



---

**Solução de Consulta nº 208 - Cosit**

**Data** 5 de agosto de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO REAL. CUSTOS DE MERCADORIAS VENDIDAS. ESTOQUES. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. NÃO RECUPERÁVEL. INCLUSÃO

Para fins de apuração do lucro real, o valor do ICMS objeto de lançamento de ofício, quando não recuperável como crédito na escrita fiscal do contribuinte, compõe o custo de aquisição da respectiva mercadoria destinada à venda, e os juros de mora a ele acrescidos constituem despesa dedutível.

**Dispositivos Legais: Dispositivos Legais:** Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, 289, 290, inc. I; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187; PN CST nº 174, de 1974.

LUCRO REAL. DESPESAS. ICMS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. DEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis, na apuração do lucro real, a multa de ofício por falta de pagamento do ICMS e os juros de mora a ela acrescidos.

**Dispositivos Legais: Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966, art. 3º; Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, 289, 290, inc. I, e 344, § 5º; PN CST nº 61, de 1979.

## Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 18/6/2014, a respeito da interpretação da legislação tributária, relativamente à classificação de custos, para fins de apuração do lucro real.

2. A consulente relata que sofreu lançamento, realizado pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, em relação ao imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a

prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, conforme os termos seguintes.

3. O lançamento decorreu de infrações relativas a documentação fiscal, por ter a consulente recebido mercadorias tributadas, desacompanhadas de documentação fiscal considerada hábil, tendo em vista que os documentos emitidos pelo fornecedor foram declarados inidôneos pelo Fisco.

4. O crédito tributário foi composto por imposto (ICMS) e multa pelas infrações apontadas. Cada uma dessas parcelas foi ainda acrescida de juros de mora.

5. Efetuou o pagamento do valor lançado, obtendo com isso uma redução do valor da multa, com desconto de setenta por cento sobre referido valor.

6. Expõe que o imposto lançado pelo fisco estadual, no caso específico, representa tributo não recuperável na escrita fiscal do contribuinte. Por tal razão, entende que o valor do ICMS pago, bem como dos juros de mora respectivos, podem ser deduzidos na apuração do lucro real para efeito do imposto de renda, com respaldo na regra constante do § 1º do art. 289 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Imposto sobre a Renda - RIR/1999.

7. Em relação à multa aplicada no mencionado lançamento, argumenta que referida penalidade decorreu de infração relativa a obrigação acessória, que por si só não resultou na falta de pagamento de tributo por parte da consulente, tendo em vista que a responsabilidade lhe foi conferida por solidariedade, cabendo ao remetente das mercadorias a responsabilidade primária sobre o imposto. Por tal razão, entende que o valor de tal multa, e juros respectivos, são dedutíveis na apuração do lucro real, nos termos do § 5º do art. 344 do RIR/1999.

8. Diante do que expõe, questiona se poderá deduzir, na apuração do lucro real, os seguintes valores, relativos ao auto de infração tratado:

- a) ICMS;
- b) Juros de mora incidentes sobre o ICMS;
- c) Multa pela infração imputada;
- d) Juros de mora incidentes sobre a multa acima referida.

9. Por fim, presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## **Fundamentos**

10. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

11. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

12. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB n.º 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

13. O tema básico da presente consulta diz respeito à dedutibilidade, na apuração do lucro real, de valores despendidos que guardam relação com operações de aquisição de mercadorias para revenda. Nesse sentido, constitui elemento básico o tratamento contábil e fiscal dos fatores envolvidos nas operações de compras e vendas.

14. O lucro real constitui base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ - para os contribuintes submetidos a esse regime de apuração, conceituado no art. 247 do RIR/1999. Seu ponto de partida é o lucro líquido do exercício, que por sua vez é determinado nos moldes definidos pelas regras contábeis e comerciais, como evidenciado pela demonstração do resultado do exercício, na forma prevista no art. 187 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Abaixo a transcrição dos dispositivos citados.

**RIR/1999:**

**Conceito de 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 n.º 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 n.º 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).*

**Lei n.º 6.404, de 1976:**

**Demonstração do Resultado do Exercício**

*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*

*I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;*

*II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; (grifou-se)*

*III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; (grifou-se)*

*IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

*V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;*

*VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)*

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

15. Verifica-se que os valores relativos às operações com mercadorias produzem efeito na base de cálculo do imposto quando do reconhecimento de uma operação de venda, e suas respectivas consequências. Nesse momento, são confrontados os valores de receita de vendas e de "custo de mercadorias vendidas". Esse último valor depende sobremaneira dos critérios de avaliação quando da aquisição dos estoques.

16. Nesse sentido, dispõe o RIR/1999:

#### ***Custo dos Bens ou Serviços***

##### ***Custo de Aquisição***

**Art. 289.** *O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

*§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

*§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. (grifou-se)*

##### ***Custo de Produção***

**Art. 290.** *O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

17. Assim, no que diz respeito ao tratamento dos impostos devidos na aquisição de estoques, a legislação fiscal citada define critérios para o cômputo de valores envolvidos na aquisição de estoques, quer para revenda, quer para utilização como insumo em processo de industrialização. Pela regra, tais impostos constituem parcela integrante do custo de aquisição, agregando-se ao estoque adquirido. Contudo, no caso de impostos que sejam recuperáveis através de crédito na escrita fiscal, referido valor não será computado como custo de aquisição, ficando segregado dos estoques.

18. De modo expresse, a norma prevê que, se recuperável por crédito na escrita fiscal, o imposto incidente na aquisição não pode fazer parte do custo das mercadorias vendidas. Isso porque tal valor tem natureza de crédito fiscal, direito do contribuinte, e como tal deve ser tratado nos registros e demonstrativos contábeis, com reflexos na apuração fiscal.

19. Por outro lado, se o imposto incidente sobre a aquisição não puder ser recuperado por meio de crédito na escrita fiscal, deixa de ser tratado como direito, passando a constituir parte do valor de aquisição, e incorporando-se ao custo de aquisição da mercadoria.

20. Já quanto aos juros moratórios acrescidos ao ICMS, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação do débito, caracterizam-se como despesa financeira e, como tal, são dedutíveis para fins de apuração do lucro real, à vista do que preceitua o item 8 do Parecer Normativo CST n.º 174, de 26 de setembro de 1974.

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 n.º 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

*Art. 3.º. 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 n.º 8.981, de 1995, art. 41).*

(...)

*§ 5.º 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 n.º 8.981, de 1995, art. 41, § 5.º).*

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 n.º 61, de 23 de outubro de 1979, cujos excertos a seguir aplicam-se ao presente caso.

25. Conforme analisado pelo Parecer Normativo aludido, a categoria referida como "*multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo*" tem como característica básica o descumprimento de uma obrigação acessória, que não traz como consequência o também descumprimento de obrigação principal, traduzida na falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

26. Nessa definição, cumpre verificar no caso concreto, diante da legislação do ICMS do estado em questão, a relação entre obrigação acessória e obrigação principal para se concluir pelo enquadramento ou não nessa categoria. Contudo, no relato feito pela consultante há a informação que o lançamento constitui-se de imposto e multa.

27. Assim, tendo havido lançamento de imposto, pode-se concluir pela ocorrência de fato gerador, e falta de cumprimento da respectiva obrigação principal de pagamento do ICMS. Logo, houve imposto que deixou de ser pago. Além disso, também se apontou como infração o recebimento de mercadoria de forma diversa da prevista no respectivo regulamento estadual.

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.

## Conclusão

30. Com base no exposto, conclui-se que os valores objeto do lançamento de ofício, relatado na consulta, sujeitam-se ao seguinte tratamento, para fins de apuração do lucro real:

a) o valor do ICMS que não seja recuperável como crédito na escrita fiscal do contribuinte compõe o custo de aquisição da respectiva mercadoria destinada à venda (RIR/1999, art. 289, §§ 1º e 3º);

b) os juros de mora acrescidos ao ICMS caracterizam **despesa financeira**, e como tal são dedutíveis (Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, item 8);

c) a multa de ofício por atraso no pagamento do imposto constitui despesa indedutível (RIR/1999, art. 344, § 5º, primeira parte); e

d) os juros de mora, acrescidos à multa de ofício são, por igual fundamento, despesas indedutíveis.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
JANSEN DE LIMA BRITO  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora 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 RFB - Coordenador-Geral da Cosit