



Solução de Consulta nº 281 - Cosit

Data 27 de setembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

AGENCIAMENTO DE CARGA. MULTA POR ATRASO. DESPESA DEDUTÍVEL. Para fins de determinação do lucro real, constitui despesa dedutível a multa, contratualmente prevista, pelo atraso na entrega de carga, quando incorrida por pessoa jurídica, que explore atividade de agenciamento de cargas.

Tal despesa deve ser deduzida no mesmo período de apuração em que tenham sido registradas as receitas pela prestação dos serviços a que essas multas se refiram.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 311; Parecer Normativo CST nº 32, de 1981; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, *caput*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

AGENCIAMENTO DE CARGA. MULTA POR ATRASO. DESPESA DEDUTÍVEL. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, constitui despesa dedutível a multa, contratualmente prevista, pelo atraso na entrega de carga, quando incorrida por pessoa jurídica, que explore atividade de agenciamento de cargas.

Tal despesa deve ser deduzida no mesmo período de apuração em que tenham sido registradas as receitas pela prestação dos serviços a que essas multas se refiram.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 311; Parecer Normativo CST nº 32, de 1981; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, *caput*; IN RFB nº 1.700, arts. 61, § 2º, e 69.

Relatório

Em processo protocolizado em 17/07/2018, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. A consulente expõe a situação abaixo:

Nossa empresa assinou contrato de prestação de serviços para agenciamento de transporte de cargas o qual prevê multa pelo atraso na entrega dessas cargas. No ano de 2017 ocorreram atrasos em algumas entregas cujos valores das multas correspondentes começaram a ser discutidos entre nossa empresa e nosso cliente, conforme cláusula prevista em contrato. Operacionalmente a prestação dos serviços encerrou-se ao final de 2017 com nossa empresa reconhecendo todas as receitas das cargas transportadas até o final daquele ano. Nesse momento, tínhamos o conhecimento da operação, a causa (multa contratual) que deu origem ao rendimento e o beneficiário desse rendimento. No início de 2018, mas antes do encerramento contábil do exercício de 2017, ficou definido o valor da multa. Apuramos o IRPJ e CSLL desconsiderando a multa como custo operacional, em razão da dúvida quanto à dedutibilidade. Um acordo (...) foi assinado em 23/05/2018, tendo o pagamento ocorrido em 20/06/2018.

3. Após mencionar os dispositivos que fundamentam sua consulta, aponta o seguinte questionamento:

1) Devemos considerar a dedutibilidade do custo com a multa contratual por atraso na entrega de cargas conforme previsto em contrato assinado e cujos atrasos ocorreram em 2017, no período fiscal de 2017 ou no período fiscal de 2018?

Fundamentos

4. Inicialmente, convém delimitar o escopo da presente consulta, a qual versa sobre a possibilidade de dedução de despesa referente ao pagamento de multa por descumprimento de cláusula estipulada em contrato. Trata-se de ajuste pactuado com pessoa jurídica de direito privado e referente àquilo que constitui o próprio objeto de atuação da consulente, que, no exercício de suas atividades típicas, firma contrato de prestação de serviço de agenciamento de cargas no qual há previsão de pagamento de multa em caso de atraso nas entregas. Quer dizer, não se está a referir à multa por descumprimento de lei ou norma de ordem pública, mas sim à disposição contratual, que visa a disciplinar a conduta de partes privadas no bojo de sua relação empresarial.

5. O art. 311 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), dispõe sobre a possibilidade de dedução das despesas operacionais para fins de apuração do lucro real:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 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, independentemente da designação que tiverem.

6. Observa-se do dispositivo acima que as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora são consideradas operacionais. O § 1º do mesmo artigo qualifica como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o § 2º prescreve que são admitidas como despesas operacionais apenas aquelas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

7. O art. 311 do RIR/18 reproduz o que já constava do art. 191 do RIR/1980, dispositivo analisado pela então Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação) no Parecer Normativo (PN) CST nº 32, de 17 de agosto de 1981. Ambos os dispositivos (do RIR/1980 e do RIR /2018) possuem como base legal o mesmo art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, o que faz com que o PN mencionado continue plenamente válido na regulamentação do vigente art. 311 do RIR/2018. O PN CST nº 32, de 1981 esmiúça um pouco mais os conceitos de despesas necessárias e usuais:

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

(...)

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

8. Vê-se que a legislação tributária não estipula um rol taxativo de despesas dedutíveis, tampouco o faz em relação às despesas indedutíveis. Ao invés disso, estabelece uma regra geral de dedutibilidade, paralelamente à qual discrimina, exemplificativamente, algumas hipóteses de despesas dedutíveis e indedutíveis. Por essa regra são impostos os requisitos da necessidade e usualidade, tal qual definidos pelos atos normativos acima mencionados, para que as despesas possam assim ser tidas como dedutíveis. Dessa forma, com o objetivo de verificar a possibilidade de dedução de determinada despesa, o contribuinte deve, primeiramente, observar se há disposição expressa nesse sentido. Caso

não haja, é preciso que a despesa se enquadre no preceito geral traduzido pelo art. 311 do RIR/2018.

9. Vale notar que, no que concerne à dedução de multas, a legislação do IRPJ confere tratamento expresso àquelas decorrentes de infrações fiscais, cujo regramento é dado atualmente pela Lei nº 8.981, de 1995 - disciplinado no art. 352 do RIR/2018 - e às multas impostas por infração à lei de natureza não tributária, dispostas no art. 133 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017.

10. Note-se que, distingue-se de ambas as situações descritas acima, o caso de que se ocupa esta Solução de Consulta, ao qual deve ser aplicado o art. 311 do RIR/2018.

11. Nesse caminho, é forçoso reconhecer que a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial. É natural supor que o cliente tome cautelas, com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de descumprimento haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – derivada muitas vezes de variáveis exógenas – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

12. Convém acrescentar à argumentação apresentada situação que foi objeto de exame pelo PN CST nº 50, de 1976. Buscava-se, naquela oportunidade, esclarecimento acerca da dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil quando não conseguissem promover a venda de determinada quantidade de mercadorias, a que estavam contratualmente obrigados. A conclusão pela possibilidade de dedução foi fundamentada nos seguintes termos:

(...)

3. Ora, o encargo em apreço resulta de uma garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria, cuja estimativa é, evidentemente, fator indispensável a qualquer programação industrial tecnicamente aceitável. A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.

4. Por outro lado, cumpre reconhecer que é frequente encontrar-se em contratos da espécie a existência de cláusulas semelhantes, quer sob a forma de multa pecuniária, quer estipulando a obrigatoriedade de aquisição de quantidades mínimas de mercadorias.

5. Em face do exposto, é de concluir que o dispêndio analisado satisfaz aos requisitos de necessidade e normalidade previstos no art. 162 do RIR/75, devendo, por isso mesmo, ser admissível como despesa operacional para efeito de apuração do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda.

13. As duas situações guardam grande semelhança entre si. Tanto um quanto outro caso dizem respeito à despesa com pagamento de multa em face de infração à cláusula contratual que objetiva resguardar os interesses de uma das partes contratantes, sem o quê a relação comercial restaria inviabilizada. Além disso, a despesa incorrida está intimamente

relacionada à exploração do objeto social de ambos os contribuintes, revelando ainda prática comum aos tipos de serviços prestados.

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como despesa operacional, para fins de determinação do lucro real, na medida em que necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

15. No que toca à dúvida específica quanto ao período em que a despesa deve ser deduzida, impende esclarecer à consulente que, de acordo com o que estabelece o *caput* do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e o § 2º do art. 61 da IN RFB nº 1.700, de 2017, as pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real devem efetuar a escrituração tendente à verificação da matéria tributável em obediência às leis comerciais. O *caput* do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, por sua vez, é explícito quanto à necessidade de observância do regime de competência, com vistas ao reconhecimento de receitas e despesas, de modo que a resposta à questão exibida está relacionada com a correta aplicação desse regime.

16. Sobre tal conceito, a Lei nº 6.404, de 1976, destaca, no § 1º do seu art. 187, seus dois princípios básicos:

Art. 187 (...)

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

17. Pela alínea “a”, elege-se o ganho, e não sua realização em dinheiro, como critério para o cômputo das receitas do período. Já o comando contido na alínea “b” descreve o princípio de emparelhamento entre receitas e despesas, pelo qual os custos e despesas devem ser computados no mesmo período em que forem reconhecidas as receitas a que correspondam. Em outras palavras, para a determinação do resultado do período deve-se reconhecer as receitas no momento de ocorrência de seu fato gerador e confrontá-las com os custos e despesas incorridos para sua geração.

18. Tendo o disposto acima como diretriz, constata-se que as despesas pelas multas incorridas devem ser deduzidas no mesmo período de apuração em que tenham sido registradas as receitas pela prestação dos serviços a que essas multas se refiram.

Conclusão

19. Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que constitui despesa dedutível, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a multa pelo atraso na entrega de carga, quando incorrida por pessoa jurídica, que

explora atividade de agenciamento de cargas. Tal despesa deve ser deduzida no mesmo período de apuração em que tenham sido registradas as receitas pela prestação dos serviços a que essas multas se referam.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

(assinado digitalmente)

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit