



Solução de Consulta nº 101 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO REAL. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: BASE DE CÁLCULO. DÉBITOS CONSOLIDADOS EM PARCELAMENTO. PERT. JUROS DE MORA. DESPESA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 17, *caput* e §1º; Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, *caput* e §5º, art. 57; Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61, *caput* e §3º; Lei n.º 13.496, de 24 de outubro de 2017, art. 8º, §3º.

Relatório

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

2. Informa que no ano de 2017 aderiu ao parcelamento previsto na Medida Provisória (MP) n.º 783, de 31 de maio de 2017, convertida na Lei n.º 13.496, de 24 de outubro de 2017, o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), para incluir débitos de tributos lançados nos autos de infração consubstanciados nos Processos Administrativos Fiscais (PAF) de n.º 13971.722851/2017-28 e n.º 13971.720491/2011-34, tendo optado pelo pagamento em espécie de 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem deduções, em cinco parcelas, e o restante em 145 (cento e quarenta e cinco) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, nos termos do art. 2º, III, “b” da referida Lei.

3. Cita o art. 374 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), que prevê os juros pagos ou incorridos dedutíveis como despesa financeira na apuração do Lucro Real. Também transcreve teor de Solução de Consulta que afirma serem os juros de mora consolidados em parcelamento dedutíveis na determinação do Lucro Real segundo o regime de competência, assim como trecho de Solução de Consulta Interna segundo a qual os juros moratórios correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) referentes ao Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela MP n.º 303, de 29 de junho de 2006, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de competência.

4. Também invoca o Parecer Normativo CST n.º 174, de 25 de setembro de 1974, que tratou da dedutibilidade dos juros de mora em caso de parcelamento, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação dos débitos, caracterizando-se como despesas financeiras. A consultante entende, portanto, que a partir do parcelamento os juros são devidos como obrigação autônoma decorrente da moratória, com características de despesa financeira, ou seja, uma obrigação com características próprias, sendo seu recolhimento feito através de guia unificada e com código de receita próprio, conforme previsto na legislação de regência.

5. Com base nas disposições legais citadas, considera como dedutíveis pelo regime de competência, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, todo o valor de juros incidentes sobre o saldo devedor do parcelamento e sobre cada prestação mensal paga pela consultante. Todavia, vislumbra a possibilidade das autoridades fiscais interpretarem de maneira diversa, porquanto o valor parcelado é composto pelo principal, multa de ofício e juros, podendo o Fisco entender que, sendo os valores de IRPJ, da CSLL e da multa de ofício indedutíveis, por consequência os juros incidentes sobre estas verbas também os seriam. Por fim, requer a manifestação sobre questões redigidas nestes exatos termos:

- a) Os juros Selic acrescidos aos saldo devedor e ao valor de cada prestação do Pert, conforme o art. 8º, §3º da Lei nº 13.496, de 2017, e o art. 5º, §2º da IN RFB nº 1.711, de 2017, são considerados despesas financeiras?
- b) Referidos juros são integralmente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente das verbas incluídas no valor parcelado?
- c) A consultante pode reconhecer mensalmente, como despesa dedutível do IRPJ e da CSLL, pelo regime de competência na sistemática do Lucro Real, os referidos juros incidentes sobre o saldo devedor total e as respectivas parcelas, independentemente das verbas que compõem o valor parcelado?

Fundamentos

6. Os acréscimos moratórios decorrem do atraso no pagamento e conforme previsto no *caput* e no §3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, são constituídos pela multa de mora e pelos juros de mora calculados à taxa Selic. A dedutibilidade dos tributos e dos juros para fins de apuração do IRPJ já tem sido objeto de análise há tempos, conforme demonstra o próprio ato normativo trazido à baila pela consultante, o Parecer Normativo CST nº 174, de 1974. Do mesmo modo, a mencionada Solução de Consulta nº 66, de 2011, que, apesar de não ter tido explicitado pela consultante o órgão da Receita Federal responsável por sua lavratura, pode-se inferir que se trata da Solução de Consulta nº 66, de 14 de julho de 2011, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal (Disit/SRRF07), conforme o teor de sua ementa:

Solução de Consulta nº 66, de 2011 – Disit/SRRF07

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

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

7. A própria Solução de Consulta n.º 66, de 2011, utiliza como fundamentação o Parecer Normativo CST n.º 174, de 1974, para concluir que os juros de mora, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis. Ademais, o RIR/1999 ao dispor sobre a dedutibilidade dos juros, localiza o art. 374 na Subseção I – Receitas e Despesas Financeiras, do mesmo modo que o Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que posiciona o seu art. 17 sob o título Receitas e Despesas Financeiras.

Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977

Receitas e Despesas Financeiras

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

§ 1o Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional**, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (grifou-se)

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

9. Dessarte, o primeiro questionamento da consulente é solucionado no sentido de que os juros à taxa Selic acrescidos ao saldo devedor, assim como os juros à taxa Selic sobre o valor de cada prestação mensal a que se refere o art. 8º, §3º da Lei n.º 13.496, de 2017, são considerados despesas financeiras e, regra geral, dedutíveis.

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

Solução de Consulta Interna Cosit n.º 9, de 2012

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

como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST n.º 174/1974). (grifou-se)

Solução de Consulta Cosit n.º 208, de 2015

21. Por sua vez, a multa imputada por infração à legislação tributária estadual não pode receber o mesmo tratamento de tributos inerentes a operações de aquisição de mercadorias. Como penalidade pecuniária, a multa não tem natureza tributária, nos moldes conceituados pela Lei 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).

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

24. A regra apresentada é a indedutibilidade de despesas relativas a multas por infrações fiscais. Contemplam-se duas exceções, conforme consta do texto referenciado. O assunto foi tratado em detalhes pelo Parecer Normativo CST n.º 61, de 23 de outubro de 1979, cujos excertos a seguir aplicam-se ao presente caso.

(...)

28. Nesse contexto, **se tal conduta constitui hipótese de descumprimento de obrigação acessória, que tem como efeito a falta de pagamento do imposto**, a penalidade aplicada não se enquadra na definição referida, de "*multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo*" e, como tal, **não é dedutível na apuração do lucro real** para fins de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

29. Por seu turno, **os juros incidentes sobre a multa de ofício** devem ser tratados como acessório, seguindo a mesma sorte do principal. Desse modo, **também constituem despesa indedutível**. (grifou-se)

11. A tese em voga é de que os juros moratórios devem seguir a mesma natureza dos débitos sobre os quais incidem. Verificando os lançamentos constantes nos autos

de infração citados pela consulente, constata-se lavraturas de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins e IPI. Portanto, não são dedutíveis os juros de mora incidentes sobre o IRPJ e a CSLL, posto que são tributos indedutíveis, por força do art. 41, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995 e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Mas são dedutíveis os juros de mora acrescidos às contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, e ao IPI.

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

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

14. Portanto, o segundo e o terceiro questionamentos devem ser solucionados no sentido de que somente são admitidos como dedutíveis os juros moratórios e os juros a que se refere o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 13.496, de 2017, quando incidentes sobre despesas dedutíveis.

Conclusão

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

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

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

À Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF08.

Assinado digitalmente

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

Assinado digitalmente

ANTONIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF08

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

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

Ordem de Intimação

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

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