



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA	1 – COSIT
DATA	15 de dezembro de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO REAL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS, JUROS E MULTAS MORATÓRIOS. PARCELAMENTO.

Em regra, as despesas realizadas com o pagamento do valor do principal de tributos e contribuições, ainda que mediante parcelamento, são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, com exceção, nomeadamente, do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

Não são dedutíveis na apuração do lucro real 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.

Por seu turno, a regra aplicada à dedutibilidade dos juros moratórios deve ser a mesma aplicada aos tributos, contribuições e multas sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. De modo que são indedutíveis, na espécie, os juros de mora incidentes sobre o IRPJ, a CSLL e sobre multas relativas a lançamento de ofício.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 41; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999), art. 344; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018), art. 352; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 131, 132 e 133; Soluções de Divergência nº 6, de 2012, e nº 9, de 2013; Pareceres Normativos CST nº 174, de 1974, e nº 61, de 1979; Portaria RFB nº 3.222, de 2011, art. 6º; Portaria RFB nº 1.936, de 2018.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

RESULTADO AJUSTADO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS, JUROS E MULTAS MORATÓRIOS. PARCELAMENTO.

Em regra, as despesas realizadas com o pagamento do valor do principal de tributos e contribuições, ainda que mediante parcelamento, são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência, com exceção, nomeadamente, do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.

Não são dedutíveis na apuração 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.

Por seu turno, a regra aplicada à dedutibilidade dos juros moratórios deve ser a mesma aplicada aos tributos, contribuições e multas sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. De modo que são indedutíveis, na espécie, os juros de mora incidentes sobre a CSLL, o IRPJ e sobre multas relativas a lançamento de ofício.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 41; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999), art. 344; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018), art. 352; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 131, 132 e 133; Soluções de Divergência nº 6, de 2012, e nº 9, de 2013; Pareceres Normativos CST nº 174, de 1974, e nº 61, de 1979; Portaria RFB nº 3.222, de 2011, art. 6º; Portaria RFB nº 1.936, de 2018.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência atravessado às fls. 50-68, destituído de efeito suspensivo, fundado no permissivo do art. 48, § 5º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do art. 19 da então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (a qual veio a ser revogada e substituída pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021), que desafia a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 28 de setembro de 2020 (fls. 29-35).

2. A recorrente colaciona como paradigmas a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 14 de julho de 2011 (fls. 69-76) e a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 10.002, de 13 de dezembro de 2013, esta última vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 21, de 6 de novembro de 2013 (fls. 78-88).

3. Depois de realizar o cotejo analítico entre os decisórios em tela, para demonstrar, na espécie, a existência de dissenso interpretativo, passa a assinalar que, como reconhecido, a seu ver, pela própria solução de consulta recorrida, o art. 41, §§ 2º e 5º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e o art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, tratam, exclusivamente, da indedutibilidade do IRPJ, da CSLL e da multa de ofício na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e não vedam a dedução da despesa com juros de mora, pelo que a decisão guerreada "não poderia elastecer o alcance das referidas normas para aplicar restrição quanto à referida despesa, sob pena de afronta àqueles

próprios dispositivos e também ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional)".

4. Destaca que a decisão hostilizada reconhece que os juros de mora acrescidos ao valor de cada prestação mensal do parcelamento, nos termos do art. 5º, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017, e do art. 8º, § 3º, da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, assim como aqueles que incidem sobre o respectivo saldo devedor, são considerados despesas financeiras.

5. Recorda que a solução recorrida consignou que o art. 374 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (correspondente ao art. 398 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), e o art. 17, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, determinam que os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como despesa financeira na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

6. Frisa que, segundo o entendimento desta Secretaria, os juros auferidos pelo contribuinte têm natureza de receita financeira e são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, ainda quando decorrentes de principal não sujeito a essas exações, e evoca, neste sentido, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, e o art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Entende ser "contraditório" que, quando se trata de despesas financeiras, "o Fisco pretenda abandonar essa lógica, recorrendo ao argumento, frágil e contrário às normas aplicáveis, de que o acessório segue o principal".

7. Refere que outras normas também estabelecem que, para fins tributários, os juros de mora são dissociáveis do valor do principal sobre o qual incidem, seguindo regras próprias de tributação, como os arts. 47, inciso XVII, e 134, § 6º, do Decreto nº 9.580, de 2018, e o art. 19, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que preveem que os juros não compõem o valor da alienação, e devem ser taxados de forma própria, ainda que o respectivo principal não seja tributável, invocando, em abono dessa tese, o acórdão nº 2402-007.613, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

8. Afirma que os Pareceres Normativos CST nº 174, de 25 de setembro de 1974, e nº 61, de 24 de outubro de 1979, também reconheceram expressamente que as despesas com os juros de mora são dedutíveis na apuração do lucro real.

9. Assevera que, como assinalado na petição consultiva atinente à Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2020, e diversamente do que esta última quer fazer crer, a partir do parcelamento são devidos juros como obrigação autônoma decorrente da moratória, com característica de despesa financeira, tratando-se, pois, de obrigação com traços próprios, dando-se seu recolhimento através de DARF unificado e código de receita específico, a teor do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 2017.

10. Em apoio de sua formulação, traz à baila o acórdão CARF nº 1401-002.736, o qual refere, inclusive, a mencionada Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011.

11. Sustenta que o entendimento adotado pela decisão combatida também afronta, além dos já citados dispositivos legais, os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional relacionados à capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), à proteção ao patrimônio (art. 5º, XXII, do Código Tributário Nacional, **sic**) e ao conceito de lucro (art. 153, III, da Constituição Federal e art. 44 do Código Tributário Nacional), na medida em que, como os juros incidentes sobre cada prestação mensal,

bem como sobre o saldo devedor do parcelamento, representam despesa financeira para o contribuinte, não permitir a sua dedução, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, implicaria a exigência desses tributos sobre montante diferente da renda/lucro e que não representa capacidade contributiva, com supressão do patrimônio do contribuinte.

12. Diante do exposto, requer seja provido o especial, para que, reformando-se a solução de consulta recorrida nos pontos atacados, seja reconhecida a dedutibilidade, pelo regime de competência, quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, das despesas incorridas a título de juros moratórios (Selic) acrescidos ao saldo devedor e ao valor de cada prestação do Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), vinculados ao IRPJ, CSLL e multa de ofício.

13. Esse é o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

## FUNDAMENTOS

14. Em sede do juízo de admissibilidade do reclamo, observa-se, à partida, que a insurgente tivera ciência da decisão maltratada a 2 (dois) de outubro de 2020 (fls. 45-47) e agitou o especial a 3 (três) de novembro de 2020 (fl. 49), dentro, portanto, do trintídio previsto no art. 48, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 19, § 2º, da então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Neste diapasão, é de ressaltar que o recurso preenche os demais requisitos legais para seu manejo, pelo que é de ser conhecido.

15. Desta feita, cabe reproduzir a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011, primeiro paradigma arrolado pela recorrente:

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.

### **Relatório**

[...]

3. Apontou parcelamento de débito não lançado em despesa, derivado de autos de infração, e os juros de mora imputados até a data do pedido de parcelamento como sendo o fato relacionado à sua atividade.

4. Lembrou que o art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, autoriza, na determinação do lucro real, a dedução de despesas incorridas com tributos e contribuições devidos durante o respectivo período de apuração, respeitando-se o regime de competência.

5. Relatou que, em datas anteriores, foram realizadas fiscalizações em sua empresa e, em consequência, teriam sido emitidos autos de infração relativos a impostos que entendia estar recolhendo corretamente. Tais créditos teriam sido tributados e o valor principal não teria sido lançado como despesa.

6. Transcreveu o art. 9º, *caput*, da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, com redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010; o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995; e o art. 344 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), para demonstrar que tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real segundo o regime de competência.

7. Afirmou que a “moratória (parcelamento) suspende a exigibilidade de tributos e contribuições” (sic).

[...]

10. Questionou:

10.1. se poderia computar em dezembro de 2010 como dedutíveis na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores principais lançados em autos de infração, que não foram considerados anteriormente em deduções; e

10.2. se poderia computar como dedutíveis os juros de mora das parcelas vincendas de seus parcelamentos em vigor até a data de seu pedido, tendo em vista que o fato

gerador já teria ocorrido, de acordo com o regime de competência e não no período de seu efetivo pagamento.

#### **Fundamentos**

11. Os arts. 7º, § 5º, e 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, previam o seguinte:

[...]

12. Ao afirmar que na apuração do lucro real prevalece o regime de competência, o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, revogou tacitamente os arts 7º e 8º da Lei nº 8.541, de 1992, ante ao fato de que a lei posterior revoga a anterior, quando esta for incompatível ou quando regule inteiramente a matéria, conforme disposto no art. 2º, § 1º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil). Corrobora tal entendimento o art. 344, § 5º, do RIR/1999, ao citar somente o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995. Reproduz-se o referido art. 41, com alterações posteriores:

*“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.*

*§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.*

*§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.*

*§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.*

*§ 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.*

*§ 6º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifos não constam do original)*

12.1. O art. 344, § 6º, do RIR/1999, que tem como matriz legal o art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, dispõe:

*“Art.344.Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).*

*§1º(...)*

*(...)*

*§6ºA partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º). “ (grifos não constam do original)*

13. O art. 151 do CTN, alterado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, mencionado no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece:

*“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 10.1.2001)*

*VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.” (grifos não constam do original)*

[...]

15. Torna-se necessário verificar, a partir de uma investigação lógico-sistemática, se a vedação prevista no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, alcança o parcelamento<sup>1</sup>.

[...].

24. Feitos esses esclarecimentos sobre despesas pagas ou incorridas, passa-se à análise da eventual dedutibilidade de tributo ou contribuição com exigibilidade suspensa na forma do art. 151, VI, do CTN.

25. A moratória produz, como consequência, a prorrogação do prazo para pagamento de tributo. Assim, incorrida a despesa relativa ao mesmo, a concessão de moratória não afeta o nascimento da obrigação de adimplir o tributo.

26. Por outro lado, nas hipóteses de depósito do montante integral; reclamações ou recursos; e concessão de medida liminar em mandado de segurança, todas referenciadas no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, não se verificaram todos os pressupostos materiais que tornam a despesa incondicional.

26. O cerne da questão é saber se a despesa concernente a débito do contribuinte objeto de parcelamento, não previsto no já citado art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, pode ser considerada como incorrida.

[...]

28. O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, na forma do art. 12 da Lei nº 10.522, de 2002. O parcelamento será consolidado na data do pedido, em atenção ao § 1º, I, do mesmo artigo.

29. Assim, uma vez deferido e consolidado o parcelamento, o crédito tributário terá se tornado incondicional, ou seja, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor.

**30. Importante destacar que, na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo**

---

<sup>1</sup> Essa questão veio a ser esclarecida pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 18 de junho de 2012, pelas Soluções de Divergência nº 6, de 30 de abril de 2012, e nº 9, de 15 de julho de 2013, e pelo art. 131, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.



**como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte, conforme previsto no art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995.**

**31. Além disso, o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, na forma do art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996.**

**32. Passa-se à análise da possibilidade de dedução de juros moratórios.** As multas por infração fiscal, em regra, são indedutíveis, salvo as de natureza compensatória ou se impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, conforme previsto no art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

33. O item 4 do Parecer Normativo CST nº 61/79, publicado no DOU de 26 de outubro de 1979, esclarece que as multas fiscais compensatórias, isto é, aquelas que se destinam a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido, são dedutíveis.

34. Acrescenta que multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

34.1. não ser excluída pela denúncia espontânea; e

34.2. guardar equivalência com a lesão provocada – o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso (exemplos: 1% ao mês; 10% ao semestre; 5% em atrasos de 30 dias, 10 % em atrasos de 60 etc.).

35. O referido parecer apresenta, a título de exemplo, em seu subitem 4.7, letra “a”, os juros de mora.

36. No mesmo sentido, o item 8 do Parecer Normativo CST nº 174/74, publicado no DOU de 22 de outubro de 1974, conclui que os juros de mora, por se tratar de compensação pelo atraso na liquidação de débitos, caracterizam-se como despesa financeira e como tal são dedutíveis.

37. O entendimento acima exposto é aplicável, também, à CSLL, na forma do art. 50 da Instrução Normativa RFB nº 390, de 30 de janeiro de 2004 <sup>2</sup>.

#### **Conclusão**

38. 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. Também o valor da CSLL não poderá ser deduzido.

39. 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.

(os grifos dos parágrafos 30 e 31 não constam do original).

16. Nota-se que, conquanto a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011, não identifique os tributos a que se refere sua destinatária, tal decisão deixa claro que é vedada, na determinação do lucro real e do resultado ajustado, a dedução do IRPJ e da CSLL de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição a este.

<sup>2</sup> A Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.



17. Nesta esteira, recorde-se que aquela solução de consulta fora proferida sob a égide da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, a qual atribuía efeito vinculativo da resposta no tocante apenas ao respectivo consulente, a qual veio a ser revogada e substituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que criou novo procedimento para o instituto da consulta tributária, atualmente previsto pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

18. Por outro lado, aduza-se que a referenciada Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012 — colacionada pela própria recorrente na petição que ensejou a prolação da decisão recorrida, bem como por esta última — produz **efeito vinculatório em relação às unidades desta Secretaria**, por força do art. 6º da então vigente Portaria RFB nº 3.222, de 8 de agosto de 2011<sup>3</sup>.

19. Importa realçar que, de conformidade com o art. 8º, **caput**, da então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, "na solução da consulta serão observados os atos normativos, as **Soluções de Consulta** e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as **Soluções de Consulta Interna da Cosit** e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante". Neste sentido, recorde-se que trechos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012, foram evocados pela Solução de Consulta Cosit nº 11, de 11 de fevereiro de 2016, assim ementada:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: LUCRO REAL. TRIBUTOS. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorridos os respectivos fatos geradores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 37, § 1º, e 41, caput e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

EMENTA: RESULTADO AJUSTADO. TRIBUTOS. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REGIME DE COMPETÊNCIA. Os tributos são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, no período de apuração em que ocorridos os respectivos fatos geradores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 37, § 1º, 41, caput e § 1º, e 57, caput; Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 50.

20. No entanto, sublinhe-se que — embora a destinatária da Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2016, em sua petição inicial, tenha referido o parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL — aquela decisão não aludiu à indedutibilidade desses tributos quando a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição a este.

21. Assim prescreve a dita Solução de Consulta Interna, que, como visto, é posterior à Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011<sup>4</sup>:

<sup>3</sup> Atualmente, a consulta interna é disciplinada pela Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018.

<sup>4</sup> A destinatária da Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012, não informou a que tributo(s) se referia o parcelamento que mencionou.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

O § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, revogou de forma não expressa o art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, pois tratou da mesma matéria (indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do CTN) de forma diferente.

Não é admissível a dedutibilidade do tributo, na hipótese de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, inciso V, do CTN), pelo regime de competência, por se tratar de uma provisão. Na hipótese de parcelamento (art. 151, inciso VI, do CTN), a dedutibilidade do tributo ocorre pelo regime de competência.

Os juros moratórios correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP referentes ao Parcelamento Excepcional - Paex, instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 303, de 2006, art. 3º; Lei nº 8.541, de 1992, arts. 7º e 8º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 41; Lei nº 5.172, de 25<sup>de</sup> outubro de 1966 (CTN), arts. 108, § 1º; 111, inciso I, e 151, Lei Complementar nº 104, de 2001; Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, item 8; Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, item 4.7.

### **Relatório**

Trata-se de Consulta Interna encaminhada a esta Coordenação-Geral de Tributação [...], que versa sobre a dedutibilidade de juros de mora referentes a prestações do Parcelamento Excepcional (Paex), para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. A consulente alega, inicialmente, que o Paex foi instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, cujo art. 3º estabelecia que o valor de cada prestação seria acrescido de juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, a partir do mês subsequente ao da consolidação, até o mês do pagamento. É importante consignar que a TJLP é fixada pelo Conselho Monetário Nacional e divulgada até o último dia útil do trimestre imediatamente anterior ao de sua vigência, ao abrigo do disposto no art. 2º da Lei nº 9.365, de 16 de dezembro de 1996, com redação da Lei nº 10.183, de 12 de fevereiro de 2001.

3. Questiona, então, a consulente se:

- a) a regra proibitiva de dedução, prevista no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, abrange as situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário introduzidas, posteriormente, no art. 151 do CTN pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a saber: 1) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e 2) parcelamento?
- b) o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, revogou tacitamente os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992?
- c) os juros correspondentes à variação da TJLP, acrescidos ao valor de cada prestação do Paex, são dedutíveis para fins de apuração do lucro real? Em caso

positivo, tal dedutibilidade ocorre em função do regime de competência, ou somente após o efetivo pagamento desses juros?

#### **Fundamentos**

4. Primeiramente, demarque-se que, antes do advento da Lei nº 8.981, de 1995, a dedutibilidade de valores relativos a tributos e contribuições, bem como as regras sobre a dedução dos tributos nos casos em que o sujeito passivo obtivesse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, eram disciplinados pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541, de 1992:

[...]

5. Analisando os dispositivos acima transcritos, verifica-se que, para fins tributários, era vedada a dedução dos tributos incorridos no período de apuração e não pagos, seja por inadimplência do sujeito passivo, seja por ter ingressado com qualquer ação ou procedimento administrativo ou judicial, pelo qual declare não reconhecer a existência da relação jurídica tributária.

6. Com o advento do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em regra, os tributos e contribuições passaram a ser dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência:

*“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.”*

7. O art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, invocado no vigente art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, teve sua redação modificada de forma a ampliar as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, com a introdução dos incisos V e VI pela Lei Complementar nº 104, de 2001, conforme transcrito abaixo:

*“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*

*VI - o parcelamento.”*

8. Confrontando as situações de suspensão da exigibilidade do crédito tributário introduzidas no CTN pela Lei Complementar nº 104, de 2001, com a inteligência do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, verifica-se que a proibição de dedução pelo regime de competência é aplicada às situações em que o contribuinte não reconhece a dívida. Ora, se o contribuinte entende que não deve aquele valor não pode se aproveitar da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esta característica é encontrada nas situações elencadas nos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

8.1 Neste sentido, o mesmo tratamento deve ser aplicado a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. A dedutibilidade do tributo não é autorizada pelo regime de competência por tratar-se de provisão, ou seja, não há efetivamente o reconhecimento da dívida, ocorre apenas a contabilização de uma possível perda futura. Já a hipótese do parcelamento deve ter o mesmo tratamento dispensado à moratória porque o contribuinte efetivamente reconhece a dívida, existindo apenas a negociação do seu pagamento em prazo mais dilatado.

9. A Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, explicitou o entendimento acima, ao dispor:

*“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”.*

**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 nº 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 nº 174/1974).

### **Conclusão**

11. Sendo assim, podemos concluir:

11.1. O § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, revogou de forma não expressa o art. 8º da Lei nº 8.541, de 1992, pois tratou da mesma matéria (indedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do CTN) de forma diferente.

11.2. Não é admissível a dedutibilidade do tributo na hipótese de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, inciso V, do CTN), pelo regime de competência, por se tratar de uma provisão. Na hipótese de parcelamento (art. 151, inciso VI, do CTN), a dedutibilidade do tributo ocorre pelo regime de competência.

**11.3. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 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.**

11.4. Tratando-se o Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 2006, de parcelamento (confissão irretratável da dívida) devidamente aprovado e oficializado pela administração tributária, seus juros moratórios, previstos no § 3º do art. 3º da referida Medida Provisória, em consequência, são dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a

título de despesas financeiras. A regra vigente desde a edição do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, é a dedutibilidade pelo regime de competência.  
(os destaques não constam dos parágrafos 10 e 11.3 do original)

22. Percebe-se que — diferentemente da Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011 — a Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012, estabeleceu, com relação à dedutibilidade dos juros moratórios, a aplicação do princípio segundo o qual "o acessório segue o principal". **Portanto, é assente o entendimento desta Coordenação-Geral no sentido de que os juros moratórios terão sua dedução autorizada ou negada de acordo com a sorte do principal sobre o qual incidem.**

23. A Solução de Divergência nº 6, de 2012, estatui o seguinte, quanto à possibilidade de dedução de multas moratórias parceladas:

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**

4. Segundo o § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, 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:

[...]

5. Temos, portanto, como regra geral que as multas por infrações fiscais são indedutíveis.

6. Entretanto, se de natureza compensatória ou se impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, serão consideradas dedutíveis.

7. A Pergunta nº 34, do Capítulo VIII, do Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2011, tomando por base o item 4 do Parecer Normativo CST nº 61, de 1º de janeiro de 1979, esclarece como identificar a multa de natureza compensatória:

“034 Como se pode identificar a multa de natureza compensatória (dedutível)?

A multa de natureza compensatória destina-se a compensar o sujeito ativo da obrigação tributária pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido.

É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, usualmente chamados moratórios.

Porém, nem todos os acréscimos moratórios previstos na legislação tributária podem ser considerados compensatórios.

A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, **cumulativamente**, preencher as seguintes condições:

- a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e
- b) guardar equivalência com a lesão provocada, o que é revelado pela própria lei ao fixar o percentual em função do tempo de atraso (exemplo: 0,33% por dia de atraso até o limite máximo de vinte por cento, fixado para imposição de multa moratória).” (grifos não são do original)

8. O supracitado caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece, também, que os tributos são dedutíveis, na determinação do lucro real, regra geral, segundo o regime de competência. Entretanto, faz ressalva na hipótese de exigibilidade suspensa:

“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.**” (grifos não são do original)

9. Acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assim dispõe o art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional:

“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 Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001)

VI – o parcelamento. (incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

10. Observe-se que a moratória não é citada no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995. Deve-se ter em mente que moratória nada mais é do que a concessão, por meio de lei, de novo prazo para pagamento de tributo. O parcelamento, segundo a doutrina, trata-se de uma espécie de moratória. A alteração promovida pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, por sua vez, veio confirmar esse entendimento.

11. Admitindo-se o parcelamento como espécie de moratória, não é a ele aplicável, o disposto no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

12. Resta claro, portanto, que a regra proibitiva de dedução, prevista no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, não abrange o parcelamento.

[...]

14. Ao afirmar que na apuração do lucro real prevalece o regime de competência, o art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, como bem esclarece a Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 30, de 2010, em seu item 14, revogou tacitamente os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992:

[...]

15. No lucro real prevalece o regime de competência. As multas de natureza compensatória, tais como 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 foram incorridas, de acordo com o regime de competência.

16. Corroborando esse entendimento, transcrevemos excertos do Acórdão nº 103-20.263/00, do 1º Conselho de Contribuintes, publicado no DOU de 20 de junho de 2000, referente ao Recurso nº 120.662:

“JUROS DE MORA – TRIBUTOS PAGOS FORA DO PRAZO – Os juros incidentes sobre tributos não recolhidos no prazo legal são dedutíveis no período em que foram incorridos, e não no período de seu efetivo pagamento, porquanto prevalece o regime de competência.”

#### **Conclusão**

17. De todo o exposto conclui-se que 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.

24. É cediço que as Soluções de Consulta Cosit e as Soluções de Divergência editadas com fundamento nas Instruções Normativas RFB nº 1.396, de 2013, e nº 2.058, de 2021, produzem efeito vinculativo no âmbito desta Secretaria Especial.

25. Neste rumo, a ora recorrida Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2020, estabelece como segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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 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, art. 57; 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.

### 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).

[...]

2. Informa que no ano de 2017 aderiu ao parcelamento previsto na Medida Provisória (MP) nº 783, de 31 de maio de 2017, convertida na Lei nº 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 nº XXX, 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 nº 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 [SRRF07/Disit nº 66, de 2011] 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 [Cosit nº 9, de 2012] 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 nº 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 nº 174, de 25 de setembro de 1974, que tratou da dedutibilidade dos juros de mora em caso de parcelamento, por se tratar 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 consulente. **Todavia, vislumbra a possibilidade de as 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 o 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 consulente 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 consulente, 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 consulente 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 nº 66, de 2011, utiliza como fundamentação o Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, para concluir que os juros de mora, por se tratar 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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que posiciona o seu art. 17 sob o título Receitas e Despesas Financeiras.

#### **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) (grifou-se)

8. No caso objeto de análise, o art. 8º da Lei nº 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 nº 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 consultante 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 nº 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 nº 9, de 2012, e na Solução de Consulta Cosit nº 208, de 5 de agosto de 2015**<sup>5</sup>.

#### **Solução de Consulta Interna Cosit nº 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 nº 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 nº 174/1974). (grifou-se)

#### **Solução de Consulta Cosit nº 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 nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

*Art. 3º. 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 nº 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 nº 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 nº 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**

<sup>5</sup> A Solução de Consulta Cosit nº 208, de 2015, aborda a dedutibilidade do ICMS objeto de lançamento de ofício e seus acréscimos moratórios.

*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, constatam-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.

(os grifos dos parágrafos 5, 10, 11 e 12 não constam do original)

26. Constata-se que as Soluções de Consulta Cosit nº 208, de 2015, e nº 101, de 2020 — acompanhando a orientação firmada pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 2012 — acolheram a tese de que os juros moratórios terão sua dedução autorizada ou negada de acordo com a sorte do principal sobre o qual incidem.

27. Por seu turno, a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 10.002, de 2013, referida como segundo paradigma e vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2013 (esses dois atos são, praticamente, idênticos), decidiu como se segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. 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.

[...]

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.

[...]

**Relatório**

1. A interessada [...] formula consulta [...] 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 nº 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 nº XXX, 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 nº XXX.**
  - 2.1. **Para mais bem compreender o exposto na petição, é mister registrar que o processo nº XXX 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), e do art. 33 do Decreto nº 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 nº 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 nº 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\$ XXX, 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. Princípi 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 15374.002562/99-49 Acórdão nº: 105-16.533, 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 XXX) 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.**

[...]

8.11. 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.

[...]

8.14. 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 2004 (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 nº 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 nº 1.180, de 2009).

8.17. Note-se que, a par do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 13, inciso I, da Lei nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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 nº 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 consulente.** O já referido art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, trata do tema no seu § 5º:

*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.

[...]

10.6. Na situação da consulente, 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 consulente ter usufruído do benefício que lhe foi concedido em razão da quitação à vista do débito tributário.

[...]

#### Conclusão

11. Ante o exposto, responde-se à consulente, que:

[...]

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.

(foram acrescentados grifos aos parágrafos 2, 2.1, 5, 5.2, 6, 7, 8, 8.20, 8.21, 9, 9.2, 9.3, 9.4, 9.5, 10.6 e 10.7 do original)

28. Compulsando-se as Soluções de Consulta Cosit nº 21, de 2013, e SRRF10/Disit nº 10.002, de 2013, infere-se que ambas dizem respeito a parcelamento de débitos de IRPJ, IRRF e CSLL. Perceba-se que estas não aludiram à indedutibilidade desses tributos quando a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição a este, tampouco observaram a regra segundo a qual os juros de mora, por constituírem acessório, seguem a norma de dedutibilidade do principal.

**CONCLUSÃO**

29. Do exame do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, e do art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996<sup>6</sup> — incorporados ao art. 344 do Decreto nº 3.000, de 1999, e ao art. 352 do Decreto nº 9.580, de 2018 — depreende-se que, em regra, as despesas realizadas com o pagamento do valor do principal de tributos e contribuições, ainda que mediante parcelamento, são dedutíveis, na determinação do lucro real e do resultado ajustado, segundo o regime de competência, com exceção, nomeadamente, do IRPJ e da CSLL de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição a este, e que, ademais, não são dedutíveis 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.

30. Neste rumo, como visto acima, esta Coordenação-Geral, em três diferentes oportunidades, firmou o entendimento de que a regra aplicada à dedutibilidade dos juros moratórios deve ser a mesma aplicada aos tributos, contribuições e multas sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. De modo que, como já esclarecido, são indedutíveis, na espécie, os juros de mora incidentes sobre a CSLL, o IRPJ e sobre multas relativas a lançamento de ofício, nas hipóteses acima enunciadas.

31. Em consequência:

31.1. fica mantido o entendimento constante na Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2020, ora desafiada.

31.2. devem ser parcialmente reformadas a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011; a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2016; a Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2013, e a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 10.002, de 2013, naquilo que contrariar o quanto decidido na presente Solução de Divergência, relativamente à indedutibilidade do IRPJ e da CSLL de que a pessoa jurídica for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição a este, ainda que em caso de parcelamento, e à dedutibilidade dos juros de mora conforme a dedutibilidade do principal.

Encaminhe-se para procedimento próprio.

*Assinatura digital*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinatura digital*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

<sup>6</sup> Cfr. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 131 e 132.

De acordo. À Cosit, para aprovação.

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir Substituto

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Posto isso, mantenho a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2020.

Não obstante, ficam parcialmente reformadas, no que contrariar esta Solução de Divergência, a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 66, de 2011; a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2016; a Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2013, e a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 10.002, de 2013, devendo ser observado, no que toca aos efeitos do presente ato, o disposto nos arts. 26 e 40 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e nos arts. 100 e 101, § 5º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se a recorrente e as destinatárias das Soluções de Consulta ora parcialmente reformadas, para ciência do teor desta Solução de Divergência.

*Assinatura digital*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit