



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.720820/2013-84
ACÓRDÃO	1402-007.693 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGISA TOCANTINS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

IRPJ. CSLL. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO.

As regras de dedutibilidade de despesas aplicáveis para a apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Uma exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL só será válida se houver legislação especificamente a ela relacionada.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, nos termos do voto do

relator. Vencidos os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Sandro de Vargas Serpa, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Gustavo de Oliveira Machado (substituto) e Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lavrado auto de infração de CSLL no montante de R\$ 2.099.970,47, em que se incluem multa de ofício de 75% e juros calculados até 09/2013, referentes aos exercícios de 2009 a 2011 (anos-calendário de 2008 a 2010), nos quais a fiscalização apontou a suposta infração de custo/despesas/encargos não dedutíveis.

A Recorrente entendeu que as multas punitivas seriam dedutíveis.

O termo de verificação consta às fls. 81 a 84.

A autoridade fiscal consigna que parte das multas consideradas indedutíveis pelo próprio contribuinte para fins de determinação do lucro real não foi igualmente adicionada para fins de apuração da base de cálculo ajustada da CSLL. Essa diferença, em cada ano, foi o objeto da autuação em face do suposto descumprimento do que preceituam os artigos 56 e 57 da IN SRF 390/2004 e o art. 57 da Lei 8.981/95.

A Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, sustentando (i) inaplicabilidade do art. 57 da Lei n. 8.981/1995; (ii) ilegalidade dos artigos 56 e 57 da Instrução Normativa SRF n. 390/2004; e (iii) comprovação das despesas não adicionadas à base de cálculo de CSLL.

A impugnação discorreu sobre a atividade da empresa, bem como sobre a natureza das multas que sofreu no período: (i) aplicadas por agências reguladoras (ANEEL e ANATEL), decorrentes de infração à (ii) legislação tributária, à (iii) legislação de trânsito, à (iv) legislação ambiental, à (v) legislação trabalhista e ao (vi) código de defesa do consumidor.

Asseverou que é inaplicável, para a matéria, o art. 57 da Lei 8.981/95, uma vez que este dispositivo determina a aplicação, à CSLL, das regras relativas à apuração e pagamento do IRPJ, o que não abarca as regras atinentes à base de cálculo. Transcreve jurisprudência do CARF e do STJ a seu favor.

Aduz a ilegalidade dos art. 56 e 57 da Instrução Normativa SRF 390/2004.

Por fim, apesar de registrar que a autoridade fiscal não questionou a natureza das multas, busca fazer a comprovação delas mediante apresentação, por amostragem, de documentação e solicita, se for o caso, conversão em diligência para comprovação das demais.

A DRJ julgou improcedente Impugnação, para manter integralmente o auto de infração.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação, ressaltando que o acórdão recorrido, para julgar improcedente a impugnação, não se debruçara acerca dos argumentos despendidos pela Recorrente em sua defesa – relativos *(i)* à particularidade da atividade da Recorrente e *(ii)* ao divergente regramento para dedutibilidade de despesas para IRPJ e CSLL. A decisão restringiu-se a reiterar os termos do auto de infração, sopesando que estaria adstrita às regras trazidas pela Instrução Normativas n. 390/2004, vigente à época.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração de CSLL no montante de R\$ 2.099.970,47, em que se incluem multa de ofício de 75% e juros calculados até 09/2013, referentes aos exercícios de 2009 a 2011 (anos-calendário de 2008 a 2010), nos quais a fiscalização apontou a suposta infração de custo/despesas/encargos não dedutíveis.

A autoridade fiscal consigna que parte das multas consideradas indedutíveis pelo próprio contribuinte para fins de determinação do lucro real não foi igualmente adicionada para fins de apuração da base de cálculo ajustada da CSLL. Essa diferença, em cada ano, foi o objeto da autuação fundamentada nos artigos 56 e 57 da IN SRF 390/2004 e o art. 57 da Lei 8.981/95.

A DRJ julgou improcedente Impugnação, para manter integralmente o auto de infração.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal a autuação teria identificado que a Recorrente deduzira da base de cálculo da CSLL despesas a título de multas administrativas e que, no entendimento da fiscalização, seriam indedutíveis, conforme abaixo transcrito:

“3.3. Como se vê, o contribuinte considerou as multas indedutíveis para efeito de Imposto de Renda, tendo-as adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo desse Imposto. Entretanto, não as adicionou ao lucro líquido quando do estabelecimento da base de cálculo da CSLL. Considerando-se o disposto nos arts. 56 e 57 da Instrução Normativa SRF 390/2004, deveriam ser adicionados ao Lucro Líquido para efeito de Cálculo da CSLL os mesmos valores adicionados para o efeito do cálculo do Imposto de Renda, conforme demonstrado na tabela abaixo.

(...)

A autoridade lançadora entendeu que as multas não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL, com fundamento nos artigos 56 e 57 da Instrução Normativa SRF n. 390/2004. Sobre o valor das multas apuradas a autoridade fiscal aplicou a alíquota da CSLL de 9%.

O Recurso Voluntário defende que a Recorrente é empresa dedicada à atividade de distribuição de energia elétrica e que no exercício de suas atividades está sujeita aos riscos empresariais, incorre em infrações sujeitas a imposição de multas originadas em infrações a normas impostas (i) por agência reguladora (Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL); (ii) pela legislação tributária; (iii) pela legislação de trânsito; (iv) pela legislação ambiental; (v) pela legislação trabalhista e (vi) pelo Código de Defesa do Consumidor, cobradas pelo PROCON.

Nos anos-calendários de 2008, 2009, e 2010, a Recorrente registrou em sua contabilidade despesas relativas a multas pagas, no total de R\$ 11.348.125,96, conforme tabela abaixo:

Exercício	Item	Conta contábil	Descrição da conta contábil	Valor (R\$)
2008	1*	635.04.19.00.02	Multa por infrações (fiscal, trânsito, ...)	150.084,34
2008	2	635.03.19.00.11	Multa por transgressão de faixa Prec. DRP, Crítica DRC Res. ANEEL 505/01	486.638,69
2008	3	635.05.19.00.08	Multa por violação de metas art. 21 Resolução ANEEL 24/2000	1.974.027,86
				2.610.750,89
2009	1*	635.04.19.00.02	Multa por infrações (fiscal, trânsito, ...)	128.627,94
2009	2	635.03.19.00.11	Multa por transgressão de faixa Prec. DRP, Crítica DRC Res. ANEEL 505/01	364.301,92
2009	3	635.05.19.00.08	Multa por violação de metas art. 21 Resolução ANEEL 24/2000	1.965.906,12
				2.458.835,98
2010	1*	635.04.19.00.02	Multa por infrações (fiscal, trânsito, ...)	326.713,53
2010	2	635.03.19.00.11	Multa por transgressão de faixa Prec. DRP, Crítica DRC Res. ANEEL 505/01	299.627,59
2010	3	635.05.19.00.08	Multa por violação de metas art. 21 Resolução ANEEL 24/2000	5.652.197,97
				6.278.539,09
TOTAL				11.348.125,96

Obs.: 1* refere-se a pagamentos de multas PROCON (por danos equipamentos elétricos, atendimento a consumidores e outros), multas do Ministério do Trabalho relativo a processos trabalhistas, multas de prefeituras por autos de infrações fiscais, multas por auto de infração do órgão regulador (ANEEL), multas por infrações de trânsito, auto de infrações do IBAMA e ANATEL.

Nota-se, portanto, que as multas registradas na conta contábil n. 635.04.19.00.02 referem-se a penalidades de natureza fiscal, trabalhista, ambiental, bem como a multas por infrações de trânsito e aquelas lavradas pela ANEEL.

Tratam-se todas estas multas de penalidades incorridas no exercício das atividades da empresa.

As contas contábeis n. 635.03.19.00.11 e n. 635.05.19.00.08 registram multas regulatórias específicas. A primeira conta contábil de n. 635.03.19.00.11 registra valores

decorrentes de penalidades previstas no art. 20 da Resolução n. 505/2001 (revogada em 15.12.2009), no art. 18, § 2º da Resolução n. 395/2009 combinado com o parágrafo 2.7.4.1 do Módulo 8 dos Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST), todos normativos expedidos pela ANEEL.

As penalidades registradas nesta conta referem-se a compensações impostas pela ANEEL em favor dos consumidores, as quais são creditadas diretamente em suas faturas de energia elétrica, em razão do descumprimento de metas de qualidade do produto, especialmente em relação aos níveis de tensão da energia distribuída. Referida penalidade está estritamente relacionada à atividade exercida pela Recorrente, qual seja, a de distribuição de energia, sendo usual e necessária para a empresa na medida em que esta nem sempre consegue cumprir as metas de qualidade do serviço exigidas pela ANEEL.

Já as multas registradas na conta contábil n. 635.05.19.00.08 dizem respeito a penalidades previstas no art. 21 da Resolução n. 24/2000 (revogada em 15.12.2009), art. 20 da Resolução n. 395/2009 e parágrafo 5.11.1.1. do Módulo 8 da PRODIST. Os valores constantes na conta n. 635.05.19.00.08 também se referem a compensações devidas em função do descumprimento de metas de qualidade do produto. Contudo, neste caso, o que está sendo avaliado é a continuidade do fornecimento e não a tensão da energia.

Nesse cenário, o Auto de Infração apontou que a Recorrente deveria ter adicionado tais multas à base de cálculo da CSLL por conta da previsão contida nos artigos 56 e 57 da Instrução Normativa SRF n. 590/2004, que tratam sobre a determinação da CSLL

“Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais”.

O auto de infração citou ainda o art. 57 da Lei n. 8.981/1995, que dispõe:

*“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**”.*

De fato, por força do art. 41, § 5º da Lei nº 8.981/1995, as multas fiscais não são dedutíveis na apuração do IRPJ. Quanto às demais multas, estas também não são consideradas como dedutíveis para fins de apuração do lucro real, em face da interpretação dada ao art. 299 do RIR/99.

Todavia, a equiparação às normas do IRPJ prevista no art. 57 da Lei n. 8.981/1995 aplica-se tão somente às regras gerais de apuração e pagamento da CSLL, mas não especificamente em relação à sua base de cálculo. Destarte, tem sua aplicação restrita apenas aos prazos de pagamento, periodicidade e obrigações acessórias referentes à apuração e pagamento,

tanto que próprio artigo acima transcrito menciona “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

Desta maneira, embora exista previsão para não deduzir as multas em apreço da base de cálculo do IRPJ, o mesmo não pode ser dito em relação à CSLL.

Nesse cenário, as regras relativas a base de cálculo do CSLL são autônomas com relação a regra do IRPJ.

As normas com referência as multas acima mencionadas dizem respeito apenas ao IRPJ e não à CSLL, não havendo base legal para considerar que as penalidades fiscais ou penalidades de quaisquer outras naturezas não sejam dedutíveis na apuração da CSLL.

Desta forma, impõe-se reconhecer a improcedência do lançamento fiscal em face da ausência de base legal para a equiparação da CSLL à apuração do IRPJ no que tange à dedutibilidade das multas e demais penalidades sofridas pela Recorrente.

E mais, os artigos 56 e 57 da Instrução Normativa SRF n. 390/2004 extrapolaram a sua competência ao estabelecerem que as multas não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL, sendo, portanto, ilegítimos e ilegais.

Ademais, filio-me ao entendimento no sentido de que, para ambos os tributos (IRPJ e CSLL) também é necessário o reconhecimento como despesa dedutível as multas apontadas no caso em tela.

Ora, o artigo 299, do RIR/99 determinava que as despesas operacionais dependiam de uma aferição positiva quanto à presença dos requisitos de necessidade e habitualidade, sendo que no §1º, verifica-se que são *necessárias* todas as despesas pagas ou incorridas pela pessoa jurídica para viabilizar o regular exercício de suas atividades; todas as despesas que representam dispêndio da pessoa jurídica na consecução do seu objeto social.

Conforme é cediço, com relação a dedutibilidade de despesas o art. 47 da Lei 4.506/64, base 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, conforme abaixo transcrito:

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.

Desta maneira, a despesa para ser considerada operacional e dedutível deve ser necessária, usual ou normal, sendo necessária quando paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

Portanto, a transação ou a operação que gera a despesa deve ser confrontada com a respectiva atividade para aferir sua necessidade.

Por seu turno, a *habitualidade* remete à uma ocorrência comum e, por vezes, se repete dentro da prática típica das operações comerciais de determinado contribuinte.

Assim, podemos afirmar que o seu conceito se assemelha a algo que é comum, que se apresenta reiteradamente na prática das operações comerciais ou da prestação dos serviços. É *usual*, portanto, aquele custo frequente inerente à manutenção das características do setor, custo esse que advém da realização de determinada operação ou transação que permite a continuidade da atividade.

Ora, 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).

No presente caso o pagamento da multa reverte para benefício do próprio consumidor, caracterizando a indenização da Recorrente perante seu erro no processo de produção.

Assim, uma vez que na presente demanda estamos a tratar de multas aplicadas pela ANEEL em razão de descumprimento de disposição contratual (regras atinentes à concessão), tem-se essencial a reversão de suas glosas, justamente, por se caracterizarem como despesas necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora na medida em que condicionam o regular exercício do setor elétrico.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e a ele dou provimento.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni