME 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.

216. 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)[43].

217. 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"[44]. A C. Corte Cidadã explicitou entender que os juros podem assumir a natureza

DOCUMENTO VALIDADO

ora eminentemente de danos emergentes (indenizatória), no caso de repetição do indébito, ora remuneratória, na hipótese de levantamento de depósito judicial. **Esta reflexão do A. STJ quanto à natureza dos juros, ratifica o entendimento defendido pela Recorrente de que os juros detêm autonomia e a independência em relação à rubrica a que se refere: o A. STJ não fez qualquer ponderação na linha dos fundamentos do AI ora combatido!**

218. De mais a mais, no mesmo sentido do quanto decidido no Tema STF 962 e no Recurso Especial 1138695, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e no Tema STJ nº 505, o A. STJ já afastou o entendimento que baseia o AI, no sentido de que *"os juros Selic seguiriam a sorte do principal"*.

219. Nos autos do Embargos de Divergência em REsp (importante expediente que visa à uniformização da jurisprudência interna) nº 1404931/RS travou-se discussão sobre o parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, que previa os descontos de 100% sobre as multas de mora e de ofício e de 45% sobre juros de mora. A tese defendida era no sentido de que os juros de mora deveriam seguir o mesmo desconto das multas a que "se referiam" – *pois, em havendo o desconto de 100% das multas, os juros incidiriam sobre base de cálculo inexistente*.

220. **Prestigiando a autonomia e a independência das rubricas que compõem o crédito tributário (naquele caso, as multas e os juros), os Ministros julgadores, em favor do reconhecimento da autonomia dos juros, firmaram que não merecia ser acolhido o entendimento de que os juros de mora incidentes sobre a parcela excluída (multa de mora ou de ofício) deveriam ser proporcionalmente extintos.**

221. Isso é, entenderam os Ministros Julgadores que a redução de parcelamentos quanto aos juros de mora deve ser realizada **apenas** sobre o próprio montante devido originalmente a este título (isso é, não seria possível que a exclusão de 100% da multa de mora e de ofício implicasse na exclusão proporcional dos juros de mora), o que repisa a defesa da natureza autônoma e independente dos juros ora defendida pela Recorrente.

222. 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**.

DOCUMENTO VALIDADO

223. 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"[45].

224. Trasladando o entendimento firmado nos mencionados Embargos de Divergência em REsp e no Tema 1.187/STJ para o caso versado nos presentes autos, o fundamento do AI de que o "acessório segue a sorte do principal", mais especificamente de que as regras de indedutibilidade do IRPJ e da CSLL se estenderiam aos juros correlatos, cairia por terra – tal como se afastou a pretensa lógica de que as multas assegurariam aos juros correlatos os mesmos descontos.

225. 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)

226. Por isso, tendo em vista a opção arbitrária de se lavrar o AI em discussão sem levar em conta o entendimento já firmado pelo Eg. CARF em favor da Recorrente nos autos do PAF 16682.721165/2018-64 e os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores (em especial, o Temas STF 962, o Recurso Especial 1138695, decidido sob a sistemática dos recursos repetitivos, o Tema STJ nº 505, o Tema 1.187/STJ e, o Recurso Especial 1251513, submetido ao então vigente regime do art. 543-C, do CPC), **é função desta instância julgadora tutelar a segurança jurídica e conferir coerência e uniformidade à prestação jurisdicional (art. 926 do CPC) em torno da matéria *sub judice*, reformando o v. Acórdão recorrido e cancelando o AI em discussão.**

227. Ainda, tendo em vista a elevada relevância de decisões repetitivas dos Tribunais Superiores, que são em diversos aspectos alçadas a idêntico nível de importância como as ADI[46], vale invocar que a lei estipula que as decisões de ADI vinculam *"aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal"*[47].

228. Como posto, o v. Acórdão recorrido confronta com decisões

DOCUMENTO VALIDADO

definitivas de mérito dos Tribunais Superiores julgadas, inclusive, nas sistemáticas dos repetitivos e da repercussão geral e até objeto de superveniente e recente Ato Declaratório da Procuradoria da Fazenda Nacional (Tema STF 962 - Parecer SEI nº 11469/2022/ME), que devem ser reproduzidas no julgamento de recursos no âmbito do contencioso administrativo (art. 62 § 1º, II, "b" e "c", e §2º do RICARF).

229. Por fim, a fim de reforçar as razões ora defendidas, a Recorrente 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 de outro 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.

230. Tal como *in casu*, o processo versa sobre autuação de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de despesas, dentre elas, de juros de pagamento de tributos em atraso.

231. De acordo com a DRJ, a glosa em questão deveria ser mantida porque os juros se refeririam a tributos não dedutíveis, de modo que, à luz da suposta regra de que o "acessório segue a sorte do principal", os juros dos tributos não dedutíveis não seriam dedutíveis. Confira-se trecho do Acórdão da DRJ, que constou transcrito nas decisões proferidas no Eg. CARF:

> "Com relação ao montante de R$ 49.266,04, a contribuinte alega que é dedutível pois se refere a juros e multa sobre CSLL paga com atraso, conforme Per/Dcomp que anexou às fls. 1955 a 1963. **Determina o art. 344, § 6º do RIR/1999 que a CSLL é indedutível na determinação do lucro real. Dessa forma, os acessórios que integram essa contribuição sujeitam-se às mesmas regras vigentes para o principal e não são dedutíveis também.**"

232. Diante da manutenção da autuação em primeira instância, foi interposto o competente Recurso Voluntário, o qual foi parcialmente provido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. **A glosa das despesas de juros de parcelamento restou desautorizada em referido *decisum***, *in verbis*:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
> Ano-calendário: 2009 (...)
> **MULTA E JUROS INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS EM ATRASO. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE.**
> **Valores relativos a juros e multas pagos em atraso, por sua natureza compensatório, constituem despesas dedutíveis na apuração dos resultados.**
> (...)
> (Acórdão nº 1401-002.031, Sessão de 15 de agosto de 2017 - AGRO INDÚSTRIAS DO VALE DO SAO FRANCISCO SA AGROVALE) (destaques acrescidos)

233. Para o que importa ao presente Recurso, decidiu-se pelo descabimento do racional de que o "acessório segue a sorte do principal", porque os juros teriam natureza própria: constituem-se em compensação moratória pelo atraso no pagamento, não se confundindo com os tributos em si; compensam o Fisco pela mora do contribuinte; referem-se ao risco do contribuinte no exercício regular de suas atividades e, por isso, não podem ser considerados indedutíveis. Veja-se trecho do inteiro teor do Acórdão proferido pelo Eg. CARF, *ipsis litteris*:

> ***"Devemos discordar do entendimento a DRJ neste ponto. Conforme interpretação***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> ***apresentada durante a sessão de julgamento entendemos que as multas e juros pagos pelo recolhimento em atraso de tributos, mesmo os que não possam ser deduzidos o IRPJ, constituem-se em compensações moratória pelo atraso do pagamento.***
> ***Assim, em verdade, estes valores não são pagamentos de CSLL, mas sim compensações pelo atraso do pagamento dos tributos. Desta forma estes gastos referem-se ao risco do contribuinte no exercício regular de suas atividades e, por isso, não podem ser considerados indedutíveis na apuração do IRPJ, não devendo simplesmente se seguir, consoante a DRJ, com a lógica de que o acessório segue o principal. No presente caso o pagamento de juros e multas compreende compensação ao fisco pela mora do contribuinte e, assim, não são simples acessórios do principal, mas despesas devidas ao fisco e relativas ao risco da atividade, podendo, desta maneira, ser deduzidas na apuração do resultado tributável.***
> *Por isso, em relação a estes valores, voto por dar provimento ao recurso cancelando a glosa do valor de R$ 49.266,04 relativo aos juros e multa pela CSLL paga em atraso." (destaques acrescidos)*

234. Houve a interposição de Recurso Especial fazendário e o apelo não foi conhecido em relação à matéria em análise[48]. Ou seja, restou mantido, assim, o posicionamento favorável ao contribuinte acima relatado.

235. Diante do não conhecimento do apelo especial fazendário quanto ao tema da dedutibilidade das despesas de juros relacionadas a tributos não dedutíveis, se terá em futuro próximo a consolidação do entendimento firmado na Turma Ordinária, pela **possibilidade de dedução dos juros da CSLL paga em atraso**, pelo que se revela a orientação do Eg. CARF nos exatos termos ora defendidos pela Recorrente.

236. Pelo exposto, espera-se que este Eg. Conselho aproveite o contexto acima mencionado para revisar o posicionamento impresso no v. acórdão recorrido e alinhar a prestação jurisdicional desta instância administrativa.

IV.2.6 – AUTUAÇÃO BASEADA EXCLUSIVAMENTE EM SOLUÇÃO COSIT QUE NÃO VINCULA A INSTÂNCIA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA

237. Noutra perspectiva, v. acórdão recorrido merece ser reformado, porque emprega de maneira acrítica a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, que supostamente legitimaria a aplicação do referido brocardo. Nesta medida, a DRJ invocou vinculação à referida Solução de Consulta, como se se tratasse de legislação tributária vigente. Nada mais equivocado!

238. Com efeito, os efeitos vinculantes das soluções de consulta proferidas pela COSIT se limitam à "hipótese por elas abrangida" (art. 33 da IN RFB 2058/2021).

239. A Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 e a Solução de divergência 1- COSIT analisaram especificamente os juros incidentes sobre o saldo devedor e sobre cada prestação do PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017. Veja-se:

> Solução de Consulta COSIT nº 101/2020
> *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*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

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****.*

Trechos do relatório:
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. (..) requer a manifestação sobre questões redigidas nestes*
exatos termos: a) Os juros Selic acrescidos ao saldo devedor e ao valor de cada prestação ***do Pert, conforme o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, e o art. 5º, §2º da IN RFB nº 1.711, de 2017****, são considerados despesas financeiras?*

Trecho da Fundamentação:
No caso objeto de análise, ***o art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, instituidora do Pert****, determina que (...)*
9. Dessarte, o primeiro questionamento da consulente é solucionado no sentido de que os juros à taxa ***Selic acrescidos ao saldo devedor****, assim como os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal* ***a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017****, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. (...)* (destaques acrescidos)

Solução de divergência 1- COSIT
(...) 12. Diante do exposto, requer seja provido o especial, para que, reformando-se a solução de consulta recorrida nos pontos atacados, seja reconhecida a dedutibilidade, pelo regime de competência, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, das despesas incorridas a título de juros moratórios (Selic) acrescidos do saldo devedor e ao valor de cada prestação ***ao Programa Especial de Regularização Tributária (Pert)****, vinculados ao IRPJS, CSLL e multa de ofício. (...)* (destaques acrescidos)

240. 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.

241. 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.

242. Ademais, a referida Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 **não é vinculante ao processo administrativo fiscal**, tanto é que o art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013, também citado genericamente na autuação, prescreve que as Soluções de Consulta Cosit têm efeitos vinculantes tão somente no âmbito da RFB[49].

243. Entre outras razões, a RFB e o CARF (e as DRJ) consistem em órgãos distintos do Ministério da Fazenda[50], independentes entre si, não podendo o entendimento de

um vincular a atuação do outro. Nesse exato sentido, vale citar trecho do Acórdão nº 3202-001.404, proferido pelo E. Tribunal Administrativo, *in verbis*:

> *"Por fim, quanto à suposta omissão (item iii do Relatório) do acórdão por não ter adotado o entendimento constante da Solução de Divergência nº 27/08, da Cosit, equivoca-se a Embargante ao afirmar que o CARF estaria vinculado à citada Solução.*
> ***A uma, porque a Solução de Consulta e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB. O CARF não faz parte da estrutura da RFB".***[51]

244. O v. acórdão recorrido que manteve o AI fundado tão somente na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 macula a própria finalidade do processo administrativo fiscal: não se pode perder de vista que o principal objetivo do contencioso é a revisão da legalidade do próprio lançamento tributário, a qual deve ser realizada de forma imparcial e com independência.

245. A mera reprodução, no âmbito do processo administrativo, do entendimento supostamente consolidado no âmbito da Administração Tributária, viola as próprias normas legais que o regulamentam, em especial os artigos 50 da Lei nº 9.784/99, 31 do Decreto 70.235/72 e 41 da Portaria nº 343/2015 (Regimento interno do CARF)[52]. Uma decisão administrativa baseada exclusivamente na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, representa vício manifesto na prestação da jurisdição administrativa, e merece ser repudiada, sob pena de nulidade.

246. Além do mais, a replicação da Solução de Consulta COSIT 101/2020 também representa violação ao artigo 5º, incisos XXXIV, XXXV, LIV E LV da CF/88.

247. A garantia constitucional ao devido processo administrativo fiscal, no Brasil, é um direito fundamental que deve conviver ao lado do princípio da prestação da jurisdição administrativa de revisão/auto-tutela dos atos administrativos. Essas garantias estão contempladas na Constituição, que determina no art. 5º, XXXV, que "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*".

248. A Constituição Federal consagra o processo administrativo tributário como uma garantia fundamental do administrado, ao lhe assegurar o direito de petição aos Poderes Públicos contra a ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, a), o devido processo legal (art. 5º, LIV), o direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

249. Assim, resta evidente a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido e de cancelamento do AI o entendimento contido na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 não tem respaldo em disposto legal e não vincula o processo administrativo fiscal, seja em primeira, ou em segunda instância.

IV.2.7 – DESCABIMENTO DO AI POR FORÇA DOS ARTS. 24 LINDB, 100 E 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: SOLUÇÃO DE CONSULTA QUE FUNDAMENTA O AUTO DE INFRAÇÃO É POSTERIOR AOS FATOS GERADORES

250. O v. acórdão buscou validar a autuação com base no fato de que a Solução de Consulta que o fundamenta é pública e, novamente, adotou integralmente as razões do v. acórdão nº 1302-007.252, proferido pela 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, em 11/09/2024. Confira-se:

> *Ressalto também que a Solução de Consulta Cosit 101/2020 é um documento público e contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, fundamentos estes trazidos em leis, abaixo destaco trecho da solução de consulta combatida.*
> *(...)*
> *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: (...)*
> *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. (...)*
> *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: (...)*
> *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: (...)*
> *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.*

251. O v. acórdão recorrido também merece reforma, por não ter se debruçado quando ao argumento de aplicação dos artigos 24 da LINDB, e, 100 e 146 do CTN. Senão vejamos.

252. Em 25 de abril de 2018, foi editada a Lei n.º 13.655/2018, que incluiu novos princípios gerais na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB (Decreto-Lei 4.657/1947). Dentre as alterações, o artigo 24 traz impactos relevantes para o caso:

> *"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais **da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*
> *Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as*

253. A norma transcrita acima, que 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.

254. A Justificativa do Projeto que resultou na Lei 13.655/2018 deixa claro que, quanto mais avança a legislação e a atuação do Estado, mais retrocede a segurança jurídica em razão de incerteza e imprevisibilidade sobre processos e o controle da administração. Nesse sentido, imperioso *"incluir na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/1942) disposição para elevar os níveis de segurança jurídica e de eficiência na criação e aplicação do direito público"*.

255. Nesse cenário, a Justificativa indica que os objetivos da Lei são neutralizar fatores de distorção da atividade jurídico-decisória, dentre eles destacamos: (i) "o alto grau de indeterminação de grande parte das normas públicas"; (ii) "a relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma"; (iii) a instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo risco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle"; e (iv) os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar o cumprimento de obrigações)".

256. 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, *in verbis*:

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

257. No caso concreto, diferentemente do que restou decidido no v. Acórdão recorrido, até o advento da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, prevalecia o entendimento pela ampla dedutibilidade dos juros Selic. Isso é, à época dos fatos geradores (2019), o entendimento fazendário publicizado era outro!

258. 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, no o Parecer Normativo CST nº 61 de 23 de Outubro de 1979 e na Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit.

259. Em especial, destaque-se que a ementa da primeira das citadas Soluções de Consulta não versa especificamente sobre o tema em litígio. Todavia, a partir de seu inteiro teor é possível constatar que foi decidido de forma categórica que os juros – em razão de sua natureza compensatória, que não é anulada quando exigidos conjuntamente com

DOCUMENTO VALIDADO

tributos – são dedutíveis, *in verbis*:

> **Solução de Consulta COSIT nº 21/2013**
> *"9.3. Dispõe esse Parecer que, relativamente à apuração do lucro real, o preceito em estudo firma a regra básica da indedutibilidade das multas fiscais. Nessa regra básica se incluem as multas punitivas, que se fundam no interesse público de punir o inadimplente, propostas por ocasião do lançamento, caso, portanto, das multas lançadas de ofício, objeto do processo mencionado pela consulente (art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).*
> *9.4.* ***Excepcionam-se da regra, e são dedutíveis, portanto, as multas de natureza compensatória****, aquelas que se destinam não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido, configurando uma penalidade de caráter civil, da mesma natureza da indenização prevista no direito civil ("acréscimos moratórios compensatórios").* ***Nessa categoria se inserem*** *(item 4.7, "a", do Parecer) a multa de mora (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e* ***os juros de mora*** ***(arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996)****.*
>
> *9.5.* ***Cabe destacar que os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva, por meio de lançamento de ofício*** *– não podem, entretanto, ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL enquanto o tributo estiver com a sua exigibilidade suspensa, como se viu."*

260. Já, na Solução de Consulta nº 66, de 2011 – Disit/SRRF07 de 2011 foi expressamente consignado na ementa que os juros de mora são dedutíveis na determinação do lucro real:

> **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.*
>
> Trechos do inteiro teor:
> *"36. No mesmo sentido, o item 8 do Parecer Normativo CST nº 174/74, publicado no DOU de 22 de outubro de 1974, conclui que* ***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."***

261. Ou seja, em sentido diametralmente oposto ao consignado no Auto de Infração e validado na DRJ, nos termos das manifestações acima mencionadas da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, reitere-se, vigentes à época dos fatos, a SELIC do REFIS TBU era dedutível!

262. Logo, de ver está a impropriedade do v. Acórdão recorrido!

263. Ademais, a Recorrente aderiu ao REFIS TBU em 2013. Desde então, a Recorrente procedeu com os idênticos procedimentos questionados na presente autuação referente ao ano-calendário de 2019. Isso é, desde 2013 a Recorrente vem deduzindo os juros Selic referentes à dívida do REFIS TBU do lucro real e da base de cálculo do IRPJ. A autuação ora combatida se refere, tão somente, ao ano-calendário de 2019!

264. A lógica adotada pela Recorrente e condenada no AI – ratificado pelo v. acórdão recorrido – já havia sido, inclusive, aceita pela própria RFB, quando da fiscalização que originou o já mencionado AI 16682.721165/2018-64 (cf. Doc. 06 da Impugnação). 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 TBU tinham sido deduzidos:

DOCUMENTO VALIDADO

> *"(...) **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.

265. 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.

266. Este contexto que veio se consolidando desde 2013 importa, portanto, em cenário claríssimo de regularidade da atuação da Recorrente, que somente foi alterado em 2024, 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 e art. 146 do CTN.**

267. 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.

268. 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 CTN[53]). Jamais poderia o Fisco modificar a sua interpretação em relação a fatos passados e penalizar o contribuinte e constituí-lo em mora.

269. No âmbito deste E. CARF se encontram precedentes que respaldam a aplicabilidade do art. 146 do CTN a situações como a presente. A título de exemplo, em hipótese na qual o contribuinte estava respaldado por resposta à consulta (ato administrativo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

com natureza jurídica similar à TVF, que vincula fisco e contribuinte), consignou-se que não poderia haver alteração retroativa do critério jurídico, senão para fatos geradores futuros. Veja-se:

> *CLASSIFICAÇÃO FISC□L. SOLUÇÃO DE CONSULT□ CO□N□ PROTEÇÃO D□ CONFI□NÇ□ □RT. 146, CTN.* ***À luz do princípio da proteção da confiança consagrado pelo art. 146, CTN, considerando que a Recorrente se respaldou em ato legítimo e presumidamente válido da □dministração Pública*** *concernente à cl□ssific□ção das mercadorias por ela importadas (soluções de consult□ CO□N□), necessário □ st□r □ exigênci□ tributári□ do l□nçamento qu□nto às impressor□s cl□ssific□d□s sob código NCM/SH 8443.32.32.* ***□ alteração do critério jurídico realizado pela fiscalização no lançamento (alteração do código NCM a ser adotado) somente poderia ser exigido para os fatos geradores futuros.*** *(□córdão 3402.003970, Rel□tor□ M□ys□de Sá Pittondo Deligne, julg□do n□sessão de 28 de m□ço de 2017) (dest□ques □resc idos)*

270. Nessa linha, insta destacar que o art. 48, § 12 da Lei nº 9.430/96[54], o art. 100 do Decreto nº 7.574/2011[55] e o art. 26 da IN RFB 2.058/2021[56] estabelecem que **a alteração desfavorável de entendimento em sede de Solução de Consulta atinge apenas os fatos geradores que ocorrerem após a publicação da nova orientação na impressa oficial ou após a ciência do consulente**. Ora, a Solução de Consulta COSIT 101/2020 foi publicada no Diário Oficial da União em 30/09/2020, logo, poderia atingir, tão somente, os fatos geradores supervenientes ao ano-calendário de 2019!

271. Enfim, é necessária reforma do r. *decisum*, com o subsequente reconhecimento da validade dos procedimentos adotados pela Recorrente 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 c□su*, 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.

14. Em paralelo a tais argumentos, a Recorrente apresenta diversos argumentos subsidiários descritos a partir da folha 597. Por fim, houve instrução de PARECERES constantes a partir das folhas 611 e 658.

É O RELATÓRIO.

VOTO

Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva - Relator

PRELIMINARES

TEMPESTIVIDADE E REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

20. Nos termos do Decreto 70.235/1972, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende a requisitos de admissibilidade nele previstos. Conforme Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), aprovado pela Portaria MF 1.634/2023, a matéria objeto do Recurso está contida na competência da Primeira Seção de Julgamento.

DOCUMENTO VALIDADO

NULIDADE

21. Em essência, alega-se mais uma vez nulidade por suposto erro em apuração de base de cálculo. Os representantes da Recorrente reafirmam que o Fisco, considerado valores referentes ao Programa de Alimentação do trabalhador - PAT, não consideraram de forma correta tais valores ao calcular o Lucro Real:

> 25. A ora Recorrente teceu argumento de nulidade do AI, relacionados com o grave lapso na sua quantificação. A Recorrente demonstrou a falha na quantificação do IRPJ (por não terem sido computados benefícios fiscais aplicáveis em favor da ora Recorrente referentes a deduções do PAT).

22. No pedido de Nulidade da Recorrente há repetição de argumentos contidos na Impugnação. Antes de julgar novamente a demanda, vale registrar que a Decisão de Primeira Instância julgou como improcedentes as argumentações relacionadas ao assunto trazidas novamente no presente Recurso Voluntário.

23. Antes de tudo, destaco que eventuais erros ou omissões em valores da constituição de crédito não ferem direito de defesa. Isto ocorre por expressa disposição contida no artigo 60 do Decreto 70.235/1972, que prevê o seguinte:

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

24. Nesse sentido, cabe destacar, que não houve, em momento algum, eventual preterição ao Direito de Defesa. Como regra, conforme prevê os artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72, a Incompetência da Autoridade Fiscal e eventual lesão ao princípio da Ampla Defesa e Contraditório seriam as únicas causas que justificariam declaração de Nulidade da constituição de crédito.

25. A Recorrente desde a execução do procedimento fiscal vem exercendo de forma plena seu direito de defesa e contraditório. Portanto, descabidas as alegações da Recorrente em preliminares.

MÉRITO

26. A Recorrente, repetindo argumentos explicitados em recurso à primeira instância, novamente reafirma contrariedade a prescrições específicas de lei, ausência de fundamento legal e inobservância de preceitos. Ratifica, assim, sua visão de que, no mérito, a constituição de

DOCUMENTO VALIDADO

crédito, a qual resultou de indedutibilidade de JUROS SELIC, foi amparada por razões insubsistentes.

27. Vale destacar, conforme já indicado em primeira instância, que tal glosa refere-se a parcelas mensais do programa de parcelamento REFIS TBU ao qual a Recorrente aderiu. Assim, a alegação essencial, já invocada na Impugnação de primeira instância, é a de que o Fisco não fez referência direta a correto dispositivo legal para formalizar a constituição de crédito.

28. Neste sentido, argumenta-se que houve apenas referência à Solução de Consulta Cosit 101/2020 e dispositivos genéricos os quais, do seu ponto de vista, de fato, não fundamentam a referida constituição e, portanto, tornam inválida a decisão de considerar como indedutível a JUROS SELIC apropriados em sua contabilidade.

29. Com isso, há entendimento da Recorrente de que a referida constituição ocorreu sem fundamentação legal. Portanto, nesta diretriz, a ação fiscal configurou-se em autêntica e absurda exigência de tributo sem respaldo em lei.

30. No acórdão de primeira instância há citação de alegação da Recorrente de que *as soluções de consulta não se prestam à função vinculante que a autoridade fiscal lhe pretendeu conferir, diz ela*:

> *Com efeito, as referidas Soluções de Consulta não são vinculantes ao processo administrativo fiscal, tanto é que o art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013, também citado genericamente na autuação, prescreve que as Soluções de Consulta Cosit têm efeitos vinculantes tão somente no âmbito da RFB.*
>
> *Entre outras razões, a RFB e o CARF consistem em órgãos distintos do Ministério da Fazenda, independentes entre si, não podendo o entendimento de um vincular a atuação do outro.*

31. A referida decisão entende que:

> *As soluções de consulta tem como objetivo elucidar dispositivos legais que não são claros ao entendimento do contribuinte, não se tratando de inovações legislativas, ou seja, toda e qualquer solução é pautada em legislação vigente e aplicável ao caso sob análise e como se analisou e emitiu um entendimento acerca do assunto, torna ela vinculante no âmbito da RFB e respalda o contribuinte que aplicar o procedimento/entendimento nela previsto, dê-se o nome a isto de segurança jurídica, esta é a previsão contida no art.46 do Decreto 70235/72*.
>
> *... a Solução de Consulta Cosit 101/2020 é um documento público e contém os fundamentos legais que motivaram a conclusão lá exarada, fundamentos estes trazidos em leis...*
>
> *Fica claro que as soluções de consultas são normativos auxiliares no deslinde de questões que possam suscitar dúvida na interpretação da lei em si, os*

DOCUMENTO VALIDADO

fundamentos acima transcritos são normativos vigentes no mundo jurídico no momento da análise do caso propriamente dito.

32. Em relação a indedutibilidade de tais juros, visando decisão de mérito, tomo como minhas razões de decidir o conteúdo sobre a matéria contida em decisão DESTA TURMA DE JULGAMENTO (1302-007.252 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA), incluindo texto preliminar por haver correlação com fundamentação meritória:

> Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.
>
> Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.
>
> O recurso voluntário é tempestivo, preenchendo os demais requisitos de admissibilidade do art. 16 do Decreto n° 70.235/72, assim dele conheço e passo a analisá-lo.
>
> **1.Da arguição de fundamento legal para a autuação**
>
> A Recorrente aduz que o lançamento não teria lastro em fundamento legal, tendo se baseado unicamente em solução de consulta emitido pela Coordenação-Geral de Tributação - COSIT, da Secretaria da Receita Federal, cujo entendimento, segundo a Recorrente, seria contrário a normas estatuídas no ordenamento jurídico que autorizariam a dedutibilidade de despesa de juros na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:
>
> > **IV.1 – DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO**
> >
> > O primeiro argumento de defesa lançado pela ora Recorrente foi no sentido de que a autuação fiscal não teria lastro em fundamento legal e que as prescrições do ordenamento jurídico estatuem, justamente, regras diametralmente opostas à defendida no AI, no sentido de: autorizar a dedutibilidade de despesas de juros na
>
> apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e, de vedar a dedutibilidade dos juros em específicas situações que não se identificam com a ora debatida nos autos. Ademais, argumentou-se que o AI teria respaldo exclusivo em Solução de Consulta COSIT, que erige raciocínio falacioso, que não tem respaldo em dispositivo legal e que não é vinculante ao processo administrativo em concreto.
>
> No entendimento da Recorrente, a DRJ fundamentou a sua decisão em dispositivos legais não indicados no Auto de Infração:
>
> > **IV.1.a – Autuação sem fundamento em lei**
> >
> > No v. acórdão recorrido decidiu-se pela improcedência da Impugnação na parte em que invocou a insubsistência da autuação em razão da ausência de fundamentação legal, uma vez que:
> >
> > *"(...) Os fundamentos legais foram externados no Termo de Verificação Fiscal, assim como no auto de infração (fls. 36/43), ao registrar como enquadramento legal o seguinte: 'art. 41 § 2º, e art. 57 da Lei 8.981/95; Artigos 247, 248, 249, incisos I e II, 251, 277, 278, 299, 300, todos do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), Solução de Consulta Cosit 101 de 28 de setembro de 2020'.*
> >
> > *E para a CSLL, registrou-se o seguinte enquadramento legal (auto de infração, fl. 46): 'Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12'". (destaques acrescidos)*
> >
> > De pronto, é de se registrar que os artigos 247 e 249 do RIR/99 listados no v. acórdão recorrido não constaram no AI. Veja-se:
> >
> > ENQUADRAMENTO LEGAL
> > Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:
> > Ar. 41, parágrafo 2º e 5º, 57 da Lei 8981/1995
> > art. 3º da Lei nº 9.249/95.
> > Art. 61, caput e parágrafo 3º da Lei 9430/1996
> > Arts. 248, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99
> > Art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013 e Solução de Consulta COSIT nº 101/2020
>
> Não assiste razão à Recorrente.
>
> A referência aos artigos 247 e 249 do RIR/99, como fundamento da autuação, estão expressamente consignados no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 35), parte integrante do Auto de Infração, nos seguintes termos:
>
> > O presente Termo é parte integrante e inseparável do Auto de Infração, documentos estes que formalizam o lançamento do crédito tributário de IRPJ e CSLL de acordo com o seguinte enquadramento legal: art. 41 § 2º, e art. 57 da Lei

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

> De todo modo, ainda que todos os dispositivos retromencionados tivessem efetivamente constado na autuação combatida, tem-se que o AI não veicularia fundamentação legal apta e suficiente para lastrear a suposta infração.
>
> Pois, todos os dispositivos normativos invocados – *à exceção da Solução de Consulta COSIT 101/2020* – são gerais e passam ao largo de respaldar a exigência fiscal e prescrever a indedutibilidade dos juros Selic. É ver:

Dispositivo normativo referente ao AI IRPJ	Teor
Art. 41, parágrafo 2º e 5º, 57 da Lei 8981/1995	Estipula a regra geral de dedutibilidade dos tributos e das contribuições, excetuando o IRPJ e as multas por infrações fiscais (salvo as de natureza compensatória) // Prevê a aplicação da mesma regra para a CSLL: *"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."* *"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela*
	esta Lei."
Art. 3º da Lei nº 9.249/95	Fixa a alíquota do IRPJ: *"Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento."*
Art. 61, caput e parágrafo 3º da Lei 9430/1996	Prescreve a incidência de acréscimo moratórios sobre débitos pagos a destempo, indicando a Selic como índice para os juros de mora: *"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)* *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*
Arts. 247, 248, 249, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99	Enunciam regras gerais para apuração do lucro real: *"Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).* *§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).* *§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).* *§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º). "* *"Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º)."* *"Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):* *I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;* *II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.* *Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:* *I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");* *II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);* *III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;* *IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);* *V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);* *VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);* *VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);* *VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);* *IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);* *X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);* *XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

	art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º)." "Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º). Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25)." "Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11). Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º)." "Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º). Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II)." "Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47)." "Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º)."
Art. 9º da Instrução Normativa 1396/2013 e Solução de Consulta COSIT nº 101/2020	Estabelece efeitos vinculantes das Soluções de Consulta Cosit para a RFB // Expõe o entendimento de indedutibilidade dos juros de mora "atrelados" ao IRPJ e à CSLL: "Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)" "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."

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

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

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

> A partir de uma breve leitura do teor dos dispositivos acima colacionados, citados no v. acórdão recorrido, nota-se que se trata de prescrições que regem termos gerais da apuração e dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, sem adentrar nas particularidades da tese que constou nos fundamentos do Termo de Verificação Fiscal. Logo, ao contrário do que restou decidido no v. acórdão recorrido, o Auto de Infração em questão não contém fundamentação legal, sendo imperativo reconhecer que a autuação se consubstancia em autêntica e absurda exigência de tributo sem respaldo em lei.
>
> Verifica-se que na mesma toada da Autoridade Fiscal, **a DRJ buscou, sem base legal e por meio de assertivas superficiais e abertas, impingir um ar de legalidade ao AI, sem, no entanto, apontar o seu fundamento legal!**
>
> Com as devidas vênias, não é aceitável que o Fisco e esta instância contenciosa administrativa inovem em relação à legislação, sob pena de afronta ao princípio da estrita legalidade, a teor dos arts. 142 do CTN e art. 2º da Lei 9.784/99, bem como dos art. 9º e 97, I do CTN e 5º, II, e 150, I, da CF.

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 n° 16682.721165/2018-64, que, segunda a mesma, teria consolidado o entendimento em seu favor,

> IV.3. – DA COISA JULGADA MATERIAL (PAF 16682.721165/2018-64) E DOS PRECEDENTES VINCULANTES DO STF E DO STJ (art. 62 § 1º, II, "b", e §2º do RICARF)
>
> A ora Recorrente ainda defendeu a insubsistência do AI na medida em que a atuação desafia precedente do CARF exarado em seu favor e já consolidado sob o manto da coisa julgada e, também, decisões definitivas de mérito dos Tribunais Superiores julgadas nas sistemáticas dos repetitivos e da repercussão geral.
>
> O v. acórdão recorrido decidiu pela improcedência do argumento de existência de decisão administrativa favorável à Recorrente nos autos do PAF 16682.721165/2018-64, haja vista que "a matéria deste processo se refere aos valores de juros devidos à taxa Selic incidentes sobre o saldo devedor da dívida consolidada no parcelamento de IRPJ e CSLL; enquanto *"a matéria analisada no âmbito do PAF 16682.721165/2018-64 cuida dos valores correspondentes à redução da multa de mora decorrente da adesão ao parcelamento especial previsto no art. 40 da Lei 12865/2013 e à redução a zero da parcela dos demais encargos legais de 20% calculados sobre as multas de ofício, em decorrência também da adesão ao parcelamento especial citado anteriormente*".
>
> Tal decisão merece ser revista por este Eg. CARF, uma vez que se respalda em análise rasa e inadequada. O raciocínio argumentativo aplicado àqueles autos é por completo aplicável ao presente PAF e, por isso, deve ser observado neste processo. Senão vejamos.
>
> Como antecipado em sede de Impugnação, o procedimento implementado pela Recorrente, no sentido de deduzir as despesas do REFIS TBU (atente-se: este exato programa de parcelamento em concreto) consoante o regime próprio de cada rubrica já foi avalizado por este Eg. CARF, no julgamento datado de 22/01/2020 do AI 16682.721165/2018-64, lavrado contra a Recorrente (cf. Doc. 04 da Impugnação – fls.).
>
> Com efeito, nos autos do PAF 16682.721165/2018-64, este Eg. CARF entendeu por bem cancelar a autuação que se baseava na **mesma premissa** do AI ora em discussão: nos presente autos, busca-se conferir aos juros Selic o mesmo tratamento fiscal do IRPJ e da CSLL para fins de 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 vênias, o raciocínio argumentativo é uno, de modo que as análises e conclusões por este Eg. Conselho também devem ser coerentes entre si.

A Recorrente defende que o entendimento firmado na decisão nos autos do processo n° 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*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

> *Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.*
>
> *Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.*
>
> *§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:*
>
> *I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;*
>
> *II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;*
>
> *III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.*
>
> *§ 2º A hipótese do § 1o não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.*

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 de deduzido das base de cálculo do IRPJ e da CSLL (realces acrescentados):

> 2. Conforme relatado, trata-se de processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado para a cobrança de IRPJ e CSLL, ano-calendário de 2013, fundada em suposta insuficiência de adição às bases de cálculos dos referidos tributos de rubricas referentes aos anos-calendário de 2003 a 2012 e incluídas no programa de parcelamento especial instituído pela Lei 12.865/2013 ("REFIS TBU").
>
> 3. De acordo com a acusação fiscal, "foi constatada uma insuficiência de adição no valor total de R$ 2.555.450.338,64, calculada pela diferença entre a soma das parcelas indedutíveis e o valor da adição registrada no LALUR e no LACS" do ano-calendário de 2013.
>
> 4. A suposta insuficiência decorre do fato de a ora Recorrente ter, segundo a autoridade autuante, deduzido indevidamente das bases de cálculo dos tributos: (i) as **multas moratórias**, calculadas para os períodos 2009 a 2012 (R$ 0,851 bilhão), na medida em que a sua não incidência estaria garantida por força do §2º, do art. 63, da Lei 9.430/1996 e, portanto, não poderia a contribuinte ter se valido das disposições do §º 15, do art. 40, da Lei 12.865/2013; e (ii) acréscimos legais identificados como "demais encargos", pois a parcela do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei 1.025/1969, na parte **calculada sobre a multa de ofício**, não poderia ter sido objeto de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 5. Em síntese, para a autoridade autuante e 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 indedutível por sua natureza (no caso, multa de ofício).

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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 n° 16682.721165/2018-64 é relativo à dedutibilidade do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei n° 1.024/1969 incidente sobre a multa de ofício:

> **II. Da Dedutibilidade dos Demais Encargos**
>
> 30. De acordo com a autoridade autuante e doutas autoridades julgadoras, a parcela do encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025, de 21 de outubro de 1969, na parte calculada sobre a multa de ofício, não poderia ter sido objeto de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Comefeito, deveria a ora Recorrente ter adicionado este montante na apuração do IRPJ e da CSLL.
>
> 31. Vejamos a manifestação da r. DRJ sobre o tema: "a natureza da despesa correspondente a este encargo (encargo legal – 20% do Decreto-Lei nº 1.025/196) depende da natureza da dívida que tenha sido inscrita. Ou melhor dizendo, é a natureza da dívida inscrita que se presta para verificação da dedutibilidade da despesa incorrida com tal encargo, se ela atende aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade".
>
> 32. Data máxima vênia, tal posicionamento não merece prevalecer. Não cabe dar o mesmo tratamento das multas de ofício aos encargos legais para fins de considerá-los indedutíveis.

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

> 42. Como dito, diferente das multas moratória, analisadas na referida Solução de Consulta, os encargos legais consistem em taxa com caráter indenizatório (e não punitivo), tal como recentemente firmou o C. Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso submetido ao **rito dos repetitivos**:
>
> > "PROCESSUAL CIVIL E FALIMENTAR. CLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGO LEGAL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. NATUREZA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA CONFERIDA AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EXTENSÃO. 1. Nos termos do art. 1º do DL n. 1.025/1969, o encargo de 20% inserido nas cobranças promovidas pela União, pago pelo executado, **é crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional.**"
> >
> > (REsp 1521999/SP / 1525388, julgamento realizado em 28/11/2018) (destaques acrescidos)

DOCUMENTO VALIDADO

> 43. E, como se não bastasse, verifico nítida inconsistência na acusação de indedutibilidade quando se demonstra a reversão plena das despesas com o encargo legal. Isso porque, a presente autuação de um lado se fundamenta na tese da indedutibilidade fiscal de despesas como custos e despesas operacionais (art. 344 c/c artigo 299 do RIR/99) e de outro reconhece expressamente no TVF (e-fls. 547 e 549) e "Demonstrativo TBU 08" (e-fls. 552) que tais despesas foram revertidas, anuladas a título de "receitas de reversão", de modo a neutralizar totalmente os efeitos da despesa originalmente deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Confira-se:
>
> (...)
>
> 44. Logo, fica claro que não há qualquer valor indevidamente deduzido a título de encargos legais como custos ou despesas operacionais, o que, por si só, já teria o condão de cancelar a respectiva exigência.
>
> 45. Em vista das razões supra, essa relatoria considera que foi adequado o tratamento tributário conferido aos valores anistiados a título de encargos legais. A integralidade dessa rubrica, deve ser excluída das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do art. 40, §15º, da Lei 12.865/2013 c/c art. 4º, da Lei nº 11.941/2009.

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

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

2.2 De precedentes vinculantes do STF e STJ

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

> Nos autos do julgamento do Tema STF 962 (Recurso Extraordinário 1.063.187/SC), ao se aprofundarem na análise dos juros Selic, no contexto de discussão sobre a tributação dos juros decorrentes do indébito tributário, os Ministros julgadores do STF expressamente firmaram a natureza jurídica autônoma e independente dos juros Selic e do IRPJ e da CSLL (o que lhes assegura o tratamento diferenciado para fins de dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL):
>
> > *"trata-se de **juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal** (...) o tratamento contábil dado à devolução dos tributos com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua **natureza autônoma em relação à verba principal**, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior quando do pagamento do tributo (...) Destaquem-se algumas das conclusões*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

> **Tema 962 - Incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.**
>
> Há Repercussão? **Sim**
>
> Relator(a): MIN. DIAS TOFFOLI
>
> Leading Case: RE1063187
>
> Descrição: Recurso extraordinário interposto com fundamento na alínea b do inciso III do art. 102 da Constituição da República, em que se discute a constitucionalidade da incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.
>
> Tese: É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.

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

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

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

> Nesta mesma linha e em sede de recurso submetido ao então vigente regime do art. 543-C do CPC/1973, o A. STJ analisou a temática de resgate de juros de depósitos judiciais de valores incluídos em programas de parcelamento e, como fundamento determinante para decidir, ponderou a independência e autonomia dos Juros Selic, confira-se:
>
> > *"(...) convém rememorar as parcelas ou rubricas que compõem o crédito tributário:*
> >
> > *Principal: é valor do tributo devido ou da multa isolada devida;*

> *Multa: é o valor da multa devida quanto atrelada ao principal, podendo ser de ofício, no caso de infração à legislação tributária, ou de mora, no caso de atraso no pagamento do principal;*
>
> *Juros de mora: são os juros incidentes em razão de atraso no pagamento do principal (art. 161, §1º, do CTN, atualmente a SELIC, por força do art. 61, §3º, da Lei n. 9.430/96).*
>
> *Encargos: demais encargos incidentes sobre a dívida."* (RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.513 – PR, submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008) (destaques acrescidos)

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

> Quanto ao caso concreto, observo que se trata originalmente de mandado de segurança onde o PARTICULAR estava pleiteando a inexistência de relação jurídica que o obrigasse ao recolhimento de COFINS. Durante o curso do processo foram realizados depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do tributo discutido. O processo teve trânsito em julgado em 12.12.2008 de forma desfavorável ao PARTICULAR e na sequência foi sobrestado para aguardar posicionamento do STF sobre a modulação de efeitos da revogação da Súmula n. 276, deste STJ. No entanto, nesse ínterim, **antes da ordem** para a transformação dos depósitos efetuados em pagamento definitivo (outrora conversão em renda), sobreveio a Lei n. 11.941/2009 (DOU de 28.5.2009) que em seu art. 1º, §3º, permitiu o pagamento ou parcelamento de débitos com os benefícios de remissão e anistia da seguinte forma:
>
> **Lei n. 11.941/2009**
>
> Art. 1º [...]
>
> [...]
>
> § 3o Observado o disposto no art. 3o desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, **os débitos** que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo **poderão ser pagos ou** parcelados da seguinte forma:
>
> I – **pagos a vista, com redução** de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, **de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora** e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
>
> II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 CPC[1] ao presente processo, tampouco o art. 98 do Regimento Interno do CARF[2], aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de Dezembro de 2023.

---

[1] Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
II - os enunciados de súmula vinculante;
III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados
(...)

[2] Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

DOCUMENTO VALIDADO

2.3 Da natureza dos juros incidentes SELIC

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

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

> **IV.2. – DA NATUREZA JURIDICAMENTE AUTÔNOMA E INDEPENDENTE DOS JUROS SELIC EM RELAÇÃO ÀS RUBRICAS DE IRPJ E CSLL**
>
> O v. acórdão recorrido afastou a tese da ora Recorrente de que juros Selic sobre o saldo devedor do REFIS TBU teriam natureza autônoma e independente em relação ao IRPJ e à CSLL, de modo que seria legítima a sua dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo dos tributos em questão, com base no simplório fundamento de que tal entendimento confrontaria com a Solução COSIT 101/2020, *in verbis*:
>
> > "Não merece reparo a fundamentação da Fiscalização, pois a Coordenação Geral de Tributação sustentou o mesmo entendimento ao analisar a dedutibilidade dos juros de mora. Para isso, vejamos a ementa da Solução de Consulta nº 101 - COSIT, de 28/09/2020 (...).
> >
> > De acordo com comando normativo da Solução de Consulta nº 101 - COSIT, de 28/09/2020, os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem. Sendo assim, não são dedutíveis os juros devidos à Taxa Selic incidentes sobre o IRPJ e a CSLL, posto que são tributos indedutíveis, por força do § 2º do art. 41 da Lei 8981/1995 e do art. 1º da Lei 9316/1996.
> >
> > Além da legislação citada pela Fiscalização, nas palavras do ilustre Julgador Alberto Pinto, externadas dentro do julgamento dessa Turma, há também uma razão de ordem técnica para caracterizar a indedutibilidade da despesa em questão. Isso porque o IRPJ e a CSLL não são despesas, mas destinação do lucro; logo, os valores decorrentes desses tributos não

---

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

II - fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 n° 1.396/2013, e, por entender que o caso concreto aplicar-se-ia o entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit n° 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 argumento contidos na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 para considerar indedutível os juros incidentes sobre parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL e as razões de defesa.

Primeiramente peço licença para transcrever a Solução de Consulta questionada:

> Solução de Consulta nº 101 - Cosit
>
> **Data** 28 de setembro de 2020
>
> **Assunto**: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> **Ementa**: LUCRO REAL. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.
>
> Na apuração do Lucro Real, os juros à taxa Selic sobre o saldo devedor e os juros à taxa Selic incidentes sobre cada prestação a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis. Todavia, tais juros somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.
>
> **Dispositivos Legais**: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, *caput* e §1º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, *caput* e §5º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, *caput* e §3º; Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.
>
> **Assunto**: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> **Ementa**: BASE DE CÁLCULO. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

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

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

Relatório

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

> **Decreto-Lei nº 1.598, de 1977**
>
> **Receitas e Despesas Financeiras**
>
> Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.
>
> § 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional**, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifou-se)

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

9. Dessarte, o primeiro questionamento da 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

DOCUMENTO VALIDADO

Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.

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

> **Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012**
>
> 10. A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de **acessório, que segue o principal**. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios de direito tributário, estes **devem seguir a regra de dedutibilidade do principal**. Ademais, frise-se que os juros de mora devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974).
>
> (grifou-se)
>
> **Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015**
>
> 21. Por sua vez, a multa imputada por infração à legislação tributária estadual não pode receber o mesmo tratamento de tributos inerentes a operações de aquisição de mercadorias. Como penalidade pecuniária, a multa não tem natureza tributária, nos moldes conceituados pela Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:
>
> > Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
>
> 22. Como consequência, tem-se que a multa é classificada como despesa, cabendo todavia, analisar a respeito de sua dedutibilidade ou não, para fins de apuração do lucro real.
>
> 23. Sobre o tratamento fiscal de despesas com multas por infrações fiscais, prevê o RIR/1999:
>
> > ***Tributos e Multas por Infrações Fiscais***
> >
> > *Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).*
> >
> > *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).*
>
> 24. A regra apresentada é a indedutibilidade de despesas relativas a multas por infrações fiscais. Contemplam-se duas exceções, conforme consta do texto referenciado. O assunto foi tratado em detalhes pelo Parecer Normativo CST nº 61, de 23 de outubro de 1979, cujos excertos a seguir aplicam-se ao presente caso.
>
> (...)
>
> 28. Nesse contexto, **se tal conduta constitui hipótese de descumprimento de obrigação acessória, que tem como efeito a falta de pagamento do imposto**, a penalidade aplicada não se enquadra na definição referida, de "multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo" e, como tal, **não é dedutível na apuração do lucro real** para fins de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.
>
> 29. Por seu turno, **os juros incidentes sobre a multa de ofício** devem ser tratados como acessório, seguindo a mesma sorte do principal. Desse modo, **também constituem despesa indedutível.** (grifou-se)

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

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

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

14. Portanto, o segundo e o terceiro questionamentos devem ser solucionados no sentido de que somente são admitidos como dedutíveis os juros moratórios e os

juros a que se refere o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, quando incidentes sobre despesas dedutíveis.

Conclusão

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

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

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

À Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF08.

Assinado digitalmente
EDUARDO KIMURA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.
Assinado digitalmente
ANTONIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF08

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

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit

DOCUMENTO VALIDADO

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***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

Hipótese → Consequência

Hipótese	
Se	Parcelada uma obrigação tributária de qualquer natureza.

Então,

Consequência	
Deve ser	As prestações mensais serão acrescidas de juros moratórios equivalentes à Selic, tomando-se por referência o montante do tributo objeto de parcelamento.

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

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

> "**A REGRA-MATRIZ DA MORA**
>
> *Da mesma forma, a regra-matriz da mora (RMM) gera – perante a ocorrência do fato jurídico da mora, i.é, diante da demora do adimplemento da relação jurídica tributária devida no prazo fixado - **uma outra relação jurídica a qual chamaremos de relação jurídica da mora (RJM):** (...)*
>
> *Em geral, a base de cálculo da relação jurídica de mora (RJM) é o valor da prestação, objeto da relação jurídica tributária inadimplida, ou seja, é a perspectiva 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***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

> *Lei 8.981/1995 Art. 41. § 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.*
>
> *Lei nº 9.316/96. Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.*

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

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

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

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

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

Não é isso o que pretendeu o legislador!

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 doart. 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 3ºdoart. 11,noart. 12,nocaput do art. 13e 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 do 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 da 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 de dedutibilidade de juros, mas ao que parece trata de juros remuneratórios incorridos sobre operações de capital e de empréstimos. Confira-se:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

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 n° 12.865/2013 (REFIS/TBU)

> § 14. Rescindido o parcelamento:
>
> I - será efetuada a apuração do valor original do débito, restabelecendo-se os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores; (grifei)
>
> II - serão deduzidas do valor referido no inciso I as prestações pagas.

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

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

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

A Recorrente sustenta que o procedimento por ela adotado já teria sido analisado pelo CARF no julgamento do processo n° 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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

(...)

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

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

> *"são dedutíveis, portanto, as multas de natureza compensatória, aquelas que se destinam não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido, configurando uma penalidade de caráter civil, da mesma natureza da indenização prevista no direito civil ("acréscimos moratórios compensatórios"). Nessa categoria se inserem (item 4.7, "a", do Parecer) a multa de mora (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996) e os juros de mora (arts. 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).*
>
> *Cabe destacar que **os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva,** por meio de lançamento de ofício (...)."* (destaques acrescidos) *"No que tange a juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira, e como tal são dedutíveis."* (PARECER NORMATIVO CST Nº 174 DE 25/09/1974)
>
> *"os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. (...) 39. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência."* (Solução de Consulta nº 66 - SRRF07/Disit)

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

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

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

> *"(...) **o contribuinte deduziu na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a totalidade das despesas** com os tributos incidentes sobre os seus lucros e respectivos acréscimos legais [multas de mora, **juros de mora** e demais encargos] obtidos por meio de suas coligadas e controladas nos períodos em referência*
>
> *(...)." (trecho TVF) Ora, em tendo a Fiscalização constatado a dedução dos juros de mora e não tendo lavrado AI para glosa de referidas rubricas, é certo que, contraditoriamente, quando do AI 16682.721165/2018-64 houve concordância da d. Autoridade Fiscal sobre os mesmos fatos ora objeto do AI em discussão.*

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

Não assiste razão à Recorrente.

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

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

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

> **Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012**
>
> 10. A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros de mora devidos em razão de débitos recolhidos com atraso

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974). (grifei)
>
> **Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015**
>
> Conclusão
>
> 15. Face o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que:
>
> a) Os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal a que se refere o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.
>
> b) Entretanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da CSSL, os juros à taxa Selic, sejam aqueles previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sejam os do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, são indedutíveis quando incidentes sobre o próprio imposto ou contribuição, assim como quando incidentes sobre as multas de ofício a que se refere o art. 41, §5º da Lei nº 8.981, de 1995.

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

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

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

> **Conclusão**
>
> 11. Ante o exposto, responde-se à consulente, que:
>
> a) a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009,

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

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

Que a matéria é polêmica, não restam dúvidas, até porque ensejou a emissão da Solução de Consulta de Divergência Cosit n° 1/2022, mas exatamente por isso, não há que se falar em alteração do critério jurídico por parte da Administração Tributária na lavratura do Auto de Infração, em afronta ao art. 24 da LINDB e do art. 146 do CTN.

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

> DESPESAS COM JUROS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIO DE IRPJ E CSLL PARCELADOS NO REFIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA. CABIMENTO.
>
> O parcelamento dos débitos não altera a natureza do débito parcelado e não possui o condão de transformar os juros devidos em obrigação autônoma, uma vez que continuam atrelados aos débitos sobre os quais incidem. Os acréscimos de juros moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 ou em leis instituidoras de parcelamentos, são considerados despesas financeiras e, regra geral, são dedutíveis. No entanto, a dedutibilidade dos juros depende da natureza da despesa sobre a qual incidem. No caso da apuração do IRPJ e da 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 1ª Turma da CSRF prolatado em 06 de outubro de 2021, processo 13971.722394/2014-19).
>
> ==========

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> GLOSA DE DESPESAS. MULTAS, JUROS E DEMAIS ENCARGOS ACRESCIDOS A DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INCLUÍDOS EM PARCELAMENTO.
>
> Como regra, de acordo com o caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, "os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". No entanto, em vista de previsões legais específicas, para fins de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ, são indedutíveis os valores incorridos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, considerando que os acréscimos legais seguem a sorte do tributo a que estejam vinculados, também são indedutíveis na apuração do IRPJ os acréscimos legais associados a débitos de IRPJ e CSLL. .(Acórdão 1302-002.112 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, prolatado em 16 de maio de 2017, processo 10980.727818/2012-82).
>
> ==========
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE 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 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, prolatado em 04 de outubro de 2012, processo 16327.001245/2009-69).

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

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

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

> (...)
>
> Em síntese, de acordo com a DRJ, a regra pela indedutibilidade da CSLL de sua própria base, prevista no art. 10 da Lei 9316/1996, seria suficiente para fundamentar a autuação fiscal nesta parte.
>
> Ocorre que, com as devidas vênias, a Recorrente vem demonstrando a completa inaplicabilidade de referido *rationale*, na medida em que a rubrica tributada não é

a CSLL, senão os juros de mora do REFIS TBU! Uma vez que a rubrica em questão consiste nos juros de mora, seria imprescindível a existência de fundamento normativo determinando a indedutibilidade dessa despesa da base de cálculo da CSLL para se conferir legitimidade ao AI em debate. Essa disposição legal 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 n º 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 7.689/1998 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 álculo e alíquotas previstas na legislação em vigor.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

33. Considerando o exposto, voto por considerar improcedentes as argumentações da Recorrente sobre a indedutibilidade de tais juros.

34. Sobre as questões secundárias (subsidiárias), relativas a CSLL, Juros Sobre Multa e PAT, entendo como correta a decisão de primeira instância explicitada em ambos os processos já mencionados.

DOCUMENTO VALIDADO

CONCLUSÃO

35. Feitas as análises detalhadas sobre os temas constantes no Recurso Voluntário, voto por considerar Improcedente as argumentações da Recorrente.

É o VOTO.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva - Relator

DOCUMENTO VALIDADO