

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

MULTAS, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS FISCAIS TRATAMENTO FISCAL NA BASE DO IRPJ E
DA CSLL..... Pág. 546

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE..... Pág. 549

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

MULTAS, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS FISCAIS Tratamento Fiscal na Base do IRPJ e da CSLL

Sumário

1. Introdução;
2. Multas Por Infrações Fiscais;
 - 2.1 - Multa de Natureza Compensatória ;
 - 2.2 - Multa Punitiva;
3. Multas Indedutíveis;
4. Multas Dedutíveis;
5. Dedução Das Multas – Regime Financeiro ou Competência;
6. Multas Por Infração de Lei Não Tributária ;
7. Multas Relativas às Contribuições Sociais;
8. Multas Contratuais;
9. Juros de Mora Sobre Débitos Fiscais;
10. Atualização Monetária de Débitos Fiscais;
 - 10.1 - Momento em Que Pode Ser Deduzida;
11. Multas e Outros Acréscimos Sobre Impostos e Taxas Relativos a Bens Móveis e Imóveis.

1. INTRODUÇÃO

Neste trabalho abordaremos os aspectos fiscais das multas, juros e correção monetária de débitos fiscais na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro com base nos arts. 131 a 133 da IN RFB nº 1.700/2017, e outras fontes citadas no texto.

Observação: a matéria foi publicada no boletim de acordo com a legislação vigente à época de sua publicação, estando sujeita a sofrer alterações posteriores a publicação em nosso site.

2. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS

São consideradas multas fiscais aquelas impostas pela transgressão de leis que regem os tributos em geral: impostos, taxas e contribuições federais, estaduais e municipais.

De acordo com o parágrafo 5º do artigo 344 do RIR/99 e o art. 132 da IN RFB nº 1.700/2017, Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

2.1 - Multa de Natureza Compensatória

O Parecer Normativo CST nº 61/79 definiu como multa compensatória aquela que visa compensar o sujeito ativo - Estado - pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido.

O Parecer Normativo em questão esclarece que a multa terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

- a) não for excluída pela denúncia espontânea; e
- b) 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.

2.2 - Multa Punitiva

A multa punitiva, segundo definição do Parecer Normativo CST nº 61/79, é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento.

É aquela cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

Como exemplos de multas punitivas, podemos citar:

- a) as multas de lançamento de ofício aplicadas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração, de declaração inexata ou de evidente intuito de fraude (RIR/1999, art. 957); e

b) a aplicada à fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 10.426, de 2002, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

3. MULTAS INDEDUTÍVEIS

O Parecer Normativo CST nº 61/79 esclareceu que não são dedutíveis as multas impostas em lançamento de ofício - por iniciativa da fiscalização - como punição por infrações à obrigação principal ou acessória, das quais tenham resultado falta ou insuficiência de pagamento de tributos, que podem ser:

a) falta de pagamento pura e simples, ou pagamento em valor menor que o devido (vide nota nº 1 abaixo);

b) falta de cumprimento de obrigação que não seja propriamente a de pagar o tributo, mas cuja omissão implica o seu não recolhimento, por ter a lei atribuído ao cumprimento da obrigação a condição do lançamento normal, como por exemplo: falta de apresentação da Declaração de Rendimentos e a falta de retenção do Imposto devido na Fonte. (vide nota nº 2 abaixo).

Notas:

1) Enquadram-se no grupo de multas indedutíveis as calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição e exigidas em lançamento de ofício (§ 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96):

a) juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

b) isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo da multa de mora;

c) isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita à apuração do lucro real anual, que tenha deixado de efetuar os pagamentos mensais do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro no ano-calendário correspondente.

2) O CTN distingue, no artigo 113, a obrigação tributária em principal ou acessória, da seguinte forma:

a) a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (obrigação de dar);

b) a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (obrigação de fazer ou não fazer).

4. MULTAS DEDUTÍVEIS

Por outro lado, ainda de acordo com o Parecer Normativo CST nº 61/79, são dedutíveis:

a) as multas impostas por descumprimento de obrigações que não sejam de pagar o tributo, nem constituam condição do seu lançamento normal, como por exemplo: multas por irregularidades formais em livros e documentos fiscais, multa por apresentação espontânea, fora do prazo, de declarações;

b) as multas compensatórias, assim consideradas aquelas que não têm por objetivo punir contribuinte, mas sim compensar o Erário Público pelo prejuízo suportado em virtude de atraso no pagamento do que lhe é devido como, por exemplo: multas de mora devida nos recolhimentos feitos com atraso, mas antes de quaisquer procedimentos do Fisco para cobrança.

5. DEDUÇÃO DAS MULTAS – REGIME FINANCEIRO OU COMPETÊNCIA

Existe controvérsia quanto ao regime - financeiro ou competência - para efeito de dedutibilidade da multa por infrações fiscais de natureza compensatória.

Transcrevemos abaixo algumas decisões das Superintendências Regionais da Receita Federal e da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit sobre a questão:

a) Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal (AL, PB, PE e RN)

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 30 de 14 de Maio de 2010

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: 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, no período em que foram incorridas, de acordo com o regime de competência.

b) Coordenação-Geral de Tributação - Cosit

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 6 de 30 de Abril de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: 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.

6. MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA

A legislação fiscal não tratou especificamente da dedutibilidade das multas de natureza não tributária. No entanto, por meio do Parecer Normativo CST nº 61/79, o Fisco firmou entendimento de que as multas por transgressões de leis de natureza não tributária não são dedutíveis, pois é inadmissível considerar como necessárias à atividade da empresa despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública (art. 299 do RIR/99 e art. 133 da IN RFB nº 1.700/2017).

O entendimento do Parecer Normativo CST nº 61/79, quanto à indedutibilidade das multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (de trânsito, controle de preços, de vigilância sanitária, de controle de poluição ambiental, controle de pesos e medidas), penais, trabalhistas, etc., vem sendo confirmado pela jurisprudência administrativa.

7. MULTAS RELATIVAS ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

De acordo com a doutrina predominante e a jurisprudência que está se formando, a Constituição Federal de 1988 confere natureza tributária às contribuições sociais (INSS, PIS/Pasep, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro).

Dessa forma, a nosso ver, as multas relativas às contribuições mencionadas, para fins de determinação do lucro real, sujeitam-se ao regime fiscal examinado nos itens 2 e 3, podendo ser dedutíveis ou não, conforme o caso.

8. MULTAS CONTRATUAIS

São dedutíveis, como despesa operacional da pessoa jurídica, as multas efetivamente suportadas pela empresa, em virtude de cumprimento de obrigação contratual, desde que vinculadas a legítimas transações comerciais, necessárias à atividade da empresa, tais como:

a) arras perdidas ou pena convencional por rescisão de contrato de compra e venda mercantil (Parecer Normativo CST nº 66/76);

b) multa suportada pelo representante comercial, mandatário ou comissão mercantil, por não ter conseguido promover a venda de determinada cota de mercadorias a que se obrigou contratualmente (Parecer Normativo CST nº 50/76).

Ressalte-se que o o Parecer Normativo CST nº 66/76 esclarece que, para a aceitação da dedução de tais encargos, é necessário que tanto a efetividade do dispêndio quanto a sua exigibilidade e vinculação com a atividade da empresa estejam amparados em documentos absolutamente idôneos, quer quanto à forma quer quanto à origem.

9. JUROS DE MORA SOBRE DÉBITOS FISCAIS

Os juros de mora calculados sobre débitos fiscais recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesa financeira que realmente são, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 174/74.

Entendemos que são dedutíveis como despesa financeira inclusive os juros incorridos e contabilizados, independentemente do efetivo pagamento.

Cabe lembrar que esta regra não se aplica no caso de tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, em relação aos quais não se admite a dedução.

10. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS FISCAIS

Na determinação do lucro real poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e dos direitos de crédito do contribuinte em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual (arts. 4º e 8º da Lei nº 9.249/95 e arts. 375 e 377 do RIR/99).

Nesse sentido, o 1º Conselho de Contribuintes se pronunciou através do Acórdão 101-88.410/95 (DOU de 19.10.95) que as correções relativas a tributos podem ser apropriadas como variação passiva na determinação do lucro operacional.

10.1 - Momento em Que Pode Ser Deduzida

A dedução para fins de apuração do lucro real, das variações monetárias de obrigações relativas a tributos e contribuições será pelo regime de competência, ou seja, independentemente do efetivo pagamento (art. 41 da Lei nº 8.981/95).

11. MULTAS E OUTROS ACRÉSCIMOS SOBRE IMPOSTOS E TAXAS RELATIVOS A BENS MÓVEIS E IMÓVEIS

Cabe observar que, desde 01.01.96, todas as despesas com bens móveis e imóveis, inclusive impostos e taxas e seus acréscimos somente serão dedutíveis no caso de bens intrinsecamente relacionados com a produção de bens ou serviços (art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95).

Fundamentos Legais: Os citados no texto.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Sumário

1. Introdução;
2. Momento da Ocorrência do Fato Gerador;
3. Desconto Separadamente Dos Demais Rendimentos Pagos ao Beneficiário no Mês;
4. Tributação;
- 4.1 - Base de Cálculo;
- 4.2 - Cálculo do Imposto;
- 4.3 - Exemplo;
5. Complementação do Valor Pago a Título de 13º Salário;
- 5.1 - Exemplo;
6. 13º Salário Pago a Trabalhador Avulso;
7. Forma e Prazo de Recolhimento;
8. Tratamento do Imposto na Declaração de Ajuste Anual.

1. INTRODUÇÃO

Os rendimentos pagos a título de 13º Salário estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, observando-se as normas abordadas nesta matéria.

Observação: a matéria foi publicada no boletim de acordo com a legislação vigente à época de sua publicação, estando sujeita a sofrer alterações posteriores a publicação em nosso site.

2. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

O fato gerador do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o 13º Salário ocorre no momento de sua quitação, assim considerado (Art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 e art. 638 do RIR/1999):

- a) quando do pagamento do Termo de Rescisão do Contrato de Trabalho, em virtude do desligamento do empregado;
- b) no mês de dezembro, por ocasião do pagamento da segunda parcela; ou do
- c) pagamento acumulado a título de gratificação natalina (vide nota nº 1 e 2 abaixo).

Ressalte-se que não há retenção do Imposto de Renda na Fonte por ocasião da antecipação da 1ª parcela:

- a) quando paga entre os meses de fevereiro e novembro; ou
- b) quando paga por ocasião da concessão de férias ao empregado.

Na hipótese de Gratificação Natalina paga mediante precatório ou requisição de pequeno valor, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, aplica-se o disposto no art. 25 da IN RFB nº 1.500/2014.

Notas:

1. Considera-se pagamento acumulado, a título de Gratificação Natalina, o pagamento desse rendimento relativo a mais de um ano-calendário.
2. No caso de rendimentos pagos acumuladamente, a título de Gratificação Natalina e eventuais acréscimos, deve ser observado o disposto nos arts. 36 a 51 da IN RFB nº 1.500/2014.

3. DESCONTO SEPARADAMENTE DOS DEMAIS RENDIMENTOS PAGOS AO BENEFICIÁRIO NO MÊS

O desconto do Imposto de Renda sobre o 13º Salário deve ser feito separadamente dos demais rendimentos pagos ao beneficiário dentro do mês; ou seja, o valor do 13º Salário não deve ser somado a outras verbas que estejam sendo pagas no mês ao beneficiário, para efeito de desconto do imposto (Art. 638, III, do RIR/1999).

4. TRIBUTAÇÃO

4.1 - Base de Cálculo

A base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte sobre o 13º Salário corresponde ao rendimento bruto pago a esse título (parcela final mais antecipações) menos as seguintes deduções (inc. IV do art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 e art. 3º da Lei nº 13.149/2015):

- a) Contribuição para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente ao 13º Salário;
- b) Contribuições para as entidades da previdência privada domiciliadas no País, destinadas a custear benefícios complementares ou assemelhados aos da Previdência Social, descontada do 13º Salário, ou paga diretamente pelo beneficiário desde que apresente à fonte os respectivos comprovantes de pagamento e desde que não tenha utilizado essa dedução na base de cálculo de outro rendimento no mês;
- c) R\$ 189,59 (cento e oitenta e nove reais e cinquenta e nove centavos), para o ano-calendário de 2018, por dependente sem qualquer limitação quanto ao seu número e sem prejuízo da dedução desse mesmo valor na base de cálculo de outros rendimentos pagos no mês;
- d) Importâncias descontadas do 13º Salário ou pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo, não podendo ser utilizados para a determinação da base de cálculo de outros rendimentos.

4.2 - Cálculo do Imposto

Sobre a base de cálculo apurada calcula-se o Imposto de Renda devido, mediante aplicação da tabela progressiva vigente no mês de quitação do 13º Salário; ou seja, a tabela progressiva vigente no mês de dezembro ou no mês de rescisão do contrato de trabalho.

4.3 – Exemplo

Para melhor entendimento do assunto, desenvolvemos um exemplo, considerando os seguintes dados:

- empregado admitido em 04.02.2018;
- salário mensal em novembro de 2018 de R\$ 4.200,00;
- valor do 13º Salário proporcional = R\$ 3.850,00 equivalente a 11/12 do salário mensal;
- pagamento da 1ª parcela em 30.11.2018, no valor de R\$ 1.925,00;
- pagamento da 2ª parcela em 20.12.2018, no valor de R\$ 1.925,00;
- o empregado tem um dependente;
- valor do INSS descontado (11% de R\$ 3.850,00) = R\$ 423,50.

O empregador paga pensão alimentícia à razão de 30% (trinta por cento) sobre o rendimento bruto mensal, no valor de R\$ 1.155,00, descontada nos pagamentos do 13º Salário da seguinte forma:

a) valor da pensão a ser descontada na 1ª parcela a ser paga em 30.11.2018 = R\$ 577,50.

b) valor da pensão a ser descontada na 2ª parcela a ser paga em 20.12.2018 = R\$ 577,50;

No pagamento da 1ª parcela do 13º Salário, em 30.11.2018, não há que se falar em desconto do imposto, uma vez que o mesmo será efetuado por ocasião da quitação, em 20.12.2018.

Assim sendo, em 30.11.2018, será pago o seguinte valor:

Valor da 1ª parcela R\$ 1.925,00
 (-) Valor da pensão alimentícia R\$ 577,50
 (=) Valor líquido a pagar R\$ 1.347,50

Quando do pagamento da 2ª parcela do 13º Salário, em 20.12.2018, será efetuado o desconto do imposto, utilizando-se a tabela progressiva reproduzida a seguir:

TABELA PROGRESSIVA MENSAL

VALIDADE PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2018 (art. 1º da Lei nº 13.149/2015)

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

TABELA DE DEDUÇÃO POR DEPENDENTE NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF

Ano-calendário	Quantia a deduzir, por dependente, em R\$
Ano-calendário de 2018	189,59 (cento e oitenta e nove reais e cinquenta e nove centavos)

Assim, temos:

Valor do 13º Salário..... R\$ 3.850,00
 (-) Dependentes (1)..... R\$ 189,59
 (-) Contribuição Previdenciária..... R\$ 423,50
 (-) Pensão alimentícia..... R\$ 1.155,00
 (=) Base de cálculo do imposto..... R\$ 2.081,91

Cálculo do Imposto:

7,5% de R\$ 2.081,91..... R\$ 156,14

(-) Parcela a deduzir..... R\$ 142,80

(=) Imposto a ser retido..... R\$ 13,34

Desta forma, em 20.12.2018 será pago o seguinte valor:

Valor da 2ª parcela..... R\$ 1.925,00

(-) Contribuição Previdenciária..... R\$ 423,50

(-) Pensão alimentícia ref. 2ª parcela.....R\$ 577,50

(-) Imposto de Renda..... R\$ 13,34

(=) Valor líquido a pagar..... R\$ 910,66

5. COMPLEMENTAÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE 13º SALÁRIO

No caso de pagamento de complementação do 13º Salário posteriormente ao mês de quitação, o imposto deverá ser recalculado, tomando-se por base o total desta gratificação, utilizando-se as deduções e a tabela do mês de quitação, sendo que do imposto assim apurado será deduzido o valor do imposto retido anteriormente (§ 3º, art. 13, da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014).

5.1 – Exemplo

Considerando que o empregado mencionado no subitem 4.3 receba um complemento de 13º Salário no dia 04.01.2019, no valor de R\$ 1.200,00, o Imposto de Renda na Fonte será recalculado da seguinte forma:

Valor do 13º Salário Reajustado..... R\$ 5.050,00

(-) Dependente (1)..... R\$ 189,59

(-) Contribuição Previdenciária..... R\$ 555,50

(-) Pensão alimentícia (30% de R\$ 5.050,00)..... R\$ 1.515,00

(=) Base de cálculo do Imposto de Renda..... R\$ 2.789,91

Cálculo do Imposto:

7,5% sobre R\$ 2.789,91R\$ 209,24

(-) Parcela a deduzir R\$ 142,80

(=) Imposto devido sobre o 13º Salário R\$ 66,44

(-) Imposto retido em 20.12.2018 R\$ 13,34

(=) Imposto a reter sobre o complemento ... R\$ 53,10

6. 13º SALÁRIO PAGO A TRABALHADOR AVULSO

De acordo com o art. 720 do RIR/1999 e o § 5º do art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, cabe ao sindicato de cada categoria profissional de trabalhador avulso a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do imposto incidente sobre o 13º Salário, no mês de quitação.

A base de cálculo do imposto será o valor total do 13º Salário pago, no ano, pelo sindicato.

7. FORMA E PRAZO DE RECOLHIMENTO

O Imposto de Renda Retido na Fonte, sobre o 13º Salário do ano-calendário 2018, quando pago até o dia 20 de dezembro (quando for útil) desse mesmo ano, deve ser recolhido até o último dia útil do 2º decêndio do mês de janeiro de 2019 (Art. 70, I, letra “e”, da Lei nº 11.196/2005, com a nova redação dada pela Lei Complementar nº 150/2015, art. 38).

No caso do imposto retido por ocasião da complementação do 13º Salário, considera-se ocorrido o fato gerador na data do pagamento desse valor.

O imposto deverá ser recolhido em DARF, sob o código 0561, preenchido em 2 (duas) vias.

8. TRATAMENTO DO IMPOSTO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL

A tributação do 13º Salário é exclusiva na fonte, ou seja, esse rendimento não integra a base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual do beneficiário e o imposto pago sobre ele não poderá ser deduzido do imposto apurado na declaração (Art. 638 do RIR/1999 e inc. II do art. 13 da IN RFB nº 1.500/2014).

Fundamentos Legais: *Os citados no texto.*