



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730045/2016-12
ACÓRDÃO	1102-001.988 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARACANAU GERADORA DE ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

As multas impostas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE e pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, decorrentes do descumprimento de normas administrativas, são indedutíveis.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Por se aplicarem a materialidades distintas, é possível que o mesmo lançamento contemple as duas penalidades, sem que se signifique dupla penalização pela prática da mesma conduta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – relatora

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – redator do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração (fls. 02/27), lavrado com a finalidade de exigir Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e Multa Isolada sobre IRPJ e CSLL, com juros de mora calculados até 12/2016, relativos aos exercícios de 2012 e 2013.

Em síntese, a Fiscalização apurou as seguintes infrações: (i) despesas não necessárias e falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (IRPJ, fls. 4); (ii) custos/despesas operacionais/encargos não dedutíveis e falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada (CSLL, 17/18).

O montante do crédito tributário lançado e objeto do presente processo perfaz o valor total de R\$ 14.160.424,98. Os valores individualizados de cada tributo, bem como o respectivo enquadramento legal das infrações, encontram-se devidamente discriminados no Auto de Infração.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação às fls. 1.051/1.077, na qual sustentou a improcedência das exigências fiscais.

Ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 7ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), proferiram o Acórdão nº 02-77.729 (fls. 1.086/1.113), por meio do qual, por unanimidade de votos, julgaram-na improcedente.

A seguir, destacam-se os trechos relevantes do acórdão:

(...)

Matéria não impugnada.

O interessado deixou de contestar os seguintes aspectos de mérito do lançamento que foram elencados pela autoridade lançadora na constituição do crédito tributário:

a) Os encargos legais calculados sobre a penalidade aplicada pela ANEEL tiveram seus valores apurados e consolidados em 04/02/2014, com pedido de parcelamento junto ao órgão competente em 31/03/2014, o que configura

período de apuração posterior ao ano-calendário da apropriação da despesa glosada (Ano-base 2013);

b) Exigência das multas isoladas de 50%, decorrentes do não recolhimento de estimativas, calculadas após a apropriação dos ajustes de ofício, com base na ausência de apropriação do Ajuste do RTT (CSLL) do mês de novembro de 2013 (período de 01/01/2013 a 30/11/2013), no valor de R\$830.603,84, conforme demonstrativos X a XIII, fls. 58/65.

Assim, tais matérias configuram-se não litigiosas (Decreto 70.235/1972, art. 17) e precluso o direito de o autuado discuti-las em momento posterior.

Preliminar de nulidade.

O lançamento obedeceu aos requisitos específicos do Auto de Infração, pois ocorreu a qualificação do sujeito passivo, a descrição dos fatos, foram apontadas as disposições legais infringidas e determinada a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal.

(...)

Além de não se vislumbrar ilegitimidade passiva ou vício formal (CTN, arts. 142 e 173, II), os atos e os termos foram lavrados por pessoa competente e não houve preterição do direito de defesa, de modo a se respeitar os limites definidos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

A autoridade lançadora demonstrou a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica, de forma clara e específica.

O Fisco justificou a indedutibilidade das multas decorrentes de infrações às normas administrativas da ANEEL e CCEE, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão de (i) que somente são dedutíveis as multas de infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 344, §5º, RIR/99); (ii) não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível, conforme disposto no art. 299 do RIR/99 e no Parecer Normativo CST nº 61, de 23/10/1979; (iii) que os encargos legais calculados sobre a penalidade aplicada pela ANEEL tiveram seus valores apurados e consolidados em 04/02/2014, com pedido de parcelamento junto ao órgão competente em 31/03/2014, o que configura período de apuração posterior ao ano-calendário da apropriação da despesa glosada (Ano-base 2013).

A autoridade tributária também motivou as razões pelas quais entendeu ser plausível a exigência das multas isoladas de 50%, decorrentes do não recolhimento de estimativas sobre IRPJ e CSLL.

(...)

No caso sob exame, o contribuinte se defendeu tecnicamente sobre a glosa de despesas apurada pelo Fisco, arrolando argumentos, provas, doutrina e jurisprudência que entendia amparar seu ponto de vista.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito. Glosa de despesas decorrentes de multas aplicadas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE e pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

A apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL inicia-se a partir do lucro líquido do exercício (resultado contábil), que é ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas em lei, nos termos do art. 6º, caput, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1.977.

(...)

A sociedade empresária não adquiriu qualquer bem, serviço ou utilidade com o propósito de manter sua fonte produtora quando cometeu uma infração contratual e se viu obrigada a arcar com uma multa, pois a penalidade administrativa ou contratual surgiu no momento em que uma das partes não realizou a atividade com a qual se comprometeu.

No caso sob exame, a obrigação de pagar a multa adveio em face da negação do contribuinte para com sua fonte produtora. É o que afirmou categoricamente em sua defesa, consoante excertos adiante reproduzidos (fls. 1.068/1.069):

(...)

Logo, o pagamento de multa não visou à manutenção da fonte produtora, mas sim a sua própria negação. As multas foram aplicadas porque o contribuinte negou a prestação de sua atividade-fim.

Aceitar a dedutibilidade das multas sob a tese de que são normais no ambiente de negócios é compactuar com o raciocínio equivocado de que os contratos, em geral, foram feitos para serem descumpridos, alçando a exceção a regra, o que não se admite em qualquer ordenamento jurídico.

Se, por acaso, fosse adotada a linha de raciocínio da defesa técnica, chegar-se-ia ao paradoxo em admitir que para a realização da atividade-fim seria necessário que a empresa infringisse as cláusulas contratuais.

Ante tais considerações, conclui-se que a multa imposta ao autuado pela CCEE e pela ANEEL não se revela como gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, tal como esposado no Parecer Normativo CST nº 32, de 17/08/1981, DOU de 19/08/1981.

A ineditabilidade das multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária foi objeto de interpretação dada pelo Parecer Normativo CST nº 61, de

23/10/79, DOU de 26/10/79, conforme a seguir reproduzido, e foi adotada como fundamento pela autoridade lançadora.

(...)

As orientações contidas no Parecer Normativo CST nº 66, de 31/08/1976, DOU de 08/10/1976, e Parecer Normativo CST nº 50, de 07/07/1976, DOU de 02/09/1976, em nada se assemelham à situação tratada nos autos.

O primeiro parecer cuidou de analisar se as arras perdidas e a pena convencional decorrente de contrato de compra e venda mercantil, objeto de ulterior rescisão, poderiam ser dedutíveis pela pessoa jurídica para efeito de apuração do lucro sujeito à tributação do imposto de renda.

O segundo, por sua vez, se debruçou sobre a dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil nos casos em que não consigam promover a venda de determinada cota de produtos.

A norma disposta no art. 344, §5º, do RIR/99, não foi utilizada de forma equivocada pela fiscalização, pois visou a justificar que somente as multas de infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

(...)

Assim, não há como admitir que os pagamentos das multas aplicadas pela CCEE e pela ANEEL são despesas dedutíveis incorridas pelo contribuinte.

Concomitância das multas isolada e de ofício.

A Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus arts. 15 e 16, esclareceu que, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá tanto a multa de ofício isolada sobre a estimativa não recolhida como o imposto devido com base no lucro real apurado no encerramento do ano-calendário, acrescido de multa de ofício e de juros de mora:

(...)

A Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 revogou os arts. 15 e 16 da IN mencionada, porém, manteve o entendimento anterior, nos seguintes termos:

(...)

Conclui-se, portanto, que as penalidades são distintas e não há de se falar em dupla incidência sobre a mesma materialidade. A redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/07, esclareceu que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

(...)

Com a novel redação, não há concomitância entre a penalidade que incide sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício que incide sobre a insuficiência de recolhimento do tributo ou contribuição apurados no encerramento do ano-calendário, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

Veja que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07, prevê duas penalidades distintas. A primeira, de 75%, calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44). A segunda, de 50%, calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44).

Por se tratarem de infrações cometidas depois da alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, não devem observância à Súmula CARF nº 105. Este é o entendimento a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no julgamento do processo nº 10166.723037/2012-12, ocorrido na sessão de 12/12/2016, acórdão nº 9101-002.510 - 1ª Turma, com a elaboração da seguinte ementa:

(...)

Além de a Súmula CARF nº 105 não ser vinculante, valho-me do fundamento contido no processo nº 10166.723037/2012-12, adiante reproduzido, para justificar a sua não aplicação no presente caso:

(...)

Desse modo, deve ser mantida a exigência de ambas as penalidades.

Multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimentos de estimativas após o encerramento do exercício.

O art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, não impede a aplicação da multa isolada sobre estimativas não recolhidas após o encerramento do exercício.

(...)

Assim, a multa aqui discutida também deve ser empregada depois de encerrado o período de apuração, pois a simples mudança de exercício não faz desaparecer a infração.

O que não é objeto de cobrança após o encerramento do ano-calendário é o tributo (IRPJ ou CSLL) calculado por estimativa, eventualmente não pago, e não a multa isolada que incide sobre esta falta de recolhimento. De forma a abranger a situação descrita neste parágrafo, o CARF fez publicar a Súmula nº 82, com o seguinte enunciado, ainda que não vincule as decisões das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Como a lei prevê o emprego da multa isolada em questão, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, não cabe à esfera administrativa negar a aplicação da norma prevista na legislação em vigor, pois sua atuação é vinculada aos ditames legais, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do CTN).

(...)

Ante tais considerações, não há reparo a ser efetuado quanto à aplicação da multa de ofício isolada sobre o valor das estimativas devidas e não pagas.

Jurisprudências registradas ao longo da impugnação.

Quanto a entendimentos jurisprudenciais invocados na defesa, destaque-se que não foram trazidas à colação posições que vinculariam as decisões prolatadas por este Colegiado.

As súmulas do CARF que possuem efeito vinculante em relação à administração tributária federal são aquelas que assim foram determinadas por ato do Ministro de Estado da Fazenda, sendo que a vinculação dar-se-á a partir da publicação do mencionado ato no Diário Oficial da União.

(...)

Por oportuno, não foram apresentadas decisões do STF e do STJ - Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida e Recursos Especiais repetitivos - às quais a RFB está vinculada por força do disposto no art. 19, §§ 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522/02, com redação dada pela Lei nº 12.844/13, e do art. 3º, §3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Doutrina citada na defesa.

Os trechos doutrinários listados na impugnação não vinculam as decisões prolatadas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, ainda que provenientes de ensinamento especializado.

Tributação reflexa.

O que foi decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Conclusão.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, julgar a impugnação improcedente e manter o crédito tributário exigido.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

As multas impostas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE e pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, decorrentes do descumprimento de normas administrativas, são indedutíveis.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Por se aplicarem a materialidades distintas, é possível que o mesmo lançamento contemple as duas penalidades, sem que se signifique dupla penalização pela prática da mesma conduta.

AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a multa exigida isoladamente determinada sobre a base de cálculo estimada quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do IRPJ deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal.

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

O contribuinte não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

DOCTRINA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

A manifestação da doutrina especializada não vincula as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo da CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. DRJ/BHE Fls. 1.087

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o sujeito passivo concorda ou não se manifesta expressamente, ocorrendo a preclusão do direito à sua contestação em momento posterior.

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.173/1.196), no qual aduz, em síntese:

1. DA DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS ADMINISTRATIVAS E COMPENSATÓRIAS – A Recorrente sustenta violação ao artigo 299 do RIR/99, utilizado como fundamento da autuação fiscal, à luz da jurisprudência, inclusive desse C. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (“CARF”), argumentando que os valores deduzidos correspondem a efetivas despesas operacionais. Afirma que tais despesas são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receita, compreendendo gastos incorridos de forma usual e normal nas operações empresariais.

1.1. Destaca que o Parecer Normativo CST nº 32/81 define despesa necessária como o gasto essencial a qualquer transação ou operação vinculada à exploração das atividades da empresa, principais ou acessórias, relacionadas às fontes produtoras de rendimentos, bem como conceitua despesa normal como aquela usual, costumeira ou ordinária, aferida conforme a habitualidade no tipo de negócio.

1.2. Ressalta que, conforme o pronunciamento introdutório do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), despesas consistem em decréscimos nos benefícios econômicos, decorrentes da saída de recursos, redução de ativos ou assunção de passivos, que resultem na diminuição do patrimônio líquido, excetuadas as distribuições aos sócios.

1.3. Defende que os dispêndios incorridos não se configuram como custos repassados ao serviço, mas como penalidades, enquadrando-se, portanto, no conceito de despesas operacionais dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

1.4. Sustenta que a interpretação da legislação deve conduzir ao entendimento de que apenas são indedutíveis as despesas expressamente vedadas, de modo que, ausente proibição legal e preenchidos os requisitos do artigo 299 do RIR/99, a dedução seria legítima.

1.5. Afirma que despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais, relacionadas a transações indispensáveis à consecução das atividades empresariais, concluindo que as multas administrativas e compensatórias, embora penalidades, configuram despesas operacionais dedutíveis.

1.6. Argumenta que a natureza sancionatória das multas não afasta, por si só, sua dedutibilidade, não sendo adequado presumir que sua dedução estimularia condutas indesejadas, especialmente diante da autorização contida no artigo 299 do RIR/99.

1.7. No caso concreto, afirma que as multas decorrem de penalidades aplicadas pela ANEEL e pela CCEE, em razão do descumprimento de normas setoriais e contratuais (Termos de Adesão), possuindo nexos diretos com as atividades da Recorrente, especialmente a geração de energia, e apresentando caráter compensatório.

1.8. Destaca, quanto às penalidades da CCEE, que: (i) a falta de combustível decorreu de operação emergencial das usinas termelétricas em razão da escassez de chuvas; e (ii) a penalidade resultou do descumprimento no fornecimento de energia, em razão de capacidade reduzida, caracterizando inadimplemento contratual.

1.9. Informa, ainda, a ocorrência de penalidades relacionadas a operações de compra e venda de energia elétrica, em virtude de inadimplemento em liquidações financeiras e ausência de garantias.

1.10. Esclarece que tais penalidades foram impostas em razão de supostos prejuízos a outros agentes do mercado, tendo a Recorrente posteriormente regularizado sua situação, arcando com os encargos correspondentes.

1.11. Sustenta a relevância do contexto normativo e operacional das penalidades, argumentando que estas decorrem do exercício regular da atividade empresarial e da dinâmica do setor elétrico, cabendo aos órgãos reguladores a fiscalização e imposição das sanções.

1.12. Defende que despesas decorrentes de penalidades, quando originadas no exercício normal das atividades empresariais, devem ser admitidas como operacionais.

1.13. Afirma que multas compensatórias possuem natureza civil, equiparável à indenização, conforme Parecer Normativo CST nº 61/79, sendo, portanto, dedutíveis.

1.14. Conclui que as multas aplicadas pela ANEEL e pela CCEE decorrem de inadimplemento contratual ou regulatório, não se enquadrando como multas fiscais vedadas pelo artigo 344, § 5º do RIR/99.

1.15. Cita o Acórdão nº 1401-001.793 (Processo nº 16327.001957/2006-24, julgado em 14/02/2017), bem como o Acórdão nº 1401-002.031, ambos do CARF, nos quais se reconheceu a dedutibilidade de multas administrativas.

1.16. Ao final, sustenta que: (i) multas podem ser dedutíveis mesmo quando decorrentes de infração; (ii) a dedutibilidade depende do enquadramento como despesa operacional; (iii) as penalidades impostas decorrem do exercício da atividade econômica; e (iv) o artigo 344, § 5º do RIR/99 veda apenas multas fiscais, permitindo a dedução de multas compensatórias.

1.17. Conclui que, à luz dos artigos 299 e 344, § 5º do RIR/99, bem como da jurisprudência do CARF, as multas aplicadas pela ANEEL e pela CCEE são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

2. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO (75%) E MULTA ISOLADA (50%) – A Recorrente sustenta que a legislação prevê a multa de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) para hipóteses de insuficiência de recolhimento apurada no ajuste anual, e a multa isolada (art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96) para falta de recolhimento das estimativas mensais.

2.1. Afirma que a multa isolada visa assegurar a antecipação do fluxo de caixa do Estado, independentemente do resultado anual.

2.2. Esclarece que a multa de ofício incide após o ajuste anual, enquanto a multa isolada se refere às estimativas mensais.

2.3. Sustenta que, no caso concreto, a aplicação cumulativa de ambas as penalidades configura dupla incidência, uma vez que o ajuste anual abrange todo o período das estimativas.

2.4. Argumenta que, sendo única a hipótese de incidência (falta de pagamento do tributo), a cumulação das multas implica dupla penalização pelo mesmo fato.

2.5. Destaca a Súmula nº 105 do CARF, que veda a aplicação concomitante das referidas penalidades.

2.6. Menciona precedentes do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (“STJ”), em especial o AgRg no REsp nº 1.576.289/RS, que igualmente afastam a cumulação.

2.7. Alega, ainda, que a multa isolada não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário, por se tratar de obrigação vinculada ao curso do exercício.

2.8. Cita os Acórdãos nº 107-143.920 (CSRF) e nº 1202-000.601 (CARF) em reforço à tese.

2.9. Conclui que, à luz da Súmula nº 105 do CARF, da jurisprudência da CSRF e do STJ, é indevida a aplicação concomitante das multas, bem como a imposição da multa isolada após o encerramento do exercício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

2 DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS ADMINISTRATIVAS E COMPENSATÓRIAS

Como se verifica dos autos, trata-se, na origem, de autos de infração lavrados em face da Recorrente, por suposta violação aos arts. 299 e 344, § 5º do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), instituído pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos

geradores, para a cobrança de créditos tributários a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, com a aplicação de multa de ofício de 75% e incidência de juros calculados pela taxa SELIC.

De acordo com a D. Autoridade Fiscal, a Recorrente teria deduzido despesas operacionais consideradas indedutíveis na apuração do Lucro Real.

Além da exigência principal, foi também aplicada multa isolada de 50%, sob o fundamento de suposto não recolhimento das estimativas mensais apuradas com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, conforme opção declarada na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2013.

A Recorrente é sociedade atuante no setor de geração de energia elétrica, na condição de produtora independente, detentora das autorizações necessárias tanto para exploração quanto para comercialização de energia, estando, por conseguinte, submetida ao regime regulatório específico instituído pela ANEEL e pelos órgãos setoriais competentes.

No período autuado, a controvérsia cinge-se à dedutibilidade de determinadas despesas incorridas pela Recorrente, notadamente aquelas decorrentes de penalidades impostas no âmbito da regulação do setor elétrico, a saber:

- (i) Penalidade exigida pela CCEE, por indisponibilidade de geração de energia por falta de combustível que, conforme esclarece a Recorrente, esta não deu causa, já que houve falta de repasse de combustível pela Petrobrás (fornecedora) – Trata-se de multa pelo descumprimento de normas regulatórias previstas nos Procedimentos de Comercialização fixados pela CCEE, aprovadas por Resoluções da ANEEL;
- (ii) Penalidade da ANEEL por inadimplência com relação às liquidações financeiras, pelo não aporte de garantias – Trata-se de multa pelo descumprimento da Convenção de Comercialização instituída pela Resolução Normativa ANEEL nº 109/2004 e Procedimentos de Comercialização fixados pela CCEE.

Sustenta a Recorrente que tais dispêndios possuem natureza compensatória e se revelam intrinsecamente vinculados ao exercício de sua atividade econômica, na medida em que o inadimplemento dessas obrigações poderia ensejar sanções regulatórias gravosas, incluindo a interdição de suas instalações ou sua exclusão do ambiente de comercialização de energia, inviabilizando, em última análise, a continuidade de suas operações.

A decisão de primeira instância, por sua vez, afastou tal entendimento ao concluir que as multas impostas pela CCEE e pela ANEEL não configurariam despesas necessárias ou usuais à atividade da empresa, sob o argumento de que sua dedutibilidade implicaria admitir a

normalização do descumprimento contratual ou regulatório. Nesse sentido, consignou expressamente que:

“Aceitar a dedutibilidade das multas sob a tese de que são normais no ambiente de negócios é compactuar com o raciocínio equivocado de que os contratos, em geral, foram feitos para serem descumpridos, alçando a exceção a regra, o que não se admite em qualquer ordenamento jurídico.”

Todavia, a controvérsia demanda análise mais aprofundada, especialmente à luz do conceito de disponibilidade de renda e da delimitação normativa das despesas dedutíveis no regime do lucro real. Com efeito, a questão central reside em determinar se tais dispêndios, ainda que decorrentes de penalidades regulatórias, integram o custo necessário à manutenção da fonte produtora e à geração de receitas, ou se, ao revés, configuram gastos alheios à atividade empresarial, incapazes de reduzir a base tributável.

Nesse contexto, impõe-se investigar, de forma criteriosa, se tais multas assumem natureza meramente punitiva — hipótese em que, em regra, não seriam dedutíveis — ou se, dadas as peculiaridades do setor regulado em que inserida a Recorrente, apresentam caráter funcional e inerente ao risco da atividade econômica, aproximando-se, assim, do conceito de despesas operacionais necessárias previsto na legislação tributária.

Observando-se, inicialmente, a legislação, com o advento da Lei nº 8.981/1995, o legislador ordinário passou a disciplinar expressamente a matéria, ao inserir o §5º no artigo 41, vedando a dedutibilidade das multas por infrações fiscais, ressalvadas aquelas de natureza compensatória e as decorrentes de infrações que não impliquem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Trata-se, portanto, de hipótese de vedação legal específica e restrita, que não comporta ampliação por via interpretativa.

Diante da inexistência de vedação específica, é preciso se socorrer à regra geral de dedutibilidade que é estabelecida pelo artigo 47 da Lei nº. 4.506/64, in verbis:

Art. 47. São **operacionais** as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e a 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.

Nesse sentido, para que uma despesa seja considerada operacional, conforme se constrói do texto do artigo 47 da lei 4.506/64, ela há de ser necessária e usual. A despesa necessária é aquela sem a qual a atividade empresarial não atingiria o seu objetivo social; a despesa usual está ligada à recorrência, à normalidade, de determinado gasto dentro da atividade da empresa.

Ao conferir contornos básicos para a despesa dedutível, o artigo 47 da Lei n. 4.506/64 atende ao princípio da capacidade contributiva, em matéria de Imposto Sobre a Renda

fornecendo parâmetros para se distinguir o “gasto da renda” com a despesa necessária para sua formação.

Em outras palavras, se todo gasto incorrido gerasse uma redução na base tributável, então a capacidade contributiva do sujeito passivo experimentada no período não seria capturada, frustrando, de certa maneira, a universalidade e capacidade contributiva. Daí a ideia de neutralidade de “renda gasta” no cômputo de valores dedutíveis.

Por outro lado, se despesas necessárias não reduzissem a base de cálculo do tributo, a ideia de “renda líquida” estaria frustrada, de modo que o tributo incidiria não apenas sobre o acréscimo patrimonial experimentado em certo período, mas sobre o próprio capital da pessoa jurídica.

Mas, afinal, o que se deve compreender por despesas necessárias?

Sob uma perspectiva lógica, afirma-se que uma proposição é condição necessária de outra quando a ausência da primeira implica, inevitavelmente, a impossibilidade de verificação da segunda. Transpondo essa noção para o plano fático, ao relacionarmos causas e efeitos, diremos que uma causa é necessária sempre que, sem ela, certo efeito, não se concretize. Nesse sentido, já lecionava Aristóteles que causa é “aquilo em função de cuja presença alguma coisa vem a ser”, de modo que a causa necessária é aquela sem a qual o efeito não se produz. Trata-se, portanto, de elemento imprescindível — ainda que não necessariamente suficiente — para a ocorrência de determinado resultado.

No âmbito das despesas empresariais, essa ideia se traduz em duas ordens de situações. Em primeiro lugar, há necessidade quando o dispêndio se revela condição para a própria geração de receitas — isto é, quando, sem ele, o ganho não seria auferido. Em segundo lugar, a necessidade também se verifica quando o gasto se mostra indispensável à manutenção da fonte produtora ou, no caso das pessoas jurídicas, a regular da atividade empresarial, evitando entraves jurídicos, operacionais ou econômicos à sua continuidade. É precisamente nesse segundo sentido que deve ser compreendida a expressão “manutenção da respectiva fonte produtora”, constante do artigo 47 da Lei nº 4.506/64.

A seu turno, o critério da usualidade — ou normalidade — desempenha função complementar relevante. Trata-se de parâmetro empírico que permite aferir se determinado dispêndio insere-se no padrão ordinário de funcionamento da atividade econômica. Em outras palavras, a experiência do setor indica que certos gastos, ainda que indiretamente, contribuem para a obtenção de receitas ou para a mitigação de riscos, sendo razoável supor que sua ausência dificultaria a geração de riqueza ou acarretaria custos mais gravosos no futuro.

A aplicação desses conceitos, todavia, não pode se dar de forma dissociada dos princípios estruturantes do Imposto sobre a Renda, tais como a capacidade contributiva, a universalidade e a progressividade. O artigo 47 da Lei nº 4.506/64 deve ser interpretado como instrumento de concretização desses princípios, e não como fundamento para deles se afastar. Em

outras palavras, a delimitação das despesas dedutíveis deve servir à correta mensuração da renda líquida, tal como constitucionalmente delineada.

Dito isso, o artigo 133 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 dispõe que:

Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 61/79 consigna o seguinte entendimento:

62. Por refugirem ao alcance de norma específica, essas multas caem nas sílabas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas que e a ela sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões proibidos ou punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributárias são indedutíveis.

Sobre o referido Parecer Normativo CST nº 61/79 e Instrução Normativa, acima mencionadas, gostaria de apontar dois aspectos.

O primeiro deles é que não se pode confundir a conduta ilícita com a reparação, prevista pelo ordenamento, em razão de tal conduta. Conforme ensinam Charles William McNaughton e Thiago de Oliveira Freitas:

“Quando pensamos no ilícito e nas penalidades, podemos associar o tema à estrutura da norma completa em que: (a) a hipótese e consequência da norma primária dispositiva revelam algo lícito; (b) a hipótese da norma primária sancionatória revela um ilícito, ao passo que o consequente da norma primária sancionatória revela um castigo decorrente do ilícito; e (c) o antecedente da norma secundária revela um ilícito e o consequente da norma secundária aponta a relação processual. Se pensarmos no direito tributário e despesa, portanto, havemos de separar (a) gastos que se conectam a uma conduta que importe violação à norma primária com (b) gastos relacionados ao adimplemento da sanção (seja processualmente estabelecida, seja decorrente da norma primária sancionatória).”¹

Ora, não se confundem, portanto, a conduta ilícita, com a sua reparação em razão do adimplemento de certa penalidade. Nesse contexto, o argumento de não necessidade da ilicitude não supera a necessidade do adimplemento das penalidades, seja em razão de constituírem uma obrigação legal, seja em razão das consequências que a ausência do adimplemento de penalidades pode acarretar à pessoa jurídica.

¹ MCNAUGHTON, Charles William; FREITAS, Thiago de Oliveira. A dedutibilidade das penalidades e a relação de pertinência com a norma de incidência tributária do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v.18, n.108, p. 26-39, fev./abr. 2025.

De fato, a inadimplência dessas obrigações pode ensejar consequências severas — como a inscrição em dívida ativa, a propositura de execução fiscal e a constrição patrimonial por meio de penhora “online”, ou, como no caso concreto, a paralização das atividades — capazes de comprometer diretamente a continuidade das atividades empresariais. Nessa perspectiva, o pagamento da penalidade revela-se, em verdade, condição necessária à própria “manutenção da fonte produtora” nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.506/64. Logo, o adimplemento de penalidades é uma despesa necessária para a manutenção da fonte produtora, daí por que, se trata de uma despesa dedutível, de modo que entendo que tanto o Parecer Normativo CST nº 61/79 como o artigo 133 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 não resistem ao teste da legalidade.

O segundo aspecto a se apontar é que não se pode ignorar que o risco é elemento intrínseco à atividade empresarial. Em um ambiente normativo complexo e dinâmico como o brasileiro, é natural que as pessoas jurídicas, ainda que atuando de boa-fé, se vejam eventualmente expostas à incidência de penalidades decorrentes de interpretações controvertidas ou de contingências operacionais.

Nesse contexto, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, firmou, por maioria o entendimento de que multas não tributárias devem ser deduzidas. Confira-se:

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE DEVERES NÃO TRIBUTÁRIOS

É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública.

O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Desse modo, das multas impostas pela Administração Pública correlatas ao exercício da atividade do empresário, apenas aquelas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais não são dedutíveis em razão de expressa previsão legal (§ 5º, art. 41, Lei nº 8.981/95).

Ademais, o princípio da *pecunia non olet*, esteio axiológico da tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro e, desse modo, aplica-se aos elementos positivos, mas também aos negativos que integram o conceito de renda, de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação.

(CSRF. Acórdão n. 9101-006.652 – CSRF / 1ª Turma. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

Portanto, desconsiderar tais dispêndios implica fazer incidir o IRPJ sobre grandeza que não representa acréscimo patrimonial, mas sim redução de riqueza, resultando, na prática, na tributação do próprio capital da pessoa jurídica.

Diante desse cenário, concluo que as multas aplicadas à Recorrente pela CCEE e pela ANEEL devem ser reconhecidas como despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real, uma vez que se mostram vinculadas à atividade empresarial e à preservação da fonte produtora. Sua indedutibilidade, ao contrário, conduziria à distorção da base de cálculo do imposto, em afronta aos princípios que regem a tributação da renda.

3 CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO COM MULTA ISOLADA

A Recorrente sustenta que a cobrança da multa isolada concomitantemente à multa proporcional em razão da mesma infração configura patente “bis in idem”.

Para resolver a controvérsia em questão, é necessário determinar se a multa isolada pela falta de apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, quando o auto de infração é lavrado após o encerramento do exercício fiscal.

De acordo com a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Esse entendimento fundamenta-se no fato de que tais estimativas, independentemente de terem sido pagas ou não, representam apenas antecipações dos tributos, cujo fato gerador se concretiza somente ao final do período de apuração, geralmente em 31 de dezembro.

Ao estabelecer a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, o legislador tributário, de forma lógica, não determinou a cobrança simultânea das estimativas e do tributo devido após o encerramento do exercício fiscal. Da mesma maneira, também não prevê a aplicação cumulativa das multas, pois tal prática violaria, entre outros princípios, a proibição da consunção.

Não bastasse isso, é preciso analisar se a Súmula CARF n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia sobre o julgamento do presente caso. Diz a referida súmula:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

O art. 44, §1º inciso IV da Lei n. 9.230/96 mencionado pela súmula dispunha que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; §1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...); IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Após as alterações advindas com a Lei n. 11.488/2007, o indigitado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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: (...)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.

Vislumbro que embora a Súmula CARF nº 105 faça referência expressa à antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sua *ratio decidendi* permaneceu intacta e inalterada após a alteração daquele artigo, ocorrida em 2007.

Isso ocorre porque a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já abrange a penalidade referente à multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida, que representa apenas uma antecipação do imposto devido. Qualquer interpretação em sentido contrário resultaria em penalização dupla ao contribuinte, configurando uma violação aos princípios da consunção – como já dito –, da legalidade estrita e da proporcionalidade.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se observa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Por essa razão, ainda que a Lei 9.430/1996 tenha sido alterada pela Lei 11.488/2007, entendo que, nos casos de dupla penalização, devem prevalecer os fundamentos jurídicos (*ratio decidendi*) que embasaram a edição da Súmula CARF nº 105.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 487 da Repercussão Geral (RE nº 640.452), fixou entendimento vinculante no sentido de que, na aplicação de multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais, **deve ser observado o princípio da consunção**.

Não se trata de mera orientação persuasiva ou recomendação jurisprudencial. Ao contrário, a tese foi firmada em sede de repercussão geral, possuindo eficácia vinculante para os órgãos da Administração Tributária e do contencioso administrativo, nos termos do art. 927, inciso III, do CPC.

Assim, uma vez reconhecida pela Suprema Corte a necessária observância do princípio da consunção em hipóteses dessa natureza, não há espaço para que este Conselho adote interpretação diversa ou deixe de aplicar o entendimento vinculante firmado pelo STF. Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 487 da Repercussão Geral (RE nº 640.452), fixou entendimento vinculante no sentido de que, na aplicação de multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção.

Não se trata de mera orientação persuasiva ou recomendação jurisprudencial. Ao contrário, a tese foi firmada em sede de repercussão geral, possuindo eficácia vinculante para os

órgãos da Administração Tributária e do contencioso administrativo, nos termos do art. 927, inciso III, do CPC.

Assim, uma vez reconhecida pela Suprema Corte a necessária observância do princípio da consunção em hipóteses dessa natureza, não há espaço para que este Conselho adote interpretação diversa ou deixe de aplicar o entendimento vinculante firmado pelo STF.

Pelas razões acima expostas, voto pelo afastamento da cobrança das multas isoladas.

4 DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator designado

Apesar do bem elaborado voto da I. Relatora, divirjo de seus fundamentos.

A permissão de dedutibilidade de despesas operacionais, “necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”, no cálculo do lucro, exatamente conforme prevista no art. 47 da Lei nº 4.506/64, deve ser interpretada sem descuidar dos conceitos contábeis e tributários (como o da entidade e do lucro tributável da atividade). Por isso, afasta-se a afirmação de que deve haver uma vedação legal expressa, literal e restritiva das hipóteses de indedutibilidade.

Permito-me inferir que a dedutibilidade deve ser aferida considerando, especialmente, cada caso concreto e cada atividade, considerando que despesas inevitáveis e em que a extensão da incidência estivesse fora do poder de gestão da empresa poderiam, em uma interpretação elástica do normativo citado, serem consideradas dedutíveis para efeito de cálculo de Imposto de Renda / CSLL.

Não é este o caso destes autos. As multas administrativas impostas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE e pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL eram evitáveis, e não podem ser consideradas como operacionais. A dimensão das infrações devidas a interrupções na geração de energia (por falta de combustível) ou a inadimplemento com relação a liquidações financeiras e não aporte de garantia eram dependentes da má gestão da empresa, no exercício de sua atividade operacional de distribuidora de energia

independente (produzir e comercializar energia elétrica). Logo, não há previsão legal para a sua dedução no cálculo do Imposto de Renda/CSLL.

Como ressaltado pela Primeira Instância, a Recorrente não adquiriu qualquer bem, serviço ou utilidade com o propósito de manter sua fonte produtora quando cometeu as infrações e se viu obrigada a arcar com uma multa, pois a penalidade administrativa ou contratual surgiu quando uma das partes não realizou a atividade com a qual se comprometeu. Desta forma, adiro aos fundamentos da DRJ, inclusive quanto à cobrança das multas isoladas, reproduzidos a seguir como razão de decidir:

(...)

No caso sob exame, a obrigação de pagar a multa adveio em face da negação do contribuinte para com sua fonte produtora. É o que afirmou categoricamente em sua defesa, consoante excertos adiante reproduzidos (fls. 1.068/1.069):

Assim, considerando que a Impugnante estava operando com capacidade menor do que a capacidade esperada pelas concessionárias, houve a aplicação de penalidade pela CCEE por descumprimento das “Regras de Comercialização” e lhe foi imputada “Penalidades de Energia por Falta de Combustível”, a qual pode ser assim definida, conforme consta no site da ANEEL(...) (grifei)

A impugnante também arcou com penalidades no âmbito de compra e venda de energia elétrica, referente ao inadimplemento com relação a liquidações financeiras e não aporte de garantia financeiras nos seguintes termos (...) (grifei)

Logo, o pagamento de multa não visou à manutenção da fonte produtora, mas sim a sua própria negação. As multas foram aplicadas porque o contribuinte negou a prestação de sua atividade-fim.

Aceitar a dedutibilidade das multas sob a tese de que são normais n° ambiente de negócios é compactuar com o raciocínio equivocado de que os contratos, em geral, foram feitos para serem descumpridos, alçando a exceção a regra, o que não se admite em qualquer ordenamento jurídico.

Se, por acaso, fosse adotada a linha de raciocínio da defesa técnica, chegar-se-ia ao paradoxo em admitir que para a realização da atividade-fim seria necessário que a empresa infringisse as cláusulas contratuais.

Ante tais considerações, conclui-se que a multa imposta ao atuado pela CCEE e pela ANEEL não se revela como gasto essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, tal como esposado no Parecer Normativo CST n° 32, de 17/08/1981, DOU de 19/08/1981.

A indedutibilidade das multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária foi objeto de interpretação dada pelo Parecer Normativo CST n° 61, de 23/10/79, DOU de 26/10/79, conforme a seguir reproduzido, e foi adotada como fundamento pela autoridade lançadora.

6. Multas por infração de lei não tributária

6.1 O § 4º, do art. 16, do Decreto-Lei n° 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, SUNAB, etc.), penais, trabalhistas, etc.

6.2 Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no art. 162 do Regulamento do Imposto de Renda/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.(negritei)

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região firmou o entendimento de que a multa administrativa não se reveste dos requisitos exigidos pelo art. 299 do RIR/99, nos seguintes termos:

(...) A ANATEL é a agência reguladora do setor de telecomunicações e através do seu poder-dever fiscalizatório aplica multas aos prestadores do serviço sempre que estes atuam ao arpejo das regras estabelecidas para o setor. Tais multas tem, por óbvio, natureza punitiva e preventiva, pois visam não somente restabelecer a prestação do serviço nos moldes adequados, mas também causar impacto no lucro das empresas a fim de inibi-las de novas práticas irregulares.

Veja-se que o pagamento de multas desta natureza não preenche os requisitos de despesas operacionais, pois não podem ser consideradas necessárias a atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, nem podem ser tidas como habituais.

As aludidas multas, como já dito, decorrem da prestação irregular do serviço o que não pode, de maneira alguma, ser considerado como escopo da empresa, seu objetivo ou considerada atividade regular.

Em outras palavras, descumprir as normas estabelecidas para o setor não pode ser considerado da essência da atividade empresarial. Partindo-se dessa premissa, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço.

As despesas com as aludidas multas não é habitual na medida em que não se pode admitir a habitualidade da má prestação do serviço sistematicamente. Além disso, a autorização para a dedução pretendida pela impetrante, consistiria, na prática, um fomento à transgressão as regras do setor de telefonia. A dedução das multas da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública os custos pela sua desídia, pois paga a multa em decorrência da má prestação da atividade e ao mesmo tempo abate esse valor do que deve ao Fisco.

Permitir tal expediente seria admitir que a parte auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente. (...) (TRF3ª Região, AC 002536351.2010.403.6100, DJF: 15/04/2011). (negritei).

As orientações contidas no Parecer Normativo CST nº 66, de 31/08/1976, DOU de 08/10/1976, e Parecer Normativo CST nº 50, de 07/07/1976, DOU de 02/09/1976, em nada se assemelham à situação tratada nos autos.

O primeiro parecer cuidou de analisar se as arras perdidas e a pena convencional decorrente de contrato de compra e venda mercantil, objeto de ulterior rescisão, poderiam ser

dedutíveis pela pessoa jurídica para efeito de apuração do lucro sujeito à tributação do imposto de renda.

O segundo, por sua vez, se debruçou sobre a dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil nos casos em que não consigam promover a venda de determinada cota de produtos.

A norma disposta no art. 344, §5º, do RIR/99, não foi utilizada de forma equivocada pela fiscalização, pois visou a justificar que somente as multas de infrações fiscais de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

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).

(...)

O mencionado Parecer Normativo CST nº 61 interpretou o enunciado contido no §5º já reproduzido, nos seguintes termos:

3.7 – Ante o exposto, pode-se concluir que as infrações de que não resulta falta ou insuficiência de pagamento de tributo são aquelas relativas às obrigações acessórias que não se constituam em condição do lançamento normal. As multas a elas correspondentes são, pois, dedutíveis. (...) Já as multas relativas a infrações de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos serão dedutíveis quando de natureza compensatória. É o que passamos a ver.

4.3 – A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, 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. 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, via de regra chamados moratórios.

Assim, não há como admitir que os pagamentos das multas aplicadas pela CCEE e pela ANEEL são despesas dedutíveis incorridas pelo contribuinte.

Concomitância das multas isolada e de ofício.

(...)

A redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/07, esclareceu que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Com a novel redação, não há concomitância entre a penalidade que incide sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício que incide sobre a insuficiência de recolhimento do tributo ou contribuição apurados no encerramento do ano-calendário, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

Veja que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07, prevê duas penalidades distintas. A primeira, de 75%, calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44). A segunda, de 50%, calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44).

Por se tratarem de infrações cometidas depois da alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, não devem observância à Súmula CARF nº 105. Este é o entendimento a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no julgamento do processo nº 10166.723037/2012-12, ocorrido na sessão de 12/12/2016, acórdão nº 9101-002.510 - 1ª Turma, com a elaboração da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, nº art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa