



Solução de Consulta nº 10.002 - SRRF10/Disit

Data 13 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. LEI Nº 11.941, DE 2009.

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, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

Em razão de as multas de ofício serem indedutíveis na apuração do lucro real, 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 no lucro real, pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores. É inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 21, DE 6 DE NOVEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 43, II, e § 1º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §§ 1º e 5º; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 1º, § 3º, I, e 4º, parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 249, I, 250, I, e 392, II; Parecer Normativo CST nº 61, de 1979.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. LEI Nº 11.941, DE 2009.

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 da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

Em razão de as multas de ofício serem indedutíveis na apuração da base de cálculo 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 da CSLL, pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores. É inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 21, DE 6 DE NOVEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 41, §§ 1º e 5º, e 57; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 28 e 53; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 1º, § 3º, I, e 4º, parágrafo único; IN SRF nº 390, de 2002, arts. 3º, 36 a 39, 56, 88, III, “g”; Parecer Normativo CST nº 61, de 1979.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. LEI Nº 11.941, DE 2009.

A receita oriunda da redução de multas (de mora e de ofício) e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 21, DE 6 DE NOVEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 1º, § 3º, I, e 4º, parágrafo único.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. LEI Nº 11.941, DE 2009.

A receita oriunda da redução de multas (de mora e de ofício) e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não integra a base de cálculo da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 21, DE 6 DE NOVEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 1º, § 3º, I, e 4º, parágrafo único.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado que “tem como atividade precípua a [...]”, formula consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, conforme explicita o seu art. 34), acerca da apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, em decorrência da redução de multa e juros originada de opção pelos benefícios do art. 1º da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

2. Informa que, em 2009, “aderiu ao parcelamento da Lei 11.941/09 e quitou à vista os débitos fiscais dos processos n.º [...], com redução no valor da multa moratória em 100%, e redução nos juros em 45%”. Cabem parênteses para anotar que esse processo tem por interessado outra pessoa jurídica, acionista da consulente (além de ambas possuírem acionistas em comum), a qual igualmente formulou consulta, de idêntico teor, por intermédio do mesmo procurador (advogado). Diante dessas circunstâncias, tornou-se possível identificar que o número do processo a que efetivamente se refere a consulente é o de n.º [...].

2.1. Para mais bem compreender o exposto na petição, é mister registrar que o processo n.º [...] decorre de **lançamento de ofício** de tributos (e multas) e que o respectivo crédito tributário estava com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), e do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, até a data de seu pagamento. Além disso, não se trata efetivamente de **parcelamento**, pois a peticionária afirma que “quitou à vista os débitos fiscais”, “com redução no valor da multa moratória em 100%, e redução nos juros em 45%”, o que significa dizer que se terá utilizado do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei n.º 11.941, de 2009 (para débitos “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”).

3. Segundo a consulente, “o ganho gerado pela redução da multa, recuperação de despesas, é não tributável”, conforme previsão do art. 4º, parágrafo único, da própria Lei n.º 11.941, de 2009, o qual se transcreve (sublinhou-se):

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Parágrafo único. 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.

4. “Desta forma”, assevera, “poderia reconhecer no resultado do exercício o montante de R\$ [...], referente a esta recuperação de despesas, e nos termos do artigo anterior, excluí-la da apuração do lucro real”.

5. Tem dúvida, no entanto, quanto à possibilidade de “se apropriar do valor consolidado do débito parcelado e pago como custos ou despesas operacionais pelo regime de competência, mais especificamente a parcela referida a qual originalmente foi de multa”.

5.1. Principia a análise da questão citando o § 5º do art. 344 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), que estabelece a regra de que 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; reporta-se, então, ao Parecer Normativo CST nº 61, de 1º de janeiro de 1979, que define multa de natureza compensatória como aquela que se destina “a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido”, e conclui que “em análise rasa, esta multa seria não dedutível e poderia ser aproveitada”.

5.2. Em contrapartida, suscita a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 14 de julho de 2011, da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal, a qual dispõe em sua ementa que “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”.

5.3. Assevera que, “da mesma forma, o julgamento do processo nº [...] Acórdão nº: [...], do Antigo Conselho de Contribuintes, em caso idêntico, decidiu pela possibilidade de dedução das multas” (transcreve parte da ementa e do corpo do acórdão) – anote-se que esse Acórdão trata de “**multa de mora** e juros incidentes sobre tributos e contribuições não pagos” (grifou-se).

6. Ao final, aduz que “se faz o presente questionamento, tendo vista a redação do art. 4º, § único, da Lei 11.941/09”, e assim pergunta:

1) Tendo em vista a consolidação dos débitos no parcelamento da Lei 11.941/09, poderá, a ora Consulente, deduzir o valor relativo à redução do valor da multa da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins?

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.

8. Primeiramente, visto que o crédito tributário objeto da consulta (processo nº [...]) estava com a exigibilidade suspensa, até a data de sua liquidação, impõem-se considerações acerca do tratamento fiscal das despesas com os correspondentes tributos e seus acréscimos legais.

8.1. A determinação do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real inicia-se com a apuração do lucro líquido, na qual se deverá observar a legislação comercial e as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações - Lei das S/A), independentemente de sua forma societária – arts. 251 e 274, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999 - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; arts. 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

8.2. O *caput* do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, por seu turno, prescreve que a escrituração “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência” (sublinhou-se).

8.3. O lucro líquido é definido pelo art. 248 do RIR/1999 como “a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações” (art. 191 da Lei nº 6.404, de 1976) – simplificadamente, é o resultado da confrontação das receitas com os custos e as despesas aceitos pelas normas contábeis.

8.4. Uma vez encontrado o lucro líquido (contábil), de acordo com a legislação comercial e a Lei das S/A (e as disposições do próprio RIR/1999, por evidente), parte-se para a determinação do **lucro real**, sobre o qual incidirá o imposto de renda, mediante um procedimento de ajuste do lucro líquido, por meio das “**adições, exclusões** ou compensações prescritas ou autorizadas” (destacou-se) pela legislação tributária (arts. 247, 249, 250 e 275 do RIR/1999). De forma análoga se dá quanto à base de cálculo da CSLL, consoante o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e os arts. 36 a 39 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004 (que dispõe sobre a determinação e o pagamento da CSLL).

8.5. Os ajustes do lucro líquido devem ser lançados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978. Para efeito de apuração da CSLL, “a pessoa jurídica poderá utilizar o Lalur ou livro específico para apuração da CSLL, para transcrever a demonstração do resultado ajustado e manter os registros de controle dos valores que devam influenciar a determinação do resultado ajustado dos períodos subseqüentes” (art. 42 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004).

8.6. O art. 247, § 2º, do RIR/1999, dispõe que “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”

8.7. No que concerne às **adições**, o inciso I do art. 249 do RIR/1999 especifica que, na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os custos, **despesas**, encargos, perdas, **provisões**, participações e quaisquer outros valores **deduzidos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com o Regulamento, não sejam dedutíveis.

8.8. Quanto às **exclusões**, o inciso I do art. 250 do RIR/1999 admite a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, dos valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.

8.9. O inciso I do art. 38 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, prescreve que, na determinação do resultado ajustado (base de cálculo da CSLL), serão **adicionados** ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado.

8.10. Poderão ser **excluídos** do lucro líquido do período de apuração, na determinação do resultado ajustado, de acordo com o inciso I do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL e que não tenham sido deduzidos na apuração do lucro líquido.

8.11. O *caput* do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, estabelece que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ou seja, são dedutíveis no período de apuração em que ocorrerem seus fatos geradores. Essa regra, entretanto, de acordo com o § 1º desse artigo, não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

8.12. Assim estão escritos esses dispositivos:

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

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

(...)

8.13. O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) traz tais disposições em seu art. 344, citado pela consulente.

8.14. Para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, impõem-se essas mesmas regras, consoante esclarece o art. 50 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 1994 (sublinhou-se):

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:*

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

8.15. Do ponto de vista contábil-fiscal, as importâncias correspondentes a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa não preenchem os requisitos para que sejam lançadas como despesas incorridas no resultado do exercício, em contrapartida de contas a pagar. O Parecer Normativo CST n.º 58, de 1977, já ensinava (destacou-se):

6. Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. (...)

8.16. Tecnicamente, o valor do tributo que esteja com exigibilidade suspensa, lançado no resultado do exercício, representa, em princípio, o reconhecimento de uma **provisão**, que constitui um “passivo de prazo ou de valor incertos” (veja-se a norma contábil NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.180, de 2009).

8.17. Note-se que, a par do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, o art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249, de 1995, **veda a dedução**, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, de “**qualquer provisão**, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável” (grifou-se).

8.18. No período de apuração em que ocorrer o fato gerador do tributo cuja exigibilidade esteja suspensa, o valor lançado no resultado do exercício será adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real (parte A do Lalur) e controlado na Parte B do Lalur, para eventual exclusão **no período de apuração em que a exigência do tributo se tornar definitiva**, ou seja, na hipótese de a decisão final ser desfavorável ao contribuinte.

8.19. No que tange à CSLL, conforme antes visto, a pessoa jurídica poderá utilizar o Lalur ou livro específico para apuração da CSLL para fazer esses ajustes e controles (art. 42 da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004).

8.20. Na hipótese de a solução final do litígio administrativo ou judicial ser desfavorável à pessoa jurídica, o tributo (e a multa e os juros) tornar-se-á dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período em que se der a solução, mediante a exclusão dos valores correspondentes ao tributo, controlados na Parte B do Lalur.

8.21. Em suma, no caso deste processo, só há de se falar na dedução do tributo, multa e juros da base de cálculo do IRPJ e da CSLL **após o seu pagamento**.

9. Cumpre, agora, perquirir as condições estipuladas pela legislação para dedução da multa e dos juros, consoante questiona a consultante. O já referido art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, trata do tema no seu § 5.º:

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

(...)

§ 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.

(...)

9.1. Esse comando aplica-se igualmente à CSLL, conforme o art. 56 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004:

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

9.2. Essas disposições foram amplamente abordadas no Parecer Normativo CST nº 61, de 1º de janeiro de 1979, editado para elucidar o conteúdo e o alcance do § 4º do art. 16 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, cujo texto é idêntico ao do § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

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.

10. Resta examinar o significado do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009, o qual convém reproduzir novamente (sublinhou-se):

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Parágrafo único. 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.

10.1. Ao prescrever esse dispositivo que “não será computada na apuração da base de cálculo” dos tributos nele arrolados a parcela relativa à redução do débito tributário, depreende-se que ele se refere a uma **receita**, sujeita a registro contábil, o que deflui da formação da base de cálculo desses tributos.

10.2. Para estabelecer a origem dessa receita, “equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal” (encargo legal é o previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969), há que se ter em mente o contexto contábil-fiscal que imediatamente antecede (no caso em pauta) o pagamento à vista do débito tributário. Nesse momento, o montante dos valores relativos ao tributo e seus acréscimos legais (calculados até essa data) estará registrado em contas do passivo (pressupõe-se, para estudo, contas exclusivas para o débito a ser liquidado); realizado o pagamento (com a redução de multa e juros), a importância a ele correspondente será lançada a débito das correspondentes contas de passivo (e a crédito de caixa/bancos). Os saldos remanescentes nessas contas, por evidente, constituirão a parcela de que ora se cuida. Na sequência, as contas que registrem os saldos serão zeradas, mediante lançamentos a débito, em contrapartida a contas de **receita**.

10.3. Vale comentar que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora e caracteriza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e § 1º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial – resultante da diminuição de um passivo. Essa receita, igualmente, integra a base de cálculo da CSLL (art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e, em princípio, da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e da Cofins (art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

10.4. A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou. Por exemplo, na hipótese de empréstimos ou financiamentos, ter-se-á uma receita financeira – como esclarece o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995” (prevista no art. 373 do RIR/1999). Em se tratando de dívidas perante fornecedores de mercadorias, estar-se-á diante de uma recuperação de custos, receita especificada no art. 392, inciso II, do RIR/1999. No caso de redução de multa e juros relativos a tributos, enquadra-se a receita nesse mesmo dispositivo do RIR/1999, como recuperação ou devolução de custo ou despesa ou ainda reversão de provisão, conforme tenha sido feita originalmente a contabilização a débito do resultado. Transcreve-se esse dispositivo:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

(...)

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

(...)

10.5. Impende transcrever, ainda, o art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 88 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004 (sublinhou-se):

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004

Art. 88. A base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido ou arbitrado, corresponderá à soma dos seguintes valores:

(...)

III - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, auferidos no mesmo período de apuração, inclusive:

(...)

g) os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado ajustado, ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de incidência da CSLL com base no resultado presumido ou arbitrado;

(...)

10.6. Na situação da consultante, os débitos estavam com exigibilidade suspensa e, portanto, como já se disse, o tributo e os juros eram indedutíveis da base de cálculo **do IRPJ e da CSLL**, tornando-se passíveis de exclusão dela após o seu pagamento. Quanto à multa de ofício, esta é indedutível por sua própria natureza e, dessa maneira, as normas recém-transcritas já autorizavam que a parcela equivalente à redução do valor da **multa de ofício** não fosse computada na base de cálculo desses tributos (por não ter sido deduzida em período anterior); por esse motivo, revelam-se inócuas, neste ponto, as disposições do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009. No que concerne à redução atinente aos juros de mora, essa receita está ao abrigo da desoneração, podendo ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10.7. Embora cristalino, importa acrescentar que a multa de ofício é indedutível de forma definitiva, em nada influenciando o fato de a consultante ter usufruído do benefício que lhe foi concedido em razão da quitação à vista do débito tributário.

10.8. No que toca à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cumpre alertar quanto ao exato alcance do comando exoneratório. Ele prescreve que a parcela equivalente à redução do valor das multas (de mora e de ofício) e juros **não será computada na base de cálculo** dessas contribuições. Isso não implica dizer, como dá a entender a consultante, que essa parcela poderá ser deduzida da base de cálculo; só se pode falar em deduzi-la quando tenha integrado a base de cálculo.

Conclusão

11. Ante o exposto, responde-se à consultante, 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.

À consideração do revisor.

[assinado digitalmente]

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 21, de 6 de novembro de 2013, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se nos termos do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

