



PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

59/2022 – COSIT

DATA

16 DE DEZEMBRO DE 2022

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCELAMENTO. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. JUROS SOBRE MULTAS INDEDUTÍVEIS. INDEDUTIBILIDADE.

No regime de tributação com base no lucro real, são indedutíveis, na apuração do IRPJ a multa por aproveitamento indevido de crédito de ICMS, os demais encargos incidentes sobre essa multa e os juros do parcelamento incidente sobre esses valores.

LUCRO REAL. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCELAMENTO. JUROS SOBRE O VALOR DO TRIBUTO. DEDUTIBILIDADE.

No regime de tributação com base no lucro real, são dedutíveis, na apuração do IRPJ os juros de mora sobre ICMS exigidos em auto de infração e os demais encargos incidentes sobre esses juros, inclusive os juros do parcelamento incidente sobre esses valores.

O momento dessa dedução será o da data de lavratura do auto de infração caso não tenha ocorrido a suspensão da exigibilidade de tais juros com base nos incisos II a V do art. 151 do CTN. Caso tenha ocorrido a suspensão com base nesses incisos, o momento da dedução será o da data em que cessar a última das causas de suspensão previstas nesses dispositivos.

No caso do parcelamento previsto no art. 1º da Lei nº 19.802, de 2018, do Estado do Paraná, o momento da dedução dos encargos incidentes sobre esses juros será a cada mês transcorrido a partir da homologação do parcelamento, conforme o procedimento de segregação de valores dedutíveis e indedutíveis exposto na presente Solução de Consulta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 208, DE 5 DE AGOSTO DE 2015.

Dispositivos Legais: CTN, art. 151; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, III; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177, art. 187, § 1º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º,

§ 4º, art. 7º, § 4º, art. 17, § 1º, art. 67, XI; Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º, art. 41, §§ 1º e 5º; RIR/2018, art. 258, § 1º, art. 352, §§ 1º e 5º, art. 398, art. 441, II; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 61, § 2º, art. 131, § 1º, art. 132, art. 145.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCELAMENTO. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. JUROS SOBRE MULTAS INDEDUTÍVEIS. INDEDUTIBILIDADE.

No regime de tributação com base no lucro real, são indedutíveis, na apuração da CSLL a multa por aproveitamento indevido de crédito de ICMS os demais encargos incidentes sobre essa multa e os juros do parcelamento incidente sobre esses valores.

RESULTADO AJUSTADO. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCELAMENTO. JUROS SOBRE O VALOR DO TRIBUTO. DEDUTIBILIDADE.

No regime de tributação com base no lucro real, são dedutíveis, na apuração da CSLL os juros de mora sobre ICMS exigidos em auto de infração e os demais encargos incidentes sobre esses juros, os juros do parcelamento incidente sobre esses valores.

O momento dessa dedução será o da data de lavratura do auto de infração caso não tenha ocorrido a suspensão da exigibilidade de tais juros com base nos incisos II a V do art. 151 do CTN. Caso tenha ocorrido a suspensão com base nesses incisos, o momento da dedução será o da data em que cessar a última das causas de suspensão previstas nesses dispositivos.

No caso do parcelamento previsto no art. 1º da Lei nº 19.802, de 2018, do Estado do Paraná, o momento da dedução dos encargos incidentes sobre esses juros será a cada mês transcorrido a partir da homologação do parcelamento conforme o procedimento de segregação de valores dedutíveis e indedutíveis exposto na presente Solução de Consulta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 208, DE 5 DE AGOSTO DE 2015.

Dispositivos Legais: CTN, art. 151; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, III; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177 art. 187, § 1º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º, art. 7º, § 4º, art. 17, § 1º, art. 67, XI; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º, art. 41, §§ 1º e 5º, art. 57; RIR/2018, art. 258, § 1º, art. 352, §§ 1º e 5º, art. 398, art. 441, II; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 61, § 2º, art. 131, § 1º, art. 132, art. 145.

RELATÓRIO

O Interessado formula consulta sobre dedutibilidade e o regime de contabilização de determinadas despesas na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, com base no lucro real e no resultado ajustado, respectivamente, na forma a seguir resumida:

- 1.1. O Consultante informa exercer atividade de reforma de pneumáticos usados;
- 1.2. Acrescenta que sofreu, em 6 de junho de 2017, autuação fiscal por parte da Receita Estadual do Paraná, a qual glosou créditos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), tomados no período de julho de 2009 até janeiro de 2012;
- 1.3. Relata que apresentou recurso administrativo contra a autuação, e depois, de encerrado o processo administrativo, ajuizou ação para discutir o mérito da autuação;
- 1.4. Diz que em seguida optou por desistir da demanda judicial e efetuar o parcelamento do débito aderindo em abril de 2019 ao programa de recuperação fiscal do Estado do Paraná, estabelecido pela Lei Estadual nº 19.802, de 2018.
2. Após a descrição sucinta do caso, formulou os seguintes questionamentos:
 - a) Os juros e multa de mora são despesas dedutíveis do IRPJ e da CSLL?
 - b) O momento correto do reconhecimento de tais despesas seria na ocasião da adesão e consolidação dos débitos no parcelamento, segundo o regime de competência?
3. Não indicou de forma direta quais são os dispositivos legais da legislação tributária federal ensejadores da dúvida. Porém, citou como fundamento legal da consulta os seguintes atos decisórios, sem, contudo, transcrever as respectivas ementas ou outra parte deles:
 - a) Solução de Consulta nº 66, proferida pela Disit da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de agosto de 2011; e
 - b) Solução de Divergência nº 6, proferida pela Cosit, cuja ementa foi publicada no DOU de 9 de maio de 2012.
4. Com o objetivo de tornar clara qual é a legislação tributária federal questionada, reproduzo a seguir as ementas dos aludidos atos decisórios, nas quais constam enumerados os dispositivos que serviram de fundamento legal para as respectivas soluções:

Ementa da Solução de Consulta Disit nº 66, de 2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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 valor da CSLL.

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); art. 50 da Instrução Normativa RFB nº 390, de 2004; 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.

Ementa da Solução de Divergência Cosit nº 6, de 2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DEDUTIBILIDADE. MULTA MORATÓRIA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As multas moratórias por recolhimento espontâneo de tributo fora do prazo são dedutíveis como despesa operacional, na determinação do lucro real e da

base de cálculo da CSLL, no período em que forem incorridas, de acordo com o regime de competência, todavia o disposto não se aplica aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, à exceção do parcelamento e da moratória.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 151, Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 41, e Instrução Normativa nº 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 50.

FUNDAMENTOS

5. A legislação regente do processo de consulta concernente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil está, em nível legal, prevista 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 ocorreu por meio dos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria era disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, posteriormente substituída pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

5.1. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

5.2. A apresentação de consulta, **se formulada em conformidade** com as condições de eficácia, **produz** os diversos efeitos que estão especificados nos arts. 18 a 24 dessa IN.

5.3. É necessário enfatizar que somente produz esses efeitos, a consulta que atender às condições de eficácia referentes à legitimidade de quem a pode formular e as referentes aos demais requisitos para sua formulação, estando essas condições dispostas, respectivamente, nos arts. 2º e de 3º a 6º da mencionada IN. Por sua vez, o art. 27 define as situações em que a consulta é ineficaz.

5.4. De acordo com os arts. 33 e 39 dessa IN, a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o Consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Exame do cumprimento das condições de eficácia da consulta

6. Os arts. 2º, 3º e 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifico que estão presentes as condições. Passo, portanto, a seguir, à solução da presente consulta.

Delimitação do objeto da consulta

7. Em seu relato, o Consulente diz que foi lavrado contra si auto de infração decorrente de glosa de créditos de ICMS tomados no período de julho de 2009 até janeiro de 2012. Discutiu administrativa e judicialmente a autuação e optou por desistir da ação judicial e efetuar, em abril de 2019, o parcelamento dos débitos objeto da autuação, aderindo ao programa de recuperação fiscal estabelecido pela Lei do Estado do Paraná nº 19.802, de 2018.

7.1. O **caput** do art. 1º dessa lei estadual concede redução no valor de multa e de juros de créditos tributários relativos ao ICMS. O inciso I do § 6º desse artigo estabelece que tais benefícios se aplicam aos créditos tributários em que sejam exigidas as penalidades previstas no § 1º do art. 55 da Lei do Estado do Paraná nº 11.580, de 1996.

7.2. Para fins de dedução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a legislação tributária federal distingue as multas por infração fiscal entre multa de ofício e multa de mora. Nesse sentido, a multa de ofício é aquela exigida por meio de lançamento efetuado pela autoridade fiscal, usualmente mediante auto de infração. Já a multa de mora é aquela que a legislação determina que seja recolhida pelo contribuinte na hipótese de mero atraso no cumprimento da obrigação, e sem que ela seja exigida por meio de auto de infração. Embora o relato do Consulente mencione lavratura de auto de infração, o seu primeiro questionamento, de forma contraditória, não versa sobre multa de ofício, mas, sim, a respeito de multa de mora.

7.3. Pesquisei, no sítio da Justiça Estadual do Paraná, na internet, o andamento da ação judicial em questão. Constatei que, nela, o contribuinte discutiu o direito de usar os créditos de ICMS referentes à aquisição de energia elétrica. O juiz de primeiro grau julgou improcedente o pedido do contribuinte e o condenou ao pagamento de honorários advocatícios.

7.4. No acórdão do julgamento da apelação do contribuinte, o Relator detalhou que a ação foi ajuizada contra a exigência de valores decorrentes de auto de infração lavrado por **uso indevido de créditos de ICMS**, referente à aquisição de energia elétrica, não obedecendo às condições fixadas no art. 24, § 6º da Lei do Estado do Paraná nº 11.580, de 1996.

7.5. Esse acórdão deu provimento à apelação para liberar o contribuinte do pagamento de honorários advocatícios, porém não deu provimento a ela na parte referente à utilização dos créditos de ICMS glosados. Esse acórdão discrimina quais são os valores exigidos no **auto de infração** relativos ao **ICMS, à multa e aos juros**. Contra esse acórdão não foram interpostos recursos. A ação transitou em julgado antes de o Consulente protocolizar a consulta ora apreciada.

7.6. Os incisos do § 1º do art. 55 da referida Lei do Estado do Paraná nº 11.580, de 1996, enumeram multas aplicáveis a diversas infrações. O inciso III desse parágrafo prevê que fica sujeito à multa de 60 % (sessenta por cento) do valor do **crédito do imposto, indevidamente utilizado**, sem prejuízo do respectivo estorno, o sujeito passivo que se beneficiar do crédito do imposto em desacordo com o disposto nessa lei. Conforme os §§ 2º e 6º desse mesmo art. 55, combinados com o inciso III do art. 56, **as multas enumeradas no § 1º devem ser exigidas mediante auto de infração**.

7.7. Em suma, a infração descrita no referido acórdão não se refere ao mero atraso no pagamento de tributo, mas sim à utilização indevida de crédito de ICMS, sujeita à multa exigida através de auto de infração. Consequentemente, os dois questionamentos do Consulente serão

entendidos na presente Solução de Consulta, como se referindo à multa de ofício e não à multa de mora.

7.8. Destaco que, apesar de o auto de infração em discussão abranger também valores de ICMS, o Consulente nada indagou a respeito da dedutibilidade ou não desse imposto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime de tributação com base no lucro real.

7.9. Se o entendimento ora exposto não corresponder àquilo que Consulente pretendia esclarecer, ele pode formular nova consulta fornecendo informações detalhadas sobre o caso.

I - Exame do primeiro questionamento

I.1 - Indedutibilidade de multa exigida em auto de infração

8. Por meio da primeira indagação, o Consulente pretende saber se juros de mora e multa de ofício são despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Essa matéria está regulada, em nível legal, no art. 41, §§ 1º e 5º, e no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e em nível infralegal, no art. 352, §§ 1º e 5º do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018) e no arts. 131, § 1º, e 132 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, todos a seguir citados:

Lei nº 8.981, de 1995

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.

[...]

§ 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.

[...]

RIR/2018

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, **segundo o regime de competência** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos e às contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos estabelecidos no inciso II ao inciso V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, independentemente de haver ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

[...]

§ 5º **Não são dedutíveis** como custo ou despesas operacionais **as multas por infrações fiscais**, exceto as de natureza compensatória e as impostas por

infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

[...]

IN RFB nº 1.700, de 2017

Art. 131. As despesas realizadas com o pagamento de tributos são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, **segundo o regime de competência**.

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

[...]

Art. 132. **Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado 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.

(Sem destaques no original)

8.1. Segundo tais dispositivos, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro real e no resultado ajustado, respectivamente, e como regra geral, é vedada a dedução das multas por infrações fiscais, mas como exceção é admitida a dedução de duas espécies dessas multas.

8.1.1. A primeira espécie dedutível compreende as multas impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Essas infrações são atinentes ao não cumprimento de obrigação acessória que não se constitua em condição para o lançamento. No caso relatado pelo Consultante, a infração foi a tomada indevida de créditos de ICMS sobre energia elétrica adquirida. Como essa infração acarreta falta ou insuficiência de pagamento desse imposto, então a multa exigida em razão dela não se enquadra na primeira hipótese excepcional de dedução.

8.1.2. A segunda espécie dedutível abrange as multas fiscais de natureza compensatória. Essas multas são impostas pela legislação quando o sujeito passivo meramente deixa de cumprir suas obrigações dentro prazo, sem que tenha cometido outras infrações. Nesse grupo, está o mero atraso no pagamento ou recolhimento de tributos. A situação narrada pelo Consultante refere-se, contudo, à tomada indevida de créditos de ICMS, em razão da qual foi lavrado auto de infração com multa de ofício. Portanto, essa multa não é compensatória, não podendo, também em razão disso, ser deduzida.

8.2. Em síntese, a multa de ofício exigida pelo Fisco Estadual em razão de tomada indevida de créditos de ICMS não é dedutível nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime de tributação com base no lucro real.

1.2 - Dedutibilidade parcial de juros exigidos em auto de infração

8.3. Na primeira indagação, o Consultante também quis saber se os juros exigidos no auto de infração são dedutíveis nas referidas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como **regra geral**, os juros incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como despesa financeira, consoante o disposto no § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no art. 398 do RIR/2018, e no art. 145 da IN RFB nº 1.700, de 2017, abaixo transcritos:

Decreto-Lei nº 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 nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

RIR/2018

Subseção I

Das receitas e das despesas financeiras

[...]

Despesas

Art. 398. Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 , os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observado o disposto nesta Subseção (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, § 1º).

[...]

IN RFB nº 1.700, de 2017

Das Despesas Financeiras

Art. 145. 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:

[...]

(Sem destaque no original)

8.4. Todavia, os juros seguem a mesma sorte do principal. Assim, os juros exigidos em auto de infração somente são dedutíveis na parte calculada sobre o ICMS, sendo indedutível a parte dos juros calculada sobre a multa de ofício, conforme o entendimento manifestado pela Cosit por meio da Solução de Consulta nº 208, de 5 de agosto de 2015, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 4 de dezembro de 2015, estando a íntegra da Solução de Consulta disponível no seguinte endereço na internet:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=38600>

8.5. Desse modo, nos termos do art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, a presente Solução de Consulta está parcialmente vinculada à mencionada Solução de Consulta nº 208, de 2015, cujos trechos pertinentes estão na sequência reproduzidos:

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 [...].

[...]

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.

[...]

8.6. Para aplicar o entendimento acima transcrito, o Consulente deve segregar os valores dos juros exigidos mediante o auto de infração em discussão. Desse modo, aqueles juros calculados sobre o valor da multa de ofício, são **indedutíveis**. Já aqueles juros calculados sobre o valor do ICMS, **são dedutíveis**.

II - Exame do segundo questionamento

II.1 - Regime de competência para cômputo de juros incorridos

9. O Consulente questionou também se o momento certo para reconhecimento de juros e da multa de ofício como despesa seria na ocasião da adesão e consolidação dos débitos no parcelamento. Como consta no subitem 8.6 acima, não é dedutível nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a multa de ofício de que trata a presente consulta. Além disso, consoante o mesmo subitem 8.6 acima, são da mesma forma indedutíveis os juros calculados sobre a multa de ofício, porém são dedutíveis os juros calculados sobre o valor do ICMS. Assim, resta examinar em que momento devem ser reconhecidos tais juros calculados sobre o valor do ICMS.

9.1 Nesse sentido, **os juros dedutíveis** devem ser computados nas base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **com observância das leis comerciais**, como determinam o § 4º do art. 6º, e o § 4º do art. 7º, inciso XI do art. 67 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o § 1º do art. 37 da Lei nº 8.981, de 1995, o § 1º do art. 258 do RIR/2018, e o § 2º do art. 61 da IN RFB nº 1.700, de 2017, a seguir reproduzidos:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, **serão, na determinação do lucro real do período**

competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

[...]

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, **com observância das leis comerciais** e fiscais.

[...]

§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, **com observância das disposições da lei comercial**, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

[...]

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

[...]

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.**

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

[...]

RIR/2018

Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração **em observância às disposições das leis comerciais** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º 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, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

IN RFB nº 1.700, de 2017

Art. 61. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

§ 1º Resultado ajustado é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

§ 2º A determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração **com observância das disposições das leis comerciais**.

[...]

(Sem destaques no original)

9.2. Os dispositivos acima grifados estabelecem que a determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais. Apesar de esses dispositivos não delimitarem qual lei comercial deva ser observada, a única que dispõe acerca da apuração do lucro líquido é a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Especificamente seu art. 177 determina que a escrituração seja realizada segundo o regime de competência e o § 1º do art. 187 estabelece que a demonstração de resultado do exercício discrimine os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes às receitas e rendimentos ganhos nesse período, independentemente de realização em moeda, consoante transcrito na sequência:

Art. 177. A escrituração da companhia 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**.

[...]

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

[...]

§ 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.

[...] (Sem destaques no original)

9.3. Usualmente os juros sobre tributos em atraso são incorridos em razão do transcurso de cada mês ou fração. Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o momento de reconhecimento de tais juros depende de o Contribuinte reconhecer contabilmente ou não o valor devido do ICMS no próprio mês de ocorrência do fato gerador desse tributo.

9.4. Caso ele tenha contabilizado a dívida atinente ao ICMS no próprio mês de ocorrência do fato gerador desse tributo, o valor dos juros sobre o ICMS deve ser reconhecido periodicamente em cada mês ou fração de atraso.

9.5. Entretanto, no caso sob exame, o Consulente nem mesmo havia reconhecido contabilmente a existência da dívida do ICMS objeto da presente Solução de Consulta nos meses de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Segundo seu relato, o auto de infração, **lavrado em 6 de junho de 2017**, glosou créditos de ICMS tomados no período de julho de 2009 até janeiro de 2012. Ele acrescentou que discutiu administrativa e judicialmente o lançamento e desistiu da ação judicial para aderir a parcelamento em abril de 2019.

9.6. No caso ora examinado, há **três intervalos** em que os juros foram incorridos. O primeiro é aquele compreendido entre a data de vencimento mensal original do ICMS que o Consulente deveria ter pago e a data em que o auto de infração foi lavrado. O segundo intervalo compreende o período entre essa lavratura e a data de homologação do parcelamento especial. Já o terceiro intervalo iniciou-se no mês subsequente ao dessa homologação.

9.7. De acordo com o § 1º do art. 352 do RIR/2018, transcrito no item 8 acima, **não** são dedutíveis os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos estabelecidos no inciso II ao inciso V do art. 151 do CTN, reproduzido parcialmente abaixo, independentemente de haver ou não depósito judicial:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

VI – o parcelamento. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

[...]

II.2 - Juros sobre o ICMS, incorridos no primeiro intervalo

9.8. O referido § 1º do art. 352 do RIR/2018 autoriza, portanto, que sejam deduzidos os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa com amparo dos incisos I e VI do acima citado art. 151 do CTN.

9.8.1. Se ela tiver ficado suspensa durante esses dois litígios, com fundamento nos incisos II a V do art. 151, então o total dos juros calculados sobre o ICMS até a data de lavratura do auto de infração podem ser **deduzidos no mês em que tiver cessada a última causa de suspensão de exigibilidade antes do parcelamento.**

9.8.2. Se não tiver havido a suspensão em razão desses litígios, então o total dos juros calculados sobre o ICMS até a data de lavratura do auto de infração podem ser deduzidos no mês dessa lavratura, que, segundo o Consultante, foi junho de 2017.

II.3 - Juros sobre o ICMS, incorridos no segundo intervalo

9.9. Caso tenham sido incorridos juros sobre o ICMS sob exame, no intervalo entre a referida data de lavratura e a data de homologação do parcelamento, eles devem ser reconhecidos, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, em cada um dos meses desse intervalo, desde que não tenha havido a suspensão da exigibilidade.

II.4 - Juros sobre o ICMS, incorridos no terceiro intervalo

9.10. Cabe agora tratar dos juros calculados no terceiro intervalo, o qual se inicia a partir do mês subsequente ao da homologação do parcelamento em discussão.

9.11. Reitero que o Consultante afirma que aderiu a parcelamento previsto na já citada Lei Estadual nº 19.802, de 2018. O parágrafo único do art. 2º dessa lei estabelece que essa adesão dar-se-ia por formalização da opção do contribuinte e da homologação do fisco no momento do pagamento da **primeira parcela**. Por sua vez, o § 3º do art. 1º, também dessa lei, determina que, para liquidação das parcelas, sejam aplicados juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, acumulada mensalmente e calculada a partir do **mês subsequente à homologação**, e 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

9.12. É igualmente relevante repetir que o total dos valores exigidos no auto de infração de que trata a presente consulta compreende: a) ICMS; b) multa; e c) juros. Os incisos II até IV do art. 1º da lei estadual em exame concederam anistia parcial de multa e juros e permitiram o parcelamento dos valores do ICMS, de multa e de juros. De acordo com esses incisos, o total parcelado deve ser dividido em **parcelas mensais iguais e sucessivas**. Assim, o valor de cada parcela corresponde a parte do ICMS, a parte da multa, a parte dos juros sobre o ICMS e a parte dos juros sobre a multa.

9.13. É sobre o valor de cada parcela que o § 3º do art. 1º da mencionada Lei Estadual nº 19.802, de 2018, determina que sejam aplicados juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente e calculada a partir do mês subsequente à homologação da adesão pelo fisco, e 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

9.14. Em decorrência dessa disposição, a aplicação da taxa de juros a cada parcela incidirá sobre a parte da parcela que corresponde ao ICMS, sobre a parte que corresponde à multa, sobre a parte que corresponde aos juros calculados sobre o ICMS, e sobre a parte que corresponde aos juros calculados sobre a multa. Portanto, após a adesão/homologação ao parcelamento em exame, **os juros passam a incidir também sobre o montante de juros** calculados até a adesão/homologação.

9.15. A forma de cálculo dos juros incorridos **em cada mês** e que respeita o regime de competência, **no que tange especificamente ao parcelamento previsto no mencionado art. 1º da Lei Estadual nº 19.802, de 2018**, são aqueles resultantes da multiplicação da taxa de juros do mês pelo saldo da dívida após a dedução da parcela vencida no mês, na forma a seguir detalhada:

- a) sobre o saldo da dívida após a dedução da primeira parcela paga deve ser aplicada a taxa de 1%; o resultado será o valor dos juros incorridos no mês do pagamento da primeira parcela; e
- b) a partir da segunda parcela, o valor dos juros incorridos em cada mês são os que resultam da multiplicação da taxa de juros Selic do mês pelo saldo da dívida após a dedução da parcela vencida e paga no mês.

9.16. Não é todo o valor dos juros incorridos em cada mês que pode ser deduzido na apuração do IRPJ e da CSLL. De acordo com o já exposto no subitem 8.6, os juros calculados sobre o valor da multa de ofício, são **indedutíveis**. Já aqueles juros calculados sobre o valor do ICMS, são **dedutíveis**. Nessa direção, os juros incorridos em cada mês devem ser desmembrados para que seja identificada a parte deles que é proporcional:

- a) ao ICMS;
- b) à multa de ofício;
- c) aos juros sobre o ICMS;
- d) aos juros sobre a multa de ofício;

9.17. Em resumo, **no caso do parcelamento de que trata a presente Solução de Consulta**, o Consulente deve segregar os juros incorridos sobre o saldo da dívida após a dedução da parcela vencida e paga no mês, proporcionalmente ao valor do ICMS, ao da multa, e ao dos juros calculados sobre o ICMS e aos dos juros calculados sobre a multa. No mês em que forem incorridos, somente são dedutíveis as partes de juros.

CONCLUSÃO

10. Diante dos fundamentos expostos, soluciono a consulta respondendo ao Consulente que, no regime de tributação com base no lucro real:

- a) são indedutíveis, na apuração do IRPJ e da CSLL, a multa por aproveitamento indevido de crédito de ICMS, os demais encargos incidentes sobre a multa e os juros do parcelamento incidente sobre esses valores;

b) são dedutíveis, na apuração do IRPJ e da CSLL, os juros de mora sobre ICMS exigidos em auto de infração e os demais encargos incidentes sobre esses juros, inclusive os juros do parcelamento incidente sobre esses valores;

b.1) o momento da dedução desse juro será o da data de lavratura do auto de infração caso não tenha ocorrido a suspensão da exigibilidade de tais juros com base nos incisos II a V do art. 151 do CTN;

b.2) o momento da dedução desse juro, caso tenha ocorrido a suspensão com base nesses incisos, será o da data em que cessar a última das causas de suspensão previstas nesses dispositivos; e

b.3) o momento da dedução dos demais encargos incidentes sobre os juros de mora sobre ICMS devidos em razão parcelamento, no caso do parcelamento previsto no art. 1º da Lei nº 19.802, de 2018, do Estado do Paraná, será a cada mês transcorrido a partir da homologação do parcelamento conforme o procedimento de segregação de valores dedutíveis e indedutíveis exposto na presente Solução de Consulta.

Assinatura digital

TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir - Substituto

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit