



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.720663/2013-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.947 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** ITAÚ RENT ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2010

JUROS DE MORA. PARCELA CORRESPONDENTE À REDUÇÃO DE 45% PREVISTA NA LEI N° 11.941, DE 2009. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA NÃO TRIBUTÁVEL.

O perdão de dívida constitui-se como receita e deve compor o resultado do exercício. Contudo, a parcela dos juros de mora correspondente à redução de 45% para pagamento à vista prevista no art. 1º, § 3º, I, da Lei n° 11.941, de 2009, não deve ser computada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por expressa disposição legal (inteligência do art. 4º, parágrafo único, da Lei n° 11.941, de 2009). Solução de Consulta Cosit n° 21/2013.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

*(Assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator *ad hoc*

*(Assinado digitalmente)*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Cristiane Silva Costa e Paulo Roberto Cortez.

CÓPIA

## Relatório

ITAÚ RENT ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 02.180.133/000112, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Praça Alfredo Aranha, nº 100 - Bairro Parque Jabaquara, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 345/352, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 359/366.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado, em 26/03/2013, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP os Autos de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 258/262), com ciência, em 27/03/2013 (fl. 270), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 14.434.745,33, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, acrescidos da multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto referente ao exercício de 2010, correspondente ao ano-calendário de 2009. Além disso, houve o ajuste de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que o valor tributado foi totalmente compensado com a base negativa apurada no próprio ano-calendário de 2009.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver custos ou despesas não comprovadas havendo efetuado a glosa de despesas financeiras pelo valor declarado em DIPJ e não comprovado pela empresa. Infração capitulada nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 251/254) amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a empresa entregou, em 30/12/2010, a sua DIPJ retificadora referente ao ano-calendário de 2009, tendo adotado o lucro real anual como regime de apuração do IRPJ, sendo que os correspondentes valores apurados foram declarados em DCTF;

- que foi analisado o efeito do pagamento dos débitos fiscais referentes aos Processos PA nº 16561.000076/200613, EF nº 2005.61.82.094632, PA nº 16327.000522/200158, MC nº 200.03.00.312652 e MS nº 96.00358372, oriundos originalmente de empresas incorporadas ou adquiridas pela empresa em anos anteriores à fiscalização;

- que esses pagamentos, em adesão ao programa instituído pela Lei nº 11.941/2009, de acordo com o inciso I, do § 3º, do artigo 1º, provocaram um ganho correspondente ao somatório da anistia de 100% das multas de ofício, com a parcela de desconto de 45% do total dos juros de mora, caracterizando uma Receita Não Operacional e não tributável. Tais valores são passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real e da Base de

Cálculo da CSLL, sendo que a empresa comprovou integralmente esses valores declarados em sua DIPJ do ano-calendário 2009;

- que, contudo, a empresa não comprovou a totalidade do valor de R\$ 66.141.493,90 declarados na linha 43, das Fichas 06-A e da 07-A: "Outras Despesas Financeiras" da DIPJ/2010 – AC 2009, mesmo tendo sido intimada e reintimada;

- que verificou-se que houve erro de cálculo por parte da empresa, decorrente de ter considerado como despesa financeira à totalidade do valor dos juros devidos nos processos fiscais acima listados, tendo incluindo indevidamente o valor não pago da redução de 45% dos juros de mora, pela anistia do pagamento à vista dos saldos na adesão ao programa instituído pela Lei nº 11.941/2009;

- que no item "outras despesas financeiras", a empresa somente poderia considerar o valor da despesa incorrida, correspondendo ao valor dos juros efetivamente pagos via DARF (equivalente a 55% do saldo de juros devidos nos processos fiscais referidos, após o desconto da adesão ao programa da Lei nº 11.941/2009), deduzido do valor que foi objeto de pedido de restituição por parte da empresa a título de pagamento indevido ou a maior;

- que os cálculos da planilha anexa "VALORES NÃO COMPROVADOS DE OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS", analisando-se os pagamentos efetuados pela empresa via DARF e as planilhas e os documentos apresentados, foi verificado que do valor de R\$ 66.141.493,90, declarado a título de "Outras Despesas Financeiras", a empresa só comprovou R\$ 37.839.458,98, caracterizando a ocorrência da infração no valor de R\$ 28.302.034,92, a título de "CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS". Em decorrência do apurado foram lavrados os autos de infração do IRPJ e da CSLL.

Em sua peça impugnatória de fls. 272/277, instruída pelos documentos de fls. 278/336 apresentada, tempestivamente, em 26/04/2013, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o presente auto de infração teve origem na análise dos efeitos dos pagamentos dos débitos fiscais nos autos dos processos nºs 16561.000076/2006-13 e 16327.000522/2001-58, oriundos de empresas incorporadas ou adquiridas pela impugnante;

- que tais pagamentos foram efetuados com as benesses da anistia que, nos termos da Lei nº 11.941/2009, concedia desconto de 100% das multas e redução de 45% dos juros de mora, para os recolhimentos efetuados à vista;

- que o deslinde da questão tem seu mérito relacionado à contabilização adotada pela Impugnante, com relação aos tributos, juros e multa pagos por ocasião da anistia, todos esses lançamentos demonstrados pelos documentos contábeis anexos;

- que a discussão dos débitos fiscais mencionados eram considerados como contingência passiva de possível realização;

- que, dessa forma, ao decidir desistir das discussões e efetuar o pagamento com os benefícios da anistia, a Impugnante reconheceu o respectivo passivo tributário pelo seu valor integral (R\$ 46.595.904,59 correspondente ao principal, R\$ 65.651.503,75 correspondente aos juros moratórios e R\$ 34.670.280,71 correspondente à multa de ofício). "Não poderia ser diferente, especialmente considerando o Princípio do Custo Original com Base de Valor".

- que esse passivo acarretou despesa tributária, de igual valor. A contrapartida dessa despesa foi em parte no caixa (pagamento efetivo do imposto e da parte dos juros não anistiado, no valor de R\$ 46.595.904,59 e R\$ 35.963.432,61, respectivamente) e em parte em conta de receita, onde se registraram os efeitos dos benefícios da anistia, no valor de R\$ 29.688.071,14 por conta dos juros anistiados e no valor de R\$ 34.670.280,71 por conta da multa anistiada;

- que por conta de expressa disposição legal a referida receita, acima mencionada, foi excluída na apuração do Lucro Real (Lei nº 11.941/2009);

- que à primeira vista pode parecer ao incauto que houve erro da impugnante na apuração do seu lucro real. Na realidade, tal apuração foi realizada na mais estrita observância dos princípios contábeis e das regras fiscais vigentes;

- que, por fim, cumpre salientar que o montante glosado pela fiscalização relativo à diferença dos juros dos tributos pagos na anistia corresponde a 99,26% da autuação fiscal R\$ 27.812.017,97, sendo o restante do lançamento R\$ 490.016,95 relativos a despesas devidamente registradas e comprovadas por meio dos documentos e Razões contábeis ora juntados;

- que, admitindo, para argumentar que não seja declarada insubsistente a exigência fiscal, o Fisco não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício e se fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa Selic limitados a 1%.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, em 23/08/2013, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP concluíram pela procedência do lançamento e manutenção integral do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que conforme informado pela fiscalização, do valor de R\$ 66.141.493,90 de “Outras Despesas Financeiras” registrado na DIPJ/2010 a empresa só comprovou a realização das despesas na quantia de R\$ 37.839.458,98, caracterizando a ocorrência da infração no valor de R\$ 28.302.034,92 (glosa de despesas);

- que a fiscalização apurou que esta diferença decorre de erro cometido pela Impugnante, pois, considerou como despesa financeira à totalidade do valor dos juros incorridos, incluindo os não pagos devido à anistia obtida com o pagamento à vista dos valores devidos, com a adesão ao programa instituído pela Lei nº 11.941/2009;

- que a Impugnante em sua defesa informa os critérios utilizados para a contabilização das contingências, que conforme pode ser entendido foi o seguinte (apresento de maneira presumida as contas contábeis movimentadas): (i) reconheceu integralmente o passivo com juros devidos: (crédito) – “Juros Devidos” e (débito) – “Despesas com Juros”; (ii) pagamento dos juros não anistiados: (débito) – “Juros Devidos”; (crédito) – “Banco”; (iii) estorno da parcela dos juros anistiados: (débito) – “Juros Devidos” e (crédito) – “Outras Receitas – Juros Anistiado”;

- que conforme a Impugnante informou, com base no previsto na Lei nº 11.941/2009, ela excluiu esta receita, dos juros anistiados, para apuração do Lucro Real. Logo, tornou sem efeito fiscal o estorno contábil dos juros não pagos;

- que sendo assim, a impugnante não procedeu da mesma maneira quanto às despesas de juros, pois, ela não adicionou para efeito de apuração do lucro Real o valor dos juros anistiados. Sendo este valor de R\$ 28.302.034,92 que a fiscalização glosou como despesas financeiras não realizadas (juros não pagos);

- que quanto à diferença de R\$ 490.016,95 (juros) que compõe o valor glosado pela fiscalização de R\$ 28.302.034,92, que a Impugnante alega que está devidamente comprovada a despesa, já havia sido devidamente considerado, este valor, na análise realizada pela fiscalização;

- que destaco que a fiscalização se baseou, para suas análises, no valor de R\$ 66.141.493,90 informado na DIPJ/2010 “Outras Despesas Financeiras”, que difere da quantia apresentada na impugnação de R\$ 65.651.503,75, que se refere somente aos juros sobre os débitos incluídos no programa do pagamento a vista ou parcelado;

- que os juros de mora sobre a multa de ofício, ou seja, que não houve o lançamento de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. Essa questão relaciona-se com a cobrança do crédito tributário, que é posterior ao julgamento da impugnação. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado, serão calculados e atualizados até o efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após tornar-se definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado;

- que deve ficar assentado que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Além da previsão legal, registre-se também, a teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139, do CTN, que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário;

- que a taxa Selic, ou seja, à aplicação da taxa Selic limitada a 1%, o artigo 161, § 1º, do CTN;

- que valendo-se, dessa faculdade, foram editadas sucessivamente as normas legais: Lei nº 9.065/95, artigo 13, e Lei nº 9.430/96, artigos 6º, §2º e 61, §3º, determinando que os juros de mora seriam equivalentes à taxa SELIC;

- que a única exigência para a fixação de juros de mora distintos do percentual de um (1) por cento ao mês – expressa previsão legal – foi atendida com as normas acima indicadas;

- que deve ser rejeitado o pedido da impugnante relativo ao limite de 1% da taxa Selic, ressaltando que não cabe a este julgador entrar no mérito se a Lei nº 9.065/95 atendeu o preceituado no artigo 161 do CTN.

A decisão de Primeira Instância esta consubstanciada nas seguintes ementas:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ***

*Ano-calendário: 2009*

***DESPESAS DE JUROS. ANISTIA POR ADESÃO A PAGAMENTO A VISTA DE DÉBITO. NÃO DEDUTÍVEL.***

***A parcela dos juros anistiada em decorrência de adesão a programa de pagamento a vista ou parcelado de débitos***

*fiscais, deve ser adicionada na apuração do lucro real por não ter sido realizada a despesa. Mantida a glosa processada pela fiscalização.*

*TAXA SELIC. CABIMENTO.*

*Os juros de mora são devidos por expressa disposição legal.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.*

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

*AUTO REFLEXO.*

*O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/11/2013, conforme Termo constante à fl. 422, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (23/12/2013), o recurso voluntário de fls. 359/366, instruída pelos documentos de fls. 367/421, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o auto de infração ora atacado teve origem na análise dos efeitos dos pagamentos dos débitos fiscais nos autos dos processos 16561.00076/2006-13, 2005.61.82.09463-2, 16327.000522/2001-58, 2000.03.0031265-2 e 96.0035837-0, oriundos de empresas incorporadas ou adquiridas pela Recorrente;

- que a fiscalização considerou como despesa comprovada o total de R\$ 37.839.458,98 e confrontou com o total da linha “Outras Despesas Financeiras” (R\$ 66.141.493,90) para identificação da base tributaria (RS 28.302.034,92). Ao proceder desse modo, não reconheceu o valor de R\$ 490.016,95, que se refere a despesas normais à atividade da empresa e não teriam motivo para serem glosadas tal como já demonstrado na impugnação;

- que a DRJ informou que o valor de R\$ 490.016,95 já havia sido considerado na análise realizada pela fiscalização. Destacou, ainda, que a autoridade fiscal se baseou no valor de R\$ 66.493,90, informado na DIPJ/2010 – “Outras Despesas Financeiras”, que difere da quantia apresentada na impugnação de R\$ 65.651.503,75;

- que ao se manifestar dessa forma, o julgador não deixou claro se entendeu que a base correta a ser autuada seria o montante de R\$ 28.302.034,92 ou o montante de R\$ 27.812.017,17, que o valor relativo aos juros dos tributos pagos com anistia;

- que na remota hipótese de manutenção do auto de infração, deve ser considerada a base de cálculo no montante de R\$ 27.812.017,97;

- que da não incidência de juros sobre multa de ofício, no tocante à não incidência de juros sobre a multa de ofício, a DRJ rejeitou o pedido da Recorrente, sob o entendimento de que *“não cabe a esse órgão julgador entrar no mérito se a Lei nº 9.065/95 atendeu o preceituado no artigo 161 do CTN”*;

- que, sendo assim, não cabem juros sobre a multa. Se para argumentar, fossem cabíveis, seriam aplicáveis apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Tendo em vista a impossibilidade de o Conselheiro Relator formalizar relatório e voto dos presentes autos por não mais compor este colegiado, passo a fazê-lo na condição de Redator *ad hoc*, adotando os fundamentos apresentados pelo Relator na sessão de julgamento, ressaltando que o posicionamento ora externado não se coaduna com meu entendimento sobre os temas ora tratados.

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidade apurada, foram lavrados os Autos de Infração do:

IRPJ - R\$ 14.434.745,33 e da CSLL – Ajuste de Base de Cálculo da Contribuição Social, com

ciência dada em 27/03/2013. O valor tributado, no caso da CSLL, foi totalmente compensado com a base negativa apurada no próprio ano-calendário de 2009. Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

O trabalho fiscal apurou que houve erro de cálculo por parte da empresa, decorrente de ter considerado como despesa financeira a totalidade do valor dos juros devidos nos processos fiscais acima listados, tendo incluindo indevidamente o valor não pago da redução de 45% dos juros de mora, pela anistia do pagamento à vista dos saldos na adesão ao programa instituído pela Lei nº 11.941/2009.

A decisão recorrida manteve de forma integral os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Agora, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde apresenta razões de mérito contra o lançamento efetuado.

## DO MÉRITO

Conforme informado pela autoridade fiscal, do valor de R\$ 66.141.493,90 de “Outras Despesas Financeiras” registrado na DIPJ/2010 a empresa só comprovou a realização das despesas na quantia de R\$ 37.839.458,98, caracterizando a ocorrência da infração no valor de R\$ 28.302.034,92 (glosa de despesas).

A autoridade fiscal apurou que esta diferença decorre, principalmente, de erro cometido pela empresa, pois, considerou como despesa financeira à totalidade do valor dos juros incorridos, incluindo os juros não pagos devido à anistia obtida com o pagamento à vista dos valores devidos, com a adesão ao programa instituído pela Lei nº 11.941/2009.

A empresa em sua defesa informa os critérios utilizados para a contabilização das contingências: (i) reconheceu integralmente o passivo com juros devidos: (crédito) – “Juros Devidos” e (débito) – “Despesas com Juros”; (ii) pagamento dos juros não anistiados: (débito) – “Juros Devidos”; (crédito) – “Banco”; (iii) estorno da parcela dos juros anistiados: (débito) – “Juros Devidos” e (crédito) – “Outras Receitas – Juros Anistiado”;

É certo de que a lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para o cálculo do lucro tributável, que consistem: (1) na não dedutibilidade, ou (2) na limitação do valor dedutível, ou (3) na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições. Excepcionalmente, há dispositivos relativos (1) ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou (2) à opção para levar custos à despesa, ou (3) à dedução a título de incentivo fiscal.

Em vista disso, não há na lei relação de custos e despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se um custo ou despesa é dedutível, consiste no seguinte:

- verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma;
- se existir, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico;
- se não existir, os custos serão dedutíveis, observadas a sua distinção com o ativo permanente, circulante e realizável;

Se não existir, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

1ª - Os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;

2ª - Serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;

3ª - Serem comprovadas e escrituradas;

4ª - Serem debitadas no período-base competente.

Indubitavelmente, as regras dois e três oferecem as maiores dificuldades de análise. Deveras, à primeira vista, parece que o conceito de necessidade, por ser oposto ao de mera liberalidade, seria definido por critérios puramente subjetivos. Todavia, não é assim: ele deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. Portanto, consequência direta do confronto entre duas situações de fato: gastos *versus* receitas. A comprovação, por seu turno, resulta de outros fatores: primeiro, a contabilização há que estar respaldada na plena identificação da despesa tanto no seu aspecto formal, mediante faturas, notas fiscais, recibos, etc., como no aspecto intrínseco, com a identificação da operação, quantidade, valor, partes envolvidas, etc.; segundo, há de haver prova plena da efetividade da prestação do serviço ou da entrega do bem.

Assim, é de se observar de que as despesas escrituradas, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e

idônea, cuja apresentação é obrigação da contribuinte, sendo que a sua inobservância sujeita a empresa à glosa dos valores não comprovados na determinação do lucro tributável.

É de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesa está condicionada que a mesma seja operacional e realizada, isto é, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e deve ser efetiva, real e não estimada. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

*Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):*

*I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;*

(...)

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

(...)

*Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada.

Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesa pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa.

A legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa e que sejam realizadas. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas às especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

As despesas utilizadas na apuração do resultado devem ser comprovadas pela apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem sua efetividade (sua realização).

Ora, conforme previsto na Lei nº 11.941/2009 não deverá ser considerada na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a parcela equivalente à redução do valor dos juros em decorrência de adesão ao pagamento ou parcelamento de dívidas fiscais. É evidente que não deverá ser considerado o estorno dos juros não pagos (receita) na apuração da base de cálculo dos tributos, porém, também devem ser desconsideradas, na apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas de juros contabilizadas e não realizadas (pagas), devido à anistia. *In verbis*:

### *Seção I*

#### *Do Parcelamento ou Pagamento de Dívidas*

*Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para*

*com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI oriundos da aquisição de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não tributados.*

(...)

*Art. 2º No caso dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados:*

(...)

*Art. 3º No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte:*

(...)

#### *Disposições Comuns aos Parcelamentos*

*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.*

Como visto, resta claro que a parcela de juros que foi anistiada deve ser ajustada na apuração do lucro real.

Como já dito, a fiscalização se baseou, para suas análises, no valor de R\$ 66.141.493,90, informado na DIPJ/2010 "Outras Despesas Financeiras", que difere da quantia apresentada na impugnação de R\$ 65.651.503,75, que se refere somente aos juros sobre os débitos incluídos no programa do pagamento a vista ou parcelado. Ou seja, a autoridade fiscal entendeu que o valor não comprovado é a diferença entre R\$ 66.141.493,90 registrado na DIPJ/2010 e o valor que foi comprovada de R\$ 37.839.458,98, que importa em R\$ 28.302.034,92.

## **DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

No que diz respeito à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada, muito embora não haja qualquer menção nesse sentido, é cediço que as autoridades fiscais, por ocasião da cobrança de créditos constituídos impugnados/recorridos, atualizam o montante destes aplicando a taxa SELIC não somente sobre o principal exigido, mas, também, sobre eventual multa imposta – neste último caso, a partir da data do lançamento.

No entanto, tendo em vista a inexistência de qualquer previsão legal a permitir a aplicação de juros SELIC sobre a multa, é de se acolher o entendimento da recorrente de que sobre a multa não há possibilidade de aplicação de juros moratórios.

Com efeito, o artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, responsável pela instituição das multas aplicáveis em caso de lançamento de ofício, não faz qualquer menção à incidência de juros de mora, calculados à taxa SELIC, sobre esses valores:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária

Pois bem. Tal fato, se averiguado em face do quanto disposto pelo artigo 43, da Lei nº 9.430, de 1996, que trata de autos de infração sem tributo, deixa sem sombra de dúvidas que as multas de ofício, constituídas juntamente com a obrigação principal, não estão sujeitas à taxa SELIC.

O referido dispositivo legal deixa evidente que o legislador, quando buscou submeter dado crédito tributário à taxa SELIC, expressamente o fez:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário corresponde exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

(...)

*§ 3º as quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente*

*ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

Ademais, vale dizer que não é possível sustentar a aplicação de juros SELIC com base no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Consoante se depreende, o dispositivo em questão utiliza a expressão “débito”, e não “crédito tributário”, donde se constata que está a instituir a incidência dos juros SELIC sobre o principal devido, e não sobre eventual multa de ofício aplicável.

Afim de que não paire qualquer dúvida a respeito de estar o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, tratando, apenas e tão somente, do principal devido, quando dispõe “aos débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”, importa atentar para a leitura de seu caput.

De fato, o caput do artigo 61, da Lei nº 9.430, de 1996, também utiliza a expressão “débitos”, mas o faz para determinar que estes sujeitam-se à multa de mora, donde se constata que débito e multa são coisa distintas, de forma que o § 3º indiscutivelmente cuida apenas do principal devido.

Por oportuno, cumpre lembrar que, em diversas oportunidades, assim já se manifestou o CARF, conforme se denota nos acórdãos abaixo, cujas ementas se transcreve nas partes que interessam:

**Acórdão nº 9101-00.722 – 1ª Turma, de 8/11/2010**

*RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.*

*Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.*

**Acórdão nº 2202-01.712, de 17/04/2012**

*TAXA SELIC. JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.*

*Os juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, por absoluta falta de previsão legal.*

**Acórdão nº 1802-00.815, de 23/02/2011**

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.*

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.*

**Acórdão nº 1202-001.018, de 10/09/2013**

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.*

*Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.*

**Acórdão nº 1202-001.076, de 04/12/2013**

*INCIDÊNCIA DE JUROS PELA TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Jurisprudência pacificada deste Conselho Administrativo no sentido de afastar a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, devendo incidir somente sobre o valor do tributo devido.*

Assim, é certo que sobre a multa de ofício não devem ser aplicados juros SELIC, haja vista a inexistência de qualquer previsão legal nesse sentido.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os juros de mora aplicados sobre a multa de ofício

*(Assinado digitalmente)*

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

CÓPIA

## Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Redator Designado

Com a devida vênia, discordo do entendimento do ilustre Conselheiro Relator.

Tal matéria já foi objeto de análise por esta turma, concluindo-se que a redução de 45% dos juros moratórios previstos na Lei nº 11.941/2009 trata-se de uma receita não tributável, não devendo, portanto, compor a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Já as despesas incorridas, em sua totalidade, são dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (Acórdão 1402-001.495).

Antes do reconhecimento do débito por parte do contribuinte, por se tratarem de débitos com exigibilidade suspensa, aplica-se a exceção à dedutibilidade de juros pelo regime de competência prevista no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999), *in verbis*:

*“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 1996, haja ou não depósito judicial.” (grifo nosso)*

Pois bem, se os débitos pagos sob a égide dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/2009, até então, encontravam-se com exigibilidade suspensa em razão de discussão administrativa, medida judicial ou depósito do montante integral, não poderia o contribuinte deduzir os tributos, bem como os juros moratórios sobre eles incidentes, enquanto perdurasse tal suspensão. Ao optar por incluir tais débitos no parcelamento a que se refere a Lei nº 11.941, ou ainda recolhendo-se o valor à vista nos termos do mesmo diploma legal, o contribuinte passou a fazer jus a dedução dos juros correspondentes. Tratando-se de valores referentes a períodos anteriores, deveria o contribuinte ter contabilizado tais valores diretamente em conta de lucros acumulados a título de ajustes de exercícios anteriores, conforme determina o art. 186, I e § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, ou seja, tais valores não deveriam transitar por contas de resultado. Para que tais valores pudessem afetar seu resultado fiscal, deveria a Recorrente ter excluído tal montante na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Ainda que não adotado tal procedimento, resta evidente que optou o contribuinte por contabilizar a totalidade dos juros incorridos em conta de resultado, diminuindo, por conseguinte, tanto o lucro real apurado quanto a base de cálculo de CSLL. Sob o ponto de vista fiscal, os efeitos são os mesmos: os juros incorridos incidentes sobre tributos são dedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL quando não mais se mantenha a suspensão de sua exigibilidade.

A correção de tal raciocínio pode ser extraída de recente posicionamento da RFB sobre o tema. Por meio da Solução de Consulta Interna nº 9 – Cosit, de 09 de junho de 2012<sup>1</sup>, a RFB fixou entendimento de que:

*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. (grifo nosso)*

[...]

*Confrontando as situações de suspensão de exigibilidade do crédito tributário introduzidas no CTN pela Lei Complementar nº 2004, de 2001, com inteligência do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, verifica-se que a proibição de dedução pelo regime de competência é aplicada a situações em que o contribuinte não reconhece a dívida. Ora, se o contribuinte entende que não deve aquele valor não pode 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.*

*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 de 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.*

[...]

*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).*

*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*

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2012/Cosit/SCICosit092012.pdf>. Acesso em: 23 out 2013.

**edição do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1955, é a dedutibilidade pelo regime de competência.** [grifos nossos]

No que tange à redução de 45% nos juros de mora para pagamento à vista dos débitos, prevista na Lei nº 11.941, de 2009, conforme argumenta a Recorrente, o que o art. 4º, parágrafo único, de tal diploma legal objetivou foi **a não tributação da receita oriunda do perdão de dívida (redução dos juros moratórios)**, e não limitar a dedutibilidade dos juros de mora ao valor efetivamente a ser pago (55% do total). Tanto que o legislador determinou que, além da parcela de 45% de redução não ser computada para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, também não o fossem para fins de determinação das bases de cálculo de PIS e da Cofins. Ora, se a base de cálculo de tais contribuições é o faturamento, e, no regime não cumulativo, as despesas financeiras não compõem as bases de cálculo de créditos de PIS/Cofins, obviamente está a se tratar de receitas que não devem compor as bases de cálculo dos tributos ali referidos, e jamais a despesas, como, com a devida vênia, equivocadamente concluiu a autoridade julgadora *a quo* e o ilustre conselheiro relator.

As despesas de juros foram efetivamente incorridas, podendo ser deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL. No que atine ao perdão de dívida a que se referem os artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 11.941, de 2009, se contabilizado como receita (e no caso concreto o foi), também pode ser excluído na apuração das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL.

A própria RFB possui tal entendimento, conforme se observa na Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2013 (exarada, por coincidência, na mesma data da sessão de julgamentos que redundou no acórdão 1402-001.495), cujos excertos de interesse ora transcreve-se:

9.5. *Cabe destacar que os juros de mora não perdem sua natureza de acréscimo moratório compensatório quando exigidos conjuntamente com o tributo e a multa punitiva, por meio de lançamento de ofício – não podem, entretanto, ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL enquanto o tributo estiver com a sua exigibilidade suspensa, como se viu.*

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

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

*Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.*

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

10.2. *Para estabelecer a origem dessa receita, “equivalente à redução do valor*

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

**Lei nº 9.430, de 1996**

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

**Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004**

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

valores:

(...)

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

(...)

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

(...)

10.6. Na situação da 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. [...]. 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 acrescer 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.

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

## Conclusão

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

a) a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009;

b) as multas de ofício são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL; a receita oriunda da redução de multa de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não é computada na base de cálculo desses tributos pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores (art. 392, inciso II, do RIR/1999; art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 88, inciso III, alínea “g”, da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004), restando inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009; essa receita não

*integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, restando prejudicada a controvérsia quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado

CÓPIA