



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721240/2022-73
ACÓRDÃO	1101-001.969 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERACAO MARACA INDUSTRIA E COMERCIO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

DIREITO PRIVADO. NORMAS TRIBUTÁRIAS.

As normas tributárias devem observar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

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

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE IRPJ. PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros de mora somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre o próprio IRPJ.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE CSLL. PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros de mora somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre a própria CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar preliminares de nulidades, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

assinado digitalmente

Conselheiro Edmilson Borges Gomes – Relator

assinado digitalmente

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes (Relator), Efigênio de Freitas Júnior (Presidente), Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, lançamento referente ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2018, conforme os valores discriminados abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	21.425.546,02
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2022)		4.908.592,59
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		16.069.159,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		42.403.298,12
Valor por Extensão		
QUARENTA E DOIS MILHÕES, QUATROCENTOS E TRÊS MIL, DUZENTOS E NOVENTA E OITO REAIS E DOZE CENTAVOS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	7.713.196,56
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2022)		1.767.093,33
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		5.784.897,42
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		15.265.187,31
Valor por Extensão		
QUINZE MILHÕES, DUZENTOS E SESSENTA E CINCO MIL, CENTO E OITENTA E SETE REAIS E TRINTA E UM CENTAVOS		

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF, o procedimento fiscal iniciado em 24/06/2022, e a fiscalizada foi intimada para justificar o motivo de os valores da conta nº 54104011 não serem adicionados à parte A do Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real) nos anos-calendário de 2017 e 2018.

3. A referida conta (54104011), trata de Juros de Mora sobre IR e CSLL. Em resposta, a fiscalizada informou o seguinte:

Os juros não foram adicionados na parte A do LALUR, pois conforme a luz da legislação vigente, art. 374 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), prevê que os juros pagos ou incorridos são dedutíveis como despesa financeira na apuração do Lucro Real.

4. Em vista das informações levantadas por meio de intimações e da análise da ECD e ECF dos anos-calendário de 2017 e 2018, a fiscalização constatou que não foram adicionados à parte A do Lalur os valores de R\$ 55.841.958,36 e R\$ 85.702.184,10, constantes na conta nº 54104011 (Juros de Mora sobre IR e CSLL), referentes a 2017 e 2018, respectivamente. Por outro lado, verificou-se que, em relação aos mesmos períodos, foram adicionados na parte A do Lalur os valores da conta nº 54104013 (Multa por Infrações fiscais).

5. Nos termos do TVF, a legislação permite, como regra, a dedutibilidade das despesas financeiras. Contudo, ressalva a ocorrência de contextos que conduzem a hipóteses de indedutibilidade.

6. Nesse sentido, dispõe que, em pagamento parcelado de tributo, este parcelamento não possui o privilégio de transformar os juros devidos em obrigação com características próprias, devendo tais acréscimos legais continuarem atrelados aos débitos sobre os quais incidem. **Ou seja, dispõe que o acessório deve seguir o principal.**

7. Informa que a Solução de Consulta COSIT nº 101, de 2020, ratifica o entendimento de que os juros moratórios devidos devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem.

8. Dito isto, destaca que a Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021 impõe que as Soluções de Consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) têm efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir da data de sua publicação.

9. Desse modo, lavrou os autos de infração de IRPJ e CSLL, nos quais adicionou ao lucro líquido de 2017 e 2018, para fins de apuração da base de cálculo dos tributos citados, os valores de R\$ 55.841.958,36 e R\$ 85.702.184,10, respectivamente, os quais correspondem às despesas financeiras com juros de mora sobre o IRPJ e a CSLL.

10. Cientificado em 01/12/2022, o sujeito passivo apresentou sua defesa em 29/12/2022, onde descreve:

De início, explica que a possibilidade de dedução dos juros está expressa no art. 17, §1º do Decreto-lei nº 1598/77 e no art. 398 do RIR/2018.

Acrescenta que a Solução de Consulta nº 66/2011 — Disit/SRRF07 vai ao encontro da norma acima e de manifestações anteriores da Receita Federal do Brasil.

Cita decisões do CARF nas quais o órgão decidiu pela dedutibilidade dos juros incidentes sobre exações tributárias independentemente da verba sobre a qual incidia.

Dito isto, entende não restar dúvidas que o entendimento consolidado pela RFB até a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, alterou a posição fazendária para o sentido diametralmente oposto.

Sendo assim, sustenta que os novos critérios jurídicos, ainda que mais adequados, somente serão aplicáveis aos lançamentos relativos a fatos geradores futuros, vez que o art. 146 do Código Tributário Nacional veda a aplicação de novos critérios jurídicos a fatos pretéritos.

Destarte, advoga que a cobrança maculada no auto de infração aqui discutido não pode prosperar. Sucessivamente, caso não se entenda pela aplicação do art. 146 do CTN, a alteração interpretativa aqui efetuada (e reconhecida pelo próprio fisco) impõe a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, o qual preconiza a exclusão das penalidades e juros de mora sobre os autos de infração de IRPJ e CSLL aqui lavrados.

No mérito, a Impugnante controverte os Autos de Infração com os argumentos expostos a seguir.

Primeiro, apresenta a jurisprudência do STF acerca do conceito constitucional de renda, segundo o qual há a necessidade de acréscimo patrimonial como sua principal característica.

Assim, defende que custos e despesas necessários para obter esta renda não estão disponíveis para serem oferecidos tributação.

Dito isto, sustenta que uma vez que o valor pago a título de juros incidente sobre parcelamento não representa efetivo acréscimo patrimonial, porque se trata de

uma despesa incorrida pelo contribuinte e necessária a sua atividade (necessidade de manter a regularidade fiscal), não deve haver incidência de IRPJ e de CSLL sobre referido montante sob pena de violação do próprio conceito constitucional de renda.

O segundo argumento diz respeito à previsão legal para dedutibilidade de despesas.

Defende que, em princípio, todas as despesas são dedutíveis do lucro real, desde que a legislação fiscal não prescreva o contrário. Contudo, embora não houvesse a necessidade de previsão legal específica, para algumas despesas, o próprio legislador cuidou de consignar expressamente a dedutibilidade da apuração do lucro real. É o caso dos juros de mora, conforme a literalidade do art. 17, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1997, reproduzido nos art. 374 do RIR/99 e art. 389 do RIR/18.

Registra que a legislação não restringiu a possibilidade da dedução dos juros, nem condicionou a qualquer evento ou característica. Ao revés, a RFB pretende criar norma onde o legislador nada disse, sustentando que juros vinculados a despesas indedutíveis passam a também ser indedutíveis.

Assim, conclui não haver dúvidas sobre a dedutibilidade dos juros, vez que pode se justificar: i) pela regra geral da dedutibilidade das despesas; ii) pela ausência de vedação legal em sentido contrário; ou iii) pela existência de dispositivo legal que consigna expressamente a possibilidade de tal dedução.

O terceiro ponto levantado pela Impugnante é referente ao uso de Soluções de Consulta pela Receita Federal do Brasil - RFB. Sustenta que o órgão não pode se valer desse meio para inovar no ordenamento jurídico sob o pretexto da interpretação das normas, nem mesmo criar novas regras que não estão expressamente postas na legislação, uma vez que a Solução de Consulta utilizada limita a possibilidade de dedução de despesas.

Por fim, a Interessada argui a inaplicabilidade de postulado do direito privado ao direito tributário, dada a ausência de previsão legal.

Sustenta que mesmo se considerasse que a RFB pudesse realizar interpretação restritiva da norma que prevê a possibilidade de dedução dos juros, seria ilegal a restrição contida na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, porquanto ancorada em postulado do Direito Privado (o suposto princípio do "acessório segue o principal").

Dado o exposto, a Impugnante requer:

a) preliminarmente, o cancelamento dos autos de infração. Sucessivamente, a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, o qual preconiza a exclusão das penalidades e juros de mora sobre os autos de infração de IRPJ e CSLL aqui lavrados; e b) no mérito, o cancelamento da glosa efetuada, em vista dos argumentos apresentados.

11. A DRJ03, através do Acórdão nº 103-012.932 – 5ª TURMA/DRJ03, Sessão de 12 de setembro de 2023, julgou improcedente a impugnação, verbis:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018

DIREITO PRIVADO. NORMAS TRIBUTÁRIAS.

As normas tributárias devem observar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2018

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE IRPJ. PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros de mora somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre o próprio IRPJ.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2018

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE CSLL. PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros de mora somente são dedutíveis quando incidentes sobre despesas dedutíveis, sendo, por conseguinte, indedutíveis quando incidentes sobre a própria CSLL.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

12. Contra o r. acórdão a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 228-257), onde alega em síntese:

Nulidade da Decisão da DRJ (Inovação de Fundamento Jurídico) - A recorrente alega que a decisão da DRJ é nula porque inovou no fundamento jurídico da autuação. Enquanto a fiscalização se baseou exclusivamente na Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, a DRJ tentou validar a cobrança com base em um fundamento novo (Solução de Consulta Interna Cosit nº 9/2012), o que viola o direito à ampla defesa.

Violação do Art. 146 do CTN (Irretroatividade e Segurança Jurídica) - O argumento central é que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, que fundamentou a autuação, foi publicada após os fatos geradores do tributo. A aplicação retroativa de um novo critério jurídico é vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN). A empresa defende que agiu com base na confiança e na boa-fé,

seguindo a legislação e os entendimentos anteriores da própria Receita Federal, que permitiam a dedução.

No mérito: Legalidade da Dedução dos Juros - A empresa sustenta que a dedutibilidade dos juros de mora é expressamente autorizada por lei (art. 17, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 398 do RIR/2018), sem impor qualquer restrição quanto à natureza da obrigação principal. Portanto, a Solução de Consulta não poderia inovar no ordenamento jurídico para criar uma vedação não prevista em lei.

No mérito: Violação do Conceito Constitucional de Renda - A recorrente argumenta que a exigência de IRPJ e CSLL sobre valores que não representam um acréscimo patrimonial efetivo é inconstitucional. As despesas com juros são necessárias à atividade da empresa e, portanto, devem ser deduzidas para a correta apuração do lucro real, que é a base de cálculo desses tributos.

Com base nesses argumentos, a empresa requer:

Preliminarmente, o reconhecimento da nulidade da decisão da DRJ por inovação no fundamento jurídico.

No mérito, o cancelamento total do auto de infração, por violação ao art. 146 do CTN e pelo flagrante de ilegalidade da glosa dos juros.

13. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**, Relator

14. O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Preliminar - inovação no fundamento jurídico e violação a irretroatividade da alteração dos critérios jurídicos que fundamentam o lançamento tributário

15. A Recorrente suscita a nulidade do lançamento, argumentando que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, que fundamentou a autuação, representou uma alteração de critério jurídico com aplicação retroativa, em violação ao art. 146 do CTN:

i. Preliminarmente, houve inovação no fundamento jurídico indicado para subsidiar as autuações. Assim, tendo em vista a impossibilidade de adoção de Solução de Consulta diversa para amparar as exigências, porquanto não foram indicadas as autuações ou no relatório fiscal como fundamento dos lançamentos, é nula a decisão, por preterição do direito de defesa da Empresa, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72;

ii. Consoante adiantado anteriormente, a 5ª Turma da DRJ, ao não acolher a impugnação administrativa apresentada pela Empresa, consignou que, ao tempo

dos fatos geradores dos autos de infração ora questionados, estaria vigente a Solução de Consulta Interna Cosit nº 9/2012.

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

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:

(...)

17. Assim, segundo sustenta a Recorrente, esse tema não foi abordado no Termo de Verificação Fiscal - TVF.

18. Com o devido acatamento ao posicionamento defendido pela Recorrente, entendo que não merece prosperar a alegação de nulidade no caso concreto.

19. O entendimento de que os encargos acessórios seguem a natureza da obrigação principal não é uma inovação trazida pela referida Solução de Consulta. Trata-se de um princípio geral de direito, aplicável ao Direito Tributário por força do art. 109 do CTN, e que já vinha sendo delineado pela Administração Tributária em manifestações anteriores, como o Parecer Normativo CST nº 61/1979 e a Solução de Consulta Interna COSIT nº 9/2012.

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

21. Portanto não considero como nulidade o fato de a 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.

22. A Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas consolidou e explicitou um critério interpretativo já existente e decorrente da própria sistemática de apuração do lucro real. Dessa forma, não há que se falar em mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN, mas sim em manutenção de uma linha de interpretação coerente com a legislação de regência.

23. 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 este Conselho.

24. 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 recorrente serão analisados no mérito.

25. Por tais motivos, afasto as referidas preliminares.

Mérito – Juros de mora incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL

26. No mérito, a questão central é definir se os juros de mora incidentes sobre débitos de IRPJ e CSLL são despesas dedutíveis na apuração do lucro real.

27. A Recorrente nesse ponto, bem resume a controvérsia em seu Recurso Voluntário:

Argumenta que o IRPJ e a CSLL só podem incidir sobre o acréscimo patrimonial, ou seja, a riqueza nova.

Sustenta que os juros de mora pagos em um parcelamento tributário não representam um ganho ou acréscimo, mas sim uma despesa necessária para a manutenção da regularidade fiscal da empresa e, conseqüentemente, para a continuidade de suas atividades.

Dessa forma, a exigência de IRPJ e CSLL sobre valores que são, na verdade, despesas, violaria o conceito constitucional de renda, tributando algo que não representa um aumento de patrimônio.

O ponto central é que a dedutibilidade dos juros de mora está expressamente prevista em lei, especificamente no art. 17, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 398 do RIR/2018.

Defende que a lei não impõe nenhuma condição ou restrição para essa dedução, como a natureza da obrigação principal sobre a qual os juros incidem.

Argumenta que a Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, ao criar uma restrição não prevista em lei (a de que os juros seguem a indedutibilidade do principal), está inovando no ordenamento jurídico, o que é vedado a um ato infralegal. Isso configuraria uma ofensa direta ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/88).

Questiona a utilização do princípio "o acessório segue o principal", argumento central da fiscalização, por ser um postulado do Direito Privado.

Sustenta que, no Direito Tributário, a interpretação deve ser restritiva e pautada na legalidade estrita. A aplicação de um princípio geral de outro ramo do direito não pode ser utilizada para restringir um direito do contribuinte (a dedutibilidade dos juros) que está expressamente previsto em lei.

Aduz que, se o legislador quisesse aplicar essa lógica, teria feito de forma explícita na legislação tributária, o que não ocorreu.

28. O acórdão recorrido manteve a autuação, sob fundamento de que a possibilidade de deduzir os juros de mora está diretamente atrelada à natureza do débito principal sobre o qual eles incidem:

O IRPJ e a CSLL, por sua natureza, não são despesas dedutíveis da sua própria base de cálculo. O artigo 41, § 2º da Lei nº 8.981/95 e o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 vedam expressamente essa dedução.

Se o débito principal (IRPJ e CSLL) é indedutível, os juros de mora, que são um acessório desse débito, devem seguir a mesma sorte. Permitir a dedução dos juros seria uma forma indireta de reduzir a base de cálculo dos tributos, o que a lei proíbe.

Portanto, os juros de mora incidentes sobre o parcelamento de IRPJ e CSLL são indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

O Acórdão demonstra que "o acessório segue o principal" não era novo. Ele cita normas anteriores, como a Solução de Consulta Interna COSIT nº 9/2012 e a Solução de Consulta COSIT nº 208/2015, que já aplicavam essa mesma lógica.

A Solução de Consulta COSIT nº 101/2020 não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas consolidou e explicitou um entendimento já existente e aplicado pela Receita Federal. Portanto, não houve alteração de critério jurídico que justificasse a anulação do auto de infração com base no artigo 146 do CTN.

O acórdão também destacou que a Solução de Consulta nº 66/2011, usada pela empresa como paradigma de um suposto entendimento anterior favorável, não possuía efeito vinculante para toda a Receita Federal à época de sua edição.

Os Juros de Mora não se enquadram como Despesa Operacional Necessária, pois o artigo 47 da Lei nº 4.506/64 define despesas operacionais como aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora.

O pagamento de juros decorrentes do atraso no recolhimento de tributos não é uma despesa inerente à atividade empresarial da Mineração Maracá. Manter a regularidade fiscal é uma obrigação legal, e o descumprimento que gera os juros não pode ser considerado uma despesa "necessária, usual ou normal" para a operação da companhia.

Consequentemente, a adição desses valores ao Lucro Real não viola o conceito constitucional de renda, pois não se trata de tributar uma despesa legítima, mas de recompor a base de cálculo que foi indevidamente reduzida.

Por fim, o acórdão valida a utilização do princípio "o acessório segue o principal", mesmo sendo este um postulado do Direito Privado, pois os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN) não proíbem, mas sim regulam o uso de institutos e conceitos do Direito Privado para a interpretação da legislação tributária.

O legislador tributário frequentemente se utiliza de conceitos privatistas. A vedação do CTN é para que a lei tributária não altere o conteúdo e o alcance desses institutos para definir competências tributárias, o que não foi o caso. A aplicação do princípio serviu apenas para interpretar o alcance da norma sobre a dedutibilidade de despesas.

29. A regra geral, estabelecida no art. 17, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, é a de que os juros pagos ou incorridos pela pessoa jurídica são dedutíveis como despesa financeira. Todavia, essa regra não é absoluta e deve ser interpretada em conjunto com as demais normas que regem a apuração do IRPJ e da CSLL.

30. A legislação tributária veda expressamente a dedução do IRPJ e da CSLL na apuração de suas próprias bases de cálculo (art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981/95, e art. 1º da Lei nº 9.316/96). Tais tributos, portanto, constituem-se em obrigações principais que são, por determinação legal, indedutíveis.

31. Os juros de mora, por sua vez, são obrigações acessórias, cuja existência e natureza estão atreladas à obrigação principal da qual derivam. Aplicando-se o princípio de que o acessório segue o principal (*accessorium sequitur principale*), a conclusão lógica e jurídica é que, se a obrigação principal (o débito de IRPJ e CSLL) é indedutível, os juros sobre ela incidentes também o serão.

32. Interpretar de forma isolada o art. 17, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 levaria à situação incongruente de permitir a dedução de um encargo acessório cuja origem é uma despesa principal expressamente indedutível, o que subverteria a lógica do sistema de apuração do lucro real.

33. Nos termos da decisão recorrida, a fiscalização adotou o pressuposto de que, se indedutíveis as despesas tributárias, indedutíveis também seriam os juros de mora sobre elas incidentes, e a Fiscalizada asseverou que tal interpretação ofenderia o princípio da legalidade, haja vista a expressa menção no art. 374 do RIR/99 de que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”.

34. A Recorrente defende ainda a tese no sentido de que de acordo com o art. 374, do Decreto no 3.000/1999, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional.

35. Sem razão a Recorrente.

36. Ora, os artigos 373 e 374 do RIR/99 esclarecem quais tipos de juros são permitidos serem classificados como despesa na melhor interpretação da norma jurídica tributária. Segue abaixo transcrição de referido artigo dentro do contexto do capítulo ao qual está incluído:

Seção IV - Outros Resultados Operacionais

Subseção I - Receitas e Despesas Financeiras Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

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).

37. Conforme transcrição acima, as despesas com juros a que trata o art. 374 não se referem aos acréscimos legais incidentes sobre créditos tributários vencidos e não pagos.

38. Entendo que esta disposição do artigo 374 teria aplicação específica à “operações financeiras, de desconto de títulos de crédito, de colocação títulos de mercado, empréstimos e financiamentos, etc.”, bem como entendo que em diversas oportunidades os juros são classificados como despesas necessárias, usuais e normais, quando decorrentes de expressas disposições legais e decorrentes das atividades por ela desenvolvidas, sem haver exceção explícita infirmando a dedutibilidade.

39. Conforme é cediço, a doutrina reconhece com tranquilidade que uma despesa é considerada necessária quando é inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha.

40. Todavia, no presente caso estamos diante de juros incidentes em face do não pagamento de tributos.

41. Nesse diapasão, resta evidente que os juros de mora não se qualificam como despesa dedutível, mas sim como consectário de uma obrigação principal indedutível. Assim

sendo, revela-se escorreito o posicionamento da fiscalização e da decisão recorrida, impondo-se a manutenção do auto de infração quanto a este ponto.

42. Portanto, sem razão a recorrente neste ponto.

Mérito - Da Inexistência de Óbice à Aplicação Subsidiária de Postulados de Direito Privado

43. Sustenta a Recorrente a tese de que a decisão administrativa incorreu em ilegalidade ao fundamentar a glosa em postulado de Direito Privado — o princípio de que o acessório segue o principal — para o qual não haveria previsão legal expressa no âmbito do Direito Tributário. Argumenta, em síntese, que a Solução de Consulta Cosit nº 101/2020 teria extrapolado sua competência ao realizar interpretação restritiva da norma de dedutibilidade dos juros com base em preceito estranho à seara tributária.

44. A tese, contudo, parte de premissa equivocada, qual seja, a de uma cisão estanque e intransponível entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Tal separação é refutada pelo próprio Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece as balizas para o diálogo normativo entre os dois ramos do direito, notadamente em seus artigos 109 e 110. Vejamos:

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.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

45. O artigo 109 do CTN, ao contrário do que sugere a recorrente, autoriza expressamente o emprego dos princípios gerais de direito privado para a "pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas". A vedação contida na parte final do dispositivo refere-se à definição dos efeitos tributários, o que não se confunde com a utilização de um princípio para qualificar a natureza jurídica de um encargo e seu alcance. No caso em tela, o postulado de que o acessório segue o principal é invocado para definir o alcance da indedutibilidade do débito principal (IRPJ/CSLL), estendendo-a aos juros, e não para criar um novo efeito tributário autônomo.

46. De igual modo, o artigo 110 do CTN impõe uma limitação ao legislador, impedindo-o de alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para repartir competências tributárias. Não se trata, portanto, de uma vedação ao intérprete da norma, mas de uma garantia contra a usurpação de competência pelo legislador ordinário.

47. Destarte, a aplicação do referido princípio não representa uma ilegalidade, mas sim um método de integração hermenêutica legitimado pelo próprio sistema tributário para aferir a correta aplicação da legislação fiscal. A natureza acessória dos juros em relação à obrigação principal é um conceito jurídico consolidado, cuja aplicação é perfeitamente cabível para

determinar o tratamento tributário de uma despesa, em conformidade com a sistemática estabelecida pelo CTN.

Conclusão

48. Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, AFASTAR as preliminares de nulidades suscitadas e no mérito, NEGAR-LHE provimento, para manter integralmente o Acórdão nº 103-012.932 da DRJ e, por conseguinte, o crédito tributário exigido nos autos de infração.

É como voto.

assinado digitalmente

Edmilson Borges Gomes