



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.728827/2016-27
ACÓRDÃO	1101-001.936 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS OPERACIONAIS. MULTA REGULATÓRIA. ANEEL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS. NATUREZA COMPENSATÓRIA. DEDUTIBILIDADE.

A multa administrativa aplicada pela ANEEL em decorrência do descumprimento de obrigações contratuais no fornecimento de energia elétrica, que possui natureza de instrumento compensatório diretamente associado aos riscos inerentes à atividade empresarial, qualifica-se como despesa operacional.

Por se tratar de situação normal e usual no setor, diretamente atrelada à atividade-fim e indispensável à sua execução, a despesa atende aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, nos termos do art. 299 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, sendo, portanto, dedutível da base de cálculo do IRPJ.

CSLL. REFLEXO. BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE. MULTA REGULATÓRIA. ANEEL. APLICAÇÃO DAS NORMAS DO IRPJ.

Aplica-se à base de cálculo da CSLL o mesmo entendimento relativo à dedutibilidade das multas regulatórias de natureza compensatória, por se tratar de despesa operacional necessária à atividade da empresa. Conforme o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, o que confirma a dedutibilidade da despesa para fins de apuração da Contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2011, no montante total de R\$ 39.982.054,93 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. A infração apurada refere-se à exclusão indevida, na apuração do Lucro Real, de valores indedutíveis correspondentes a multas administrativas aplicadas pela ANEEL pelo descumprimento de obrigações contratuais no fornecimento de energia elétrica, o que resultou em pagamento a menor do IRPJ devido.

3. Segundo a autoridade fiscal, com base no Parecer CST nº 61/1979, *“as multas por transgressões de leis de natureza não tributária não são dedutíveis, sob o argumento de que é inadmissível considerar como necessárias à atividade da empresa despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública”*. Assim, concluiu que tais multas não são dedutíveis na apuração do Lucro Real, porque não se pode considerar como necessárias à atividade empresarial despesas decorrentes de atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública.

4. Em impugnação a recorrente alegou, em síntese, que os valores se referem a instrumentos regulatórios de compensação ao consumidor, previstos no Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST) aprovados pela Resolução ANEEL nº 395, inerentes à atividade operacional, e não a penalidades. Invoca os arts. 299 e 344, § 5º, do RIR/1999, para afirmar a dedutibilidade das despesas como operacionais, usuais e necessárias. Argumenta ainda que não há previsão legal para adição dessas despesas na base da CSLL (Lei nº 7.689/88), que a multa não pode ser exigida em caso de dúvida (art. 112 do CTN) e que não incidem juros sobre multa de ofício por falta de previsão legal. Veja-se:

Já no mérito da questão, a reclamante, através do Item II.1 da impugnação, faz “breves considerações acerca das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante nos anos calendários de 2011 e 2012”, definindo os Procedimentos

de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional - PRODIST, que foram aprovados pela Resolução ANEEL nº 395.

Descreve especificamente o Módulo 8 desses procedimentos, que, segundo ela, trata especificamente dos procedimentos relativos à qualidade da energia elétrica e dos indicadores de continuidade dos serviços de distribuição, que devem ser observados pelas Distribuidoras, cujos descumprimentos geram ressarcimento aos consumidores, mediante compensação na fatura de energia elétrica, concluindo:

...

Pois bem. Considerando que tais indenizações pagas pelas concessionárias aos seus clientes tratam-se de instrumentos compensatórios diretamente associados aos riscos inerentes à atividade das empresas, bem como que o artigo 299 do RIR/99 conceitua como despesas operacionais — e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL — aquelas intrinsecamente vinculadas às atividades da empresa, a impugnante excluiu as despesas incorridas com tais compensações nos anos de 2010 e 2011, da apuração do Lucro Real daqueles anos.

Não obstante, a D. Fiscalização determinou a glosa das deduções efetuadas pela Impugnante e o consequente lançamento do IRPJ e da CSLL, por entender que as Compensações previstas no PRODIST, possuem natureza jurídica de multa e, portanto, não podem ser consideradas como despesas vinculadas às atividades da empresa.

Ocorre que, conforme será minuciosamente demonstrado abaixo, a D.

Fiscalização se equivocou ao concluir dessa forma na medida em que o PRODIST estabelece critérios de compensação ao consumidor de energia elétrica, inerentes a atividade operacional do fornecimento de energia elétrica, o que não se confunde com a penalidade. Fato é que a penalidade é estabelecida por legislação própria, mais especificamente a Resolução normativa n.º 63/2004 da ANEEL, e aplicada pelo próprio órgão regulador, mediante processo de fiscalização próprio.

Ademais, mesmo que os procedimentos de compensação previstos no PRODIST possuísem natureza punitiva, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim seria possível deduzi-las da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em virtude do comando do artigo 344, § 50 do RIR/1999, que determina que as multas de natureza compensatória são dedutíveis como custo ou despesa operacional.

...

No item II.2 da impugnação, a reclamante faz uma caracterização das despesas de ressarcimento incorridas como despesas operacionais. Trás uma análise do que seriam as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme previsto no caput do art. 299 do RIR/1999. Segundo seu entendimento, a atividade de distribuição de energia elétrica se enquadra perfeitamente no citado artigo do regulamento do Imposto de Renda:

...

Conforme demonstrado acima, as atividades de produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica são reguladas e fiscalizadas pela ANEEL, que estabelece no PRODIST os limites dos indicadores de continuidade do serviço de distribuição de energia elétrica (DIC, FIC e DMIC) e os indicadores de tensão em regime permanente (DRP e DRC), que devem ser observados pelas concessionárias de energia elétrica.

Ocorre que, a atividade de fornecimento de energia elétrica está diretamente ligada a diversos fatores e, por esse motivo, nenhuma distribuidora de energia elétrica brasileira do porte da Impugnante consegue respeitar rigorosamente os índices estabelecidos pelo PRODIST para todas as unidades consumidoras.

Por esse motivo, o PRODIST estabeleceu que em caso de não cumprimento das metas de fornecimento de energia por parte das concessionárias, elas próprias devem calcular o valor a ser ressarcido ao consumidor e efetuar o crédito na fatura do consumidor, mediante a compensação dos valores. É o que se infere dos itens 2.7.1 e 5.11.1 da Seção 8.2, verbis:

...

Elenca os itens 2.7.1 e 5.11.1 da Seção 8.2 do PRODIST, fl. 444, para daí tentar concluir que a própria ANEEL, "reconhece que as concessionárias estão sujeitas a eventuais descumprimentos de metas de fornecimento de energia em virtude das oscilações próprias da estrutura de fornecimento de energia".

Conclui que as referidas despesas "estão diretamente ligadas à atividade de fornecimento de energia elétrica e, portanto, em decorrência de sua necessidade e habitualidade, devem ser classificadas como despesas operacionais a ensejar a sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL", apresentando dois julgados do Conselho de Contribuinte, que, segundo seu entendimento, restou decidido que a multa decorrente do descumprimento de metas de distribuição de energia elétrica, ajusta-se ao conceito de despesa operacional. Considera ainda que:

...

Ressalte-se que, diferentemente do que afirma o Sr. Auditor Fiscal, não se trata aqui de punição por transgressões de normas de natureza regulamentares, mas sim de instrumentos regulatórios de compensação ao consumidor de energia elétrica, inerentes a atividade operacional da Impugnante, uma vez que eventuais extrapolações dos indicadores de continuidade do serviço de distribuição de energia elétrica, bem como dos indicadores de tensão em regime permanente fazem parte da atividade de fornecimento de energia elétrica.

Tanto é assim que, o PRODIST estabelece que a apuração dos indicadores de continuidade e de tensão em regime permanente, bem como os cálculos de eventuais compensações devem ser elaborados pela própria concessionária e creditadas diretamente por ela ao consumidor de energia elétrica, sem qualquer participação do órgão regulador.

...

Ocorre que, não bastasse o fato do PRODIST ser claro no sentido de que tais creditamentos possuem natureza compensatória e não punitiva, prevê ainda que a compensação devida aos contribuintes não isenta a distribuidora de responder por danos causados pelo serviço inadequado de energia elétrica. Senão vejamos:

2.7.6 A compensação devida aos consumidores, conforme critério estabelecido neste item, não isenta a distribuidora de responder por outras perdas e danos causados pelo serviço inadequado de energia elétrica.

Ou seja, as Distribuidoras têm o dever regulatório de efetuar, por sua conta e risco, as compensações nos termos dos critérios estabelecidos no PRODIST de modo que, apenas ser for constatado pela ANEEL que as compensações não foram efetuadas conforme determina o regulamento, é que poderá ocorrer a aplicação de penalidade.

...

Ressalta ainda, com a finalidade de deixar claro que as compensações objetos dos autos de infrações não se tratam de multas punitivas, trazendo a resolução nº 63/2004 da ANEEL, que define as imposições de multas, essas sim, punitivas. Entende, assim, já *"que existe na legislação que rege o setor, previsão específica para aplicação de penalidades nos casos de não cumprimento dos critérios de compensação previstos no PRODIST, resta cabalmente demonstrado a insubsistência da premissa utilizada pela D. Fiscalização para lavratura do presente auto de infração, qual seja, a de que as compensações previstas no aludido regulamento por si só, já caracterizariam uma penalidade e, portanto, não poderiam ser consideradas como despesas operacionais"*.

No item II.2 da impugnação (item com mesma numeração), expressa o seu entendimento de que os créditos efetuados pela reclamante aos consumidores finais, em virtude de descumprimentos das metas impostas pelo PRODIST, tratam-se de meros instrumentos regulatórios de compensação, não se confundindo com penalidade. Trás à baila a interpretação do art. 344, § 5º do RIR/1999, que estabelece que as multas de natureza compensatórias são dedutíveis:

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).

Entende que considerando que o artigo 344, § 5º do RIR/1999 excepcionou as multas de natureza compensatória da regra geral, para autorizar a sua dedutibilidade como despesa operacional da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não restam dúvidas de que as compensações realizadas pela Impugnante são passíveis de dedução.

Já no item II.3, alega a inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de ressarcimento consideradas indedutíveis pela fiscalização:

...

De fato, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva(numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 20 e parágrafos, da Lei no 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente às valores pagos a título de compensação.

Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio, não cabe ao Sr. Agente Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

...

Portanto, mesmo que se considere que o ágio amortizado deva ser adicionado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite, insista-se, apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, que também é objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, na medida em que afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado ao menos o auto de infração de CSLL por esta Turma Julgadora.

...

Segue, através do item II.4, levantando a tese da impossibilidade de exigência de multa, no caso de dúvida, com base no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN. Em seu entendimento, por haver dúvida quanto à infração capitulada, a legislação indicaria a interpretação de forma mais favorável ao acusado.

Discorda também, no item II.5, da correção da multa de ofício pelo juros Selic. Segundo a reclamante, ainda que se entenda correta a correção pela taxa Selic, dos tributos devidos, seria certo que os juros não poderão ser exigidos sobre a multa lançada, por absoluta falta de previsão legal. Para tentar demonstrar seu entendimento, trás sua interpretação sobre o art. 13 da Lei 9.065/1995, o art. 84 da Lei 8.981/ 1995, além do previsto no art. 3º do CTN. Afirma ainda:

...

A multa fiscal, de forma diversa, decorre de infração cometida pelo contribuinte, como bem conceitua de De Plácido e Silva²: "É a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão da autoridade fiscal, em face de infração às regras instituídas pelo Direito Tributário."

...

Lembra também que o parágrafo primeiro do art. 113 do CTN, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", ratifica o que ora se demonstra, deixando

claro que as duas figuras não se confundem e pede o imediato cancelamento dos juros sobre a multa de ofício.

Ao fim de sua exposição, o impugnante requer o conhecimento e provimento do recurso, com a conseqüente desconstituições dos créditos tributários exigidos e o cancelamento dos autos de infrações.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação ao reconhecer que as multas regulatórias – devolução ao consumidor – atendem aos requisitos do art. 299 do RIR/1999, por se caracterizarem como despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da empresa. Constatou que tais despesas possuem correlação direta com a fonte produtora de rendimentos e não se confundem com penalidades punitivas aplicadas pelo poder regulatório..

6. Para fundamentar essa conclusão, a Turma citou os Pareceres Normativos CST nº 32/1981 e nº 50/1976, que definem os conceitos de necessidade e usualidade, além de precedentes do Conselho de Contribuintes que reconhecem a dedutibilidade de multas contratuais vinculadas à atividade empresarial. Esses entendimentos reforçam que gastos habituais e relacionados à operação são dedutíveis na apuração do resultado.

7. A Turma julgadora considerou dedutíveis da base de cálculo da CSLL as multas contratuais pelo descumprimento das metas de fornecimento de energia, por estarem ligadas à atividade da empresa e apresentarem características de normalidade, necessidade e dedutibilidade. Rejeitou a alegação de ausência de previsão legal.

8. Concluiu também que a aplicação da multa de ofício é correta, pois não houve dúvida que justificasse interpretação favorável ao contribuinte nos termos do art. 112 do CTN. A infração foi devidamente enquadrada, sendo legítima a multa punitiva de 75%.

9. Por fim, entendeu ser legal a cobrança de juros sobre a multa de ofício, já que o art. 161 do CTN prevê a incidência sobre todo crédito tributário não pago no vencimento. Assim, rejeitou o pedido de exclusão dos juros.

10. Houve interposição de recurso de ofício em razão de o crédito exonerado superar o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63/2017, vigente à época.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

12. À época da decisão de primeira instância (29/06/2017), a Portaria MF nº 63, de 2017, estabelecia que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) deveria recorrer de ofício sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a **R\$2.500.000,00**. A Portaria

MF nº 2, de 2023, alterou esse limite para **R\$15.000.000,00**.

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**.

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023. (Grifo nosso).

13. Nos termos da Súmula Carf nº 103, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Veja-se:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada **vigente na data de sua apreciação em segunda instância**.

14. Isso posto, em razão de o crédito exonerado deste feito (R\$ 39.982.054,93) superar o limite de alçada (R\$15.000.000,00), conheço do recurso de ofício.

15. Cinge-se a controvérsia a verificar se multas administrativas aplicadas pela ANEEL pelo descumprimento de obrigações contratuais no fornecimento de energia elétrica, glosadas pela autoridade fiscal, reúnem, ou não, requisitos para sua dedutibilidade.

16. Para melhor entendimento da multa em análise, transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal que narra em detalhe a natureza da referida multa:

Em 22.03.2016 a Contribuinte foi Intimada a informar o **contexto da aplicação das multas regulatórias** – devolução do consumidor (quais são as razões das multas, natureza, previsão legal para recebimento das multas), informar as rubricas contábeis relativas ao recebimento das multas (contas de Ativo, Passivo, PL e resultado), informar se essas devoluções ao consumidor afetam a conta de receita da atividade, e por último, informar a base legal para a dedutibilidade das multas regulatórias – devolução ao consumidor, código contábil nº 635519000J, nos valores de R\$ 27.343.510,32 (vinte e sete milhões, trezentos e quarenta e três mil, quinhentos e dez reais e trinta e dois centavos) e de R\$ 25.527.979,50 (vinte e cinco milhões, quinhentos e vinte e sete mil, novecentos e setenta e nove reais e cinquenta centavos), referentes aos anos calendários de 2011 e 2012, respectivamente.

Em atendimento ao quanto solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 0005, de 22 de março de 2016, a Empresa inicialmente informa de forma eufemística, que **“apesar de a rubrica sob análise possuir o termo multa em parte de sua designação, os valores a ela referentes não correspondem propriamente e a rigor a uma penalidade, mas sim a instrumentos regulatórios de compensação ao consumidor de energia elétrica (FEC/DEC – Frequência Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora/Duração Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora, FIC/DIC – Frequência Individual de Interrupção por**

Unidade Consumidora/Duração de Interrupção Individual por Unidade Consumidora), inerentes à atividade operacional da COELBA e dela naturalmente indissociáveis, em função de oscilações próprias da estrutura ínsita ao fornecimento de energia, onde tais índices refletem aspectos com o fornecimento de energia elétrica pelas concessionárias, em especial aqueles que afetam diretamente o serviço contratado pelos consumidores”.

Destaca ainda que “o **fornecimento de energia elétrica** está diretamente ligado a diversos fatores, como, dentre outros, a **estrutura da distribuidora** responsável, causas de **força maior**, questões de **casos fortuitos** e **fatores externos alheios à vontade da Empresa**, e que por este motivo é que se lhes atribui a **natureza compensatória e não sancionatória**, visto que trata-se de **instrumentos compensatórios diretamente associados aos riscos inerentes à atividade da empresa, configurando situação normal e usual dentro da realidade e das especificidades do setor, configurando, assim, despesas operacionais, porque diretamente atreladas à atividade fim e necessárias porque indispensáveis ao seu desenrolar, considerando os padrões de usualidade e normalidade”.**

Informa ainda que a penalidade é imposta pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, de acordo com a **Resolução Normativa 345/2008**, no Manual denominado PRODIST – Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional, onde, **no seu módulo 8, são definidos os padrões de fornecimento de energia elétrica exigidos nos contratos de concessão no qual o órgão regulatório estipula a obrigação da compensação aos consumidores**. No item 5.11 - Compensações assim está determinado:

5.11.1 – No caso de violação do limite de continuidade individual dos indicadores DIC, FIC e DMIC em relação ao período de apuração (mensal, trimestral ou anual), a distribuidora deverá calcular a compensação ao consumidor acessante do sistema de distribuição, inclusive aqueles conectados em DIT, e efetuar o crédito na fatura, apresentada em até dois meses após o período de apuração”.

[...]

Por fim, informa que a base legal para a dedutibilidade dos valores referentes às multas em questão é o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999).

17. Conforme relatado, a Turma julgadora de primeira instância entendeu que as multas regulatórias – devolução ao consumidor – atendem aos requisitos do art. 299 do RIR/1999, por se caracterizarem como despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da empresa. Reconheceu que essas despesas possuem correlação direta com a fonte produtora de rendimentos e não se confundem com penalidades punitivas aplicadas pelo poder regulatório. Veja-se:

Para aclarar o assunto, faz-se oportuno recorrer ao que explicita o texto do Parecer Normativo CST nº. 32, de 1981, que, reportando-se ao art. 191 do RIR/80 (atual art. 299 do RIR/99), expressa o seguinte entendimento:

...

“4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

*5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de **usualidade** deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”*

No caso em exame, a multa contratual guarda correlação com a fonte produtora de rendimento da contribuinte (fornecimento de energia), além de ser usual na espécie de negócio contratado, no qual as partes buscam, com a sanção pecuniária convencionada, ressarcir-se de eventuais perdas ou danos porventura ocorridos em decorrência do descumprimento de cláusulas do acordo de fornecimento celebrado.

Aplicável na espécie o disposto no Parecer Normativo CST nº 50, de 07/07/1976 (D.OU de 02/09/1976), especialmente o disposto no item 6:

6. Ademais, ressalte-se que a dedução do encargo não provocará efeitos lesivos aos interesses da Fazenda Nacional, considerada a arrecadação global do tributo, porquanto a redução do lucro operacional de uma pessoa jurídica implicará a contrapartida de acréscimo do valor correspondente ao lucro real da empresa beneficiária.

Os gastos da espécie, portanto, são de natureza operacional, habituais no tipo de negócio, e, como tal, dedutíveis na apuração do resultado. A propósito, não é diverso o entendimento externado pelo Conselho de Contribuintes, no Acórdão 1º. CC 108-07.109, assim ementado:

IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE DESPESA - MULTA CONTRATUAL - A multa contratual prevista para a hipótese de descumprimento de metas de distribuição de energia ajusta-se ao conceito de despesa operacional dedutível previsto na legislação do Imposto de Renda, sendo usual e necessária à atividade da empresa. Notas de débito, corroboradas por relatórios de ocorrência de eventos, são elementos probantes da despesa incorrida.

Há ainda entendimentos anteriores, do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido:

"ACÓRDÃO 103-19.527 IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 E 1992 MULTA CONTRATUAL - DEDUTIBILIDADE - A multa contratual prevista para as hipóteses de desfazimento do negócio, assim como as cláusulas de indenização por perdas e danos, ajustam-se ao conceito de despesa operacional dedutível.

ACÓRDÃO 107-04.20 IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DISTRATO DE CONTRATO MERCANTIL - ESTIPULAÇÃO DE MULTA - DEDUTIBILIDADE - Não logrando a autoridade de fiscalização, no ato de lançamento, provar que a

multa pactuada no distrato formalizado teria sido simulada, tem-se como dedutível a despesa avençada".

ACÓRDÃO 108-07.128 - CSL - DEDUTIBILIDADE DE DESPESA - MULTA CONTRATUAL - A multa contratual prevista para a hipótese de descumprimento de metas de distribuição de energia ajusta-se ao conceito de despesa operacional dedutível previsto na legislação da Contribuição Social sobre o Lucro, sendo usual e necessária à atividade da empresa. Notas de débito, corroboradas por relatórios de ocorrência de eventos, são elementos probantes da despesa incorrida.

ACÓRDÃO 1402-002.405 DE 16/02/2017 - IRPJ - MULTAS ADMINISTRATIVAS. CONTRATO FIRMADO COM EMPRESA PÚBLICA.

MULTA CONTRATUAL. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE. As multas originárias de violação de instrumentos particulares e pactos mercantis, referentes à atividade da empresa, podem ser deduzidas da base tributável, vez que se apresentam como despesas inerentes à sua operação corriqueira, diferentemente daquelas aplicadas pela Administração Pública por condutas antijurídicas ou fruto do poder estatal de regulamentação setorial. O simples fato de determinado contrato de natureza comercial ser firmado com empresa pública não é capaz de revestir as penas lá previstas de multas administrativas.

Aparentemente contrário a todo o citado, o CARF, através da Câmara Superior de Recursos Fiscais emitiu o seguinte entendimento em face do acórdão de 22/02/2016:

ACÓRDÃO 9101-002.196-01/02/16 - IRPJ/CSLL MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE. Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, 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.

A dedução das multas administrativas das bases de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, e maior extensão, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua desídia, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator.

Entretanto, a citada decisão se afasta da presente situação, uma vez que não versa especificamente sobre valores ressarcidos a consumidores de energia elétrica, mas sim, pela indedutibilidade do valor pago por uma concessionária de energia elétrica, em virtude de valores de multas aplicadas em Autos de Infração pela ANEEL. Entendeu-se, naquele acórdão, que as multas aplicadas pela ANEEL à empresa distribuidora de energia elétrica são indedutíveis, por possuírem a mesma natureza de sanções por infrações à Lei, como multas de trânsito e ambientais.

Dessa forma, **entendo como dedutíveis na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, os valores relativos às Multas Regulatórias - Devolução ao Consumidor, por atender às condições de necessidade, normalidade e usualidade do art. 299 do RIR/1999.**

A seguir, analiso as alegações apresentadas pelo reclamante, apesar de **estarem prejudicadas**, tendo em vista a decisão constante do item "A" do voto.

18. Sem reparos a decisão recorrida. Concorde com tais fundamentos, os quais utilizo como razão de decidir, com base no art. 114, §12 do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023.

19. Acrescento como razões de decidir o que segue.

20. Acerca da dedutibilidade de despesas, o art. 47 da Lei 4.506, de 1964, matriz legal do art. 299 do RIR/99, ao tratar do *“lucro operacional”* estabelece que são despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais.

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.

21. Verifica-se, pois, que a despesa operacional, portanto dedutível, deve ser necessária, usual ou normal.

22. Necessária é a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações **exigidas pela atividade da pessoa jurídica**. Nesse contexto, a transação ou a operação que gerou a despesa deve ser confrontada com a respectiva atividade para aferir sua necessidade. É dizer, deve estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial, ao ciclo produtivo da pessoa jurídica. Haja vista a infinidade de atividades passíveis de serem exercidas pelas pessoas jurídicas, optou o legislador por estabelecer conceitos abertos os quais devem ser analisados no caso concreto e no contexto da atividade desenvolvida.

23. Segundo Bulhões Pedreira¹, a lei *“não estabelece, pois, critérios gerais em função da atividade da empresa, mas, por assim dizer, atomiza essa atividade nas transações ou operações por ela exigidas”*. Nesse sentido, continua Bulhões, *“as despesas são ditas necessárias em função de cada uma dessas transações exigidas pela atividade da empresa”*.

24. A despesa também deve ser usual ou normal nos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica no curso dos negócios.

25. O Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, detalha os conceitos de despesas necessárias e usuais:

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda., 1971, item 6.34 (13), p. 6-20.

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: [...]

4. Segundo o conceito legal transcrito, **o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.**

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, **se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.** O requisito de usualidade deve ser interpretado na **acepção de habitual na espécie de negócio.**

26. É com base no requisito legal da necessidade que determinadas despesas têm sua dedutibilidade recusada por serem consideradas estranhas às atividades ou por configurarem atos de liberalidade², porquanto, à luz da lei fiscal, a transação ou operação que deu causa à despesa não é exigida para a atividade da pessoa jurídica. Observe-se que tal despesa poderá ser paga ou incorrida; afinal, isso faz parte dos atos de gestão da pessoa jurídica. Porém, se não for comprovada a **exigência** da transação ou operação para a atividade empresarial, não há falar-se em despesa necessária, com efeito, não há falar-se em dedução.

27. Bulhões Pedreira observa ainda que *“o critério de normalidade não se baseia na experiência da própria empresa, mas do tipo de atividades que ela exerce”*. É dizer, a despesa é dedutível para determinada pessoa jurídica *“ainda que ocorra excepcional ou esporadicamente no curso de seus negócios, mas desde que possa ser tida como usual ou normal no tipo de atividade que explora”*³.

28. Nesse contexto, oportuno analisar os atos normativos - Parecer Normativo CST nº 66/76 e Consulta Cosit nº 281/19. Vejamos.

29. Em relação ao Parecer Normativo CST nº 66/76, que reconheceu a dedutibilidade de despesas com pagamento de cláusulas penais (multa convencional e arras perdidas) em contratos de compra e venda mercantil, transcreve-se o seguinte trecho:

1. Indaga-se se as arras perdidas e a pena convencional decorrente de **contrato de compra e venda mercantil**, que é objeto de ulterior rescisão, podem ser deduzidas pela pessoa jurídica para efeito de apuração do lucro sujeito à tributação do imposto de renda.
[...]

6. Em face do exposto, reduzidos ambos os dispêndios sob análise a desembolsos derivados de **cláusulas contratuais penais**, é de concluir-se pela admissibilidade de sua subtração ao lucro operacional da pessoa jurídica, excluídos, por conseguinte, na apuração do montante sujeito à tributação **sempre que estiverem vinculados a legítimas transações comerciais, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora**, na forma do art. 162 do RIR/75.

30. No tocante, à Solução de Consulta Cosit nº 281/19, que considerou despesa

² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Op. cit., item 6.34 (13), p. 6-20.

³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Op. cit., item 6, 34(13), p. 6-21.

dedutível a multa contratual decorrente do atraso na entrega de carga de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas, extrai-se os seguintes trechos:

11. Nesse caminhar, é forçoso reconhecer que **a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial**. É natural supor que o cliente tome cautelas, com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de **descumprimento** haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – **derivada muitas vezes de variáveis exógenas** – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

[...]

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como **despesa operacional**, para fins de determinação do lucro real, **na medida em que necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora**. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

31. Como se vê, as respectivas despesas foram consideradas dedutíveis, portanto, operacionais, em razão de serem necessárias às atividades das empresas e à manutenção das respectivas fontes produtoras, o que, a meu ver não se aplica, ao caso em análise.

32. No caso em análise, na linha da decisão recorrida, a multa administrativa aplicada pela ANEEL pelo descumprimento de obrigações contratuais no fornecimento de energia elétrica constitui instrumento compensatório diretamente associado aos riscos inerentes à atividade da empresa. Trata-se de situação normal e usual dentro da realidade e das especificidades do setor, o que configura despesa operacional, porque diretamente atrelada à atividade-fim e necessária, por ser indispensável à sua execução, em vista dos padrões de usualidade e normalidade. Em razão disso, sua dedutibilidade é admitida, nos termos do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e do Parecer Normativo CST nº 32, de 1981.

Tributação reflexa: CSLL

33. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

34. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação

decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

35. Com efeito, aplica-se à base de cálculo da CSLL o mesmo entendimento relativo à dedutibilidade das multas regulatórias de natureza compensatória, por se tratar de despesa operacional necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, em conformidade com a legislação aplicável.

36. Deixo de analisar os demais argumentos em razão da perda de objeto.

Conclusão

37. Ante o exposto nego provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior