



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11282.720017/2022-06
ACÓRDÃO	1101-001.828 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGISA PARAIBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUÇÃO COMO CUSTO.

As perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Sua natureza intrínseca à operação e o reconhecimento regulatório corroboram esta classificação.

Por constituírem custo, sua dedutibilidade é integral e não está sujeita aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade aplicáveis às despesas.

A energia perdida representa um custo efetivo para a distribuidora, sendo parte indissociável do processo de fornecimento de energia elétrica no contexto brasileiro. A glosa fiscal dessas perdas é, portanto, indevida e deve ser cancelada.

MULTAS TRIBUTÁRIAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as multas compensatórias e aquelas decorrentes de infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Não são dedutíveis as multas por descumprimento de obrigação acessória que se constitua em condição para o lançamento tributário, pois, nesse caso, ela acarreta falta ou insuficiência de pagamento do tributo.

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.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA, INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do voto do relator: i) por unanimidade de votos, a) em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a infração 01 - glosas de despesas com perdas não técnicas e b) em negar provimento ao recurso em relação à infração 02 - glosas de despesas com multas por infrações tributárias e seus encargos; ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a infração 03 - glosas de despesas

com multas não tributárias - multas regulatórias; vencidos os Conselheiros Edmilson Borges Gomes (Relator) e Ailton Neves da Silva. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Jeferson Teodorovicz. iii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso e manter a infração 05 - multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

assinado digitalmente

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes** – Relator

assinado digitalmente

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

assinado digitalmente

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros julgadores: Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de auto de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente aos anos-calendário 2017 e 2018, no montante total de R\$ 65.568.633,31 incluídos principal, juros e multa de ofício de 75%.

2. As infrações apuradas são as seguintes:

a) Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ, (e-fls. 2) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 47.504.242,92, referente aos fatos geradores de 2017 e 2018 (lucro real anual), sendo assim descrito o fato apurado:

"CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO 01 - GLOSA DE DESPESAS COM PERDAS NÃO TÉCNICAS

Glosa de despesas com perdas não técnicas apuradas conforme descrito no item 3 do Relatório de Auditoria Fiscal em anexo.

(...)

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO 02 - GLOSA DE DESPESAS COM MULTAS TRIBUTÁRIAS E SEUS ENCARGOS Glosa de despesas com multas tributárias e seus encargos conforme descrito no item 4 do Relatório de Auditoria Fiscal em anexo.

(...)

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: 03 - GLOSA DE DESPESAS COM MULTAS NÃO TRIBUTÁRIAS Glosa de despesas com multa não tributárias, conforme descrito no item 5 do Relatório de Auditoria Fiscal em anexo.

(...)

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: 04 - GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS (IRPJ)

O sujeito passivo compensou saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores sem existência de saldo, conforme demonstrativo de apuração e item 6 do Relatório de Auditoria Fiscal.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: 05 - MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução";

b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 16 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 6.075.929,70, referente aos fatos geradores anuais de 2017 e 2018 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

" SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: 04 - GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE SALDO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA (CSLL)

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores sem existência de saldo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no item 6 do Relatório de Auditoria Fiscal anexo.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: 05 - MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução".

3. A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 13/10/2022 (Termo a e-fls. 893), e apresentou a impugnação a e-fls. 900 e ss., em 14/11/202 (Termo a e-fls. 898), na qual apresenta os seguintes argumentos de defesa:

"3. Do Direito

3.1. Preliminar

3.1.1. Infração 04 | Da inexistência de ajuste líquido e certo ao saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL que enseje a glosa de sua compensação.

6. A Infração 04 relativa às glosas das compensações de saldo de Prejuízo Fiscal e de Base Negativa de CSLL, nos valores de R\$ 12.251.610,18 e R\$ 14.631.838,84, respectivamente (valor compensado na apuração referente ao ano-calendário 2017), se baseia no entendimento da autoridade fiscal de que os referidos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, formados no ano-calendário 2016, são indevidos, pois foram objeto dos autos de infração consubstanciados no processo administrativo nº 10480.729848/2019-31.

7. A fiscalização ressaltou, como fundamento da glosa da aqui discutida, que os referidos autos de infração foram mantidos pela 2ª Turma da DRJ/BSB, em 22/05/2020, conforme Acórdão 03-91.641, que julgou improcedente a impugnação da Impugnante.

8. Ocorre que, em face da decisão em questão, a ora Impugnante apresentou Recurso Voluntário nos autos do processo administrativo nº 10480.729848/2019-31, que aguarda julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), conforme se verifica do anexo extrato de andamento processual.

9. Não há, portanto, direito líquido e certo por parte da União de exigir qualquer crédito tributário relacionado à apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2016, objeto de processo administrativo em andamento – tanto no caso de eventual crédito tributário decorrente de decisão desfavorável do processo administrativo no 10480.729848/2019-31, como no caso das consequências do reconhecimento definitivo de ajustes à apuração nesse ano-calendário, o que é o caso dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL.

10. Isto porque não foi proferida decisão definitiva nos autos do correspondente processo administrativo, reconhecendo a existência de ajustes à apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2016 que possa impactar no saldo disponível de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL Original PROCESSO 11282.720017/2022-06 ACÓRDÃO 101-023.404 – 9ª TURMA/DRJ01 5 utilizados no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2017.

11. Nesse sentido, considerando que se está discutindo decisão da DRJ não definitiva, a insubsistência do auto de infração ora impugnado, ao menos com relação à Infração 04, é flagrante, razão pela qual deve ser julgado improcedente quanto a esse ponto.

12. E, caso as autoridades julgadoras assim não entendam, o julgamento do presente processo administrativo deverá ser, ao menos, sobrestado até que seja proferida decisão definitiva nos autos do processo administrativo de crédito no 10480.729848/2019-31, considerando-se que a suposta insuficiência de saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL somente será confirmada quando houver decisão no referido processo.

13. Assim sendo, ainda que não se entenda pelo cancelamento do auto de infração ora impugnado, necessário se faz, ao menos, o sobrestamento do julgamento do presente processo administrativo até que seja proferida decisão

definitiva nos autos do processo administrativo em que se discute a apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2016.

3.2. Dedutibilidade de despesas usuais e normais à atividade da Impugnante - artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18.

14. Como regra geral, o artigo 47 da Lei no 4.506/64, reproduzido no artigo 299 do RIR/99 e no artigo 311 do RIR/18, estabelece que as despesas operacionais são dedutíveis desde que as despesas sejam: (i) necessárias à atividade da sociedade e à manutenção da fonte produtora; (ii) pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; e (iii) usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

15. Sendo observadas tais condições, apenas serão indedutíveis, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas que estejam expressamente enumeradas na legislação. Em outras palavras, na falta de previsão expressa, a despesa é dedutível, desde que observados os requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18:

“Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei no 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei no 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei no 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

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

16. Comentando o antigo artigo 299 do RIR/99, Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que existem três regras gerais básicas para que despesas sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, quais sejam: (i) serem despesas necessárias; (ii) serem comprovadas e escrituradas; e (iii) serem debitadas no período-base competente.

17. Acerca do tema, foi editado o Parecer Normativo do Coordenador Geral do Sistema de Tributação (“CST”) nº 32, de 17 de agosto de 1981, que define que: “(...) 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.” E conclui “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”.

18. Portanto, as despesas necessárias, usuais e normais são aquelas relacionadas a qualquer transação ou operação necessária às atividades principais ou acessórias às fontes produtoras de rendimentos, verificada comumente, no tipo de operação ou transação efetuada, sendo habitual na espécie de negócio.

19. No âmbito da jurisprudência do CARF, inclusive, as perdas que vêm sendo consideradas indedutíveis são, geralmente, aquelas decorrentes de negócios artificiais e aquelas decorrentes de mera liberalidade, muitas vezes relacionadas a gastos ou encargos estranhos aos objetivos sociais da sociedade.

20. Assim, a melhor interpretação para os termos "usual" e "normal" dada pela doutrina e pela jurisprudência, nos termos acima mencionado, é no sentido de que a despesa em questão pode ser excepcional ou esporádica em relação ao dia a dia do contribuinte, desde que, por outro lado, possa ser considerada como usual ou normal à natureza de seu negócio, das suas operações ou atividades.

21. A título exemplificativo, cita-se o Acórdão nº 105-14862, de 1º de dezembro de 2004, no qual se decidiu que, às autoridades fiscais, não é dada a liberdade de decidir se as despesas gastas com um cruzeiro marítimo promovido aos revendedores dos produtos de determinada empresa, a despeito do luxo e do requinte, são ou não dedutíveis, assim ementado:

“(…) DESPESAS COM FORNECIMENTO A CLIENTES DE TOCA-FITAS, RÁDIOS, TAPETES E OUTROS ACESSÓRIOS - DESPESAS COM LICENCIAMENTO, SEGURO E IPVA DE Veículos VENDIDOS — DEDUTIBILIDADE - Despesas usuais e normais nas transações, operações e atividades da contribuinte, sendo comuns a todas as empresas revendedoras de veículos estabelecidas no País. Despesa necessária, porquanto capaz de determinar o fechamento do negócio com o cliente, que, sem esse benefício, pode acabar optando por contratar com um outro concorrente que o ofereça. Glosas afastadas. DESPESA COM PAGAMENTOS FEITOS À ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORES VOLKSWAGEN - Ausência de regularidade nos pagamentos. Usualidade e normalidade não comprovadas. Glosa mantida. DESPESAS COM PASSAGEM DE CRUZEIRO MARÍTIMO, DEBITADO À CONTA DE VIAGENS E REPRESENTAÇÕES - Convenção Nacional de Revendedores Volkswagen realizada em cruzeiro marítimo. Objetivo comercial não desnaturado pelo requinte e luxo do navio utilizado no cruzeiro. Usualidade, normalidade e necessidade evidentes. (...)”.

23. Com fulcro no disposto neste item, a Impugnante comprovará que todas as despesas glosadas pela fiscalização cumprem com os requisitos de dedutibilidade da legislação fiscal, conforme se verá a seguir. 3.3. Infração 01 | Glosa de despesas com perdas não técnicas de energia elétrica 3.3.1. Esclarecimentos iniciais – das perdas técnicas e não técnicas.

24. A Impugnante é sociedade anônima, concessionária de serviço público, cujo objeto social é o seguinte (Doc. 01): “Art. 2º. A Companhia tem como fim precípua a atuação no setor de distribuição de energia elétrica e poderá, com prévia anuência da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL: I – mediante participação em sociedade controlada ou coligada construir, participar, operar e manter centrais de geração de energia elétrica de qualquer tipo; II – participar do capital de outras empresas, quaisquer que sejam seus objetivos sociais, bem como adquirir títulos do mercado de capitais; III – ampliar suas atividades a todo e qualquer ramo que, direta ou indiretamente, tenha relação com seus objetivos sociais” (destacou-se)

25. Considerando-se que a Impugnante é concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, está sujeita às normas e regulamentações da Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”).

26. Uma das principais questões sujeita ao rígido controle da ANEEL é a fixação das tarifas cobradas dos usuários dos sistemas de distribuição de energia elétrica. Assim, de acordo com as normas regulatórias, para fins de reajuste tarifário, a receita das concessionárias é dividida em duas parcelas: (i) Parcela A: envolve os custos incorridos pela distribuidora relacionados às atividades de geração e transmissão, além de encargos setoriais previstos em legislação específica, tais como custos com (a) compra de energia elétrica; (b) conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia; e (c) encargos setoriais (e.g., Conta de Consumo de Combustíveis – CCC e Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE). Trata-se de custos cujos montantes e preços, em certa medida, escapam à vontade ou gestão da distribuidora. (ii) Parcela B: corresponde ao valor remanescente da receita da concessionária, excluídos a contribuição ao PIS, a COFINS e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (“ICMS”), após a dedução da Parcela A.

27. Especificamente com relação aos procedimentos para a regulação das tarifas do setor de energia elétrica, a ANEEL editou a Resolução Normativa nº 435/2011, consolidando os Procedimentos de Regulação Tarifária (“PRORET”), dentre os quais se incluem o tratamento das perdas na distribuição da energia elétrica.

28. O submódulo 2.6 do PRORET, aprovado pela Resolução Normativa nº 660/2015, estabelece a metodologia a ser utilizada para definição dos valores das perdas de energia regulatórias que devem servir de base para a fixação do preço da tarifa. De acordo com tal submódulo, as perdas regulatórias de energia, que são consideradas no cálculo dos custos de compra, são divididas entre as perdas na distribuição e as perdas na rede básica.

29. As perdas na distribuição são definidas como “diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue”. As perdas na rede básica, por sua vez, são formadas pelo somatório das Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas. Segundo o submódulo 2.6 do PRORET, tais perdas são definidas da seguinte forma: “Perdas Técnicas - PT: parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora MWh. Perdas Não Técnicas - PNT: representa todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Corresponde à diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas, em megawatt-hora (MWh).”

30. As perdas técnicas regulatórias são calculadas pela ANEEL, conforme as regras descritas no Módulo 7 do Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (“PRODIST”).

31. As perdas não técnicas regulatórias são calculadas conforme as regras do submódulo 2.6 do PRORET, as quais, em linhas gerais, determinam que os valores regulatórios são calculados pela ANEEL por uma metodologia de comparação de desempenho das distribuidoras, observando critérios de eficiência e as características socioeconômicas das áreas de concessão.

32. Nesse contexto, independentemente da forma de apuração do total das perdas técnicas e das perdas não técnicas regulatórias, ambas são consideradas na determinação da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (“TUSD”), sendo seu

custo recuperado pelas concessionárias de distribuição energia elétrica via o reajuste/revisão do valor da TUSD. Portanto, as perdas técnicas e não técnicas compõem os custos da concessionária, cujos valores são reconhecidos e fixados pela ANEEL, compondo parte do preço tarifário da venda de energia elétrica e dos índices de reajuste tarifário.

33. O Módulo 7 do PRORET trata da Estrutura Tarifária das Concessionárias de Distribuição, elencando, em especial no submódulo 7.1, todos os procedimentos a serem utilizados no processo de definição da Estrutura Tarifária de tais concessionárias. Essa, por sua vez, é definida como “um conjunto de tarifas, aplicadas ao faturamento do mercado de distribuição de energia elétrica, que refletem a diferenciação relativa dos custos regulatórios da distribuidora entre os subgrupos, classes e subclasses tarifárias, de acordo com as modalidades e postos tarifários”.

34. Note-se que, os custos regulatórios (e.g., transporte, perdas, encargos) são utilizados para compor o valor final das tarifas, inclusive da TUSD. O artigo 7º, parágrafo único do Decreto no 9.022/2017, determina que: “Art. 7º - (...) Parágrafo único. Na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso dos sistemas de transmissão ou distribuição de que trata o caput, serão consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte e das perdas de energia elétrica, além dos encargos de conexão e dos encargos setoriais, conforme regulamentação da ANEEL.”

35. De fato, o submódulo 7.1., item 6, do PRORET elenca todos os custos regulatórios que são considerados na formação da TUSD, conforme se verifica no trecho abaixo: 15. Os custos regulatórios que formam a TUSD são definidos no processo de reajuste ou revisão tarifária. 16. As funções de custos da TUSD são formadas de acordo com os seguintes componentes tarifários: I. TUSD TRANSPORTE – parcela da TUSD que compreende a TUSD FIO A e a TUSD FIO B, sendo: a) TUSD FIO A – formada por custos regulatórios pelo uso de ativos de 7.1 propriedade de terceiros, compreendida por: i) uso dos sistemas de transmissão da Rede Básica; ii) uso dos transformadores de potência da Rede Básica com tensão inferior a 230 kV e das DIT compartilhadas; iii) uso dos sistemas de distribuição de outras distribuidoras; e iv) conexão às instalações de transmissão ou de distribuição. b) TUSD FIO B – formada por custos regulatórios pelo uso de ativos de propriedade da própria distribuidora que compõem a Parcela B, compreendida por: i) custo anual dos ativos (CAA); ii) custo de administração, operação e manutenção (CAOM). II. TUSD ENCARGOS – parcela da TUSD que recupera os custos de: a) Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – P&D_EE; b) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE; c) Contribuição para o Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS; d) Quota da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; e e) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA. III. TUSD PERDAS – parcela da TUSD que recupera os custos regulatórios com: a) Perdas técnicas do sistema da distribuidora; b) Perdas não técnicas; e, c) Perdas na Rede Básica devido às perdas regulatórias da distribuidora.

36. Depreende-se da leitura dos dispositivos trazidos acima, portanto, que as perdas regulatórias são compostas das perdas na rede básica e das perdas na distribuição, que por sua vez é composta pelas perdas técnicas e perdas não técnicas. Todas essas perdas constituem, dentro dos limites regulatórios impostos pela ANEEL, componentes da TUSD, tarifa cobrada pelas distribuidoras dos

usuários dos serviços de energia elétrica, de modo que a TUSD é utilizada como mecanismo para que as distribuidoras de energia recuperem os custos incorridos com as perdas na distribuição, sejam elas técnicas ou não técnicas.

3.3.2. Dedutibilidade dos valores das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e CSLL

37. A fiscalização fundamentou os Autos de Infração com base no artigo 3º da Lei nº 9.249/95, nos artigos 247, 248 e 249, inciso I, do RIR/99, reproduzidos nos artigos 258 e 260, inciso I, do RIR/18, que determinam que devem ser adicionados custos, despesas, encargos, perdas, provisões e quaisquer outros valores que não sejam dedutíveis ao lucro real.

38. Sustenta ainda, que as perdas não técnicas têm natureza de perdas decorrentes de furto, cuja dedutibilidade dependeria do cumprimento dos requisitos do artigo 47, parágrafo 3º da Lei nº 4.506/64. Os Autos de Infração também fundamentam a autuação no art. 46, inciso V, da Lei nº 4.506/64, que permite a dedução de quebras e perdas razoáveis, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio. 39. O fundamento da autuação no que se refere à CSLL se baseia no caput do art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

40. Todavia, conforme será demonstrado, não assiste razão à fiscalização, pois as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Impugnante.

41. Adicionalmente, ao glosar os valores incorridos com as perdas não técnicas, notadamente os furtos de energia elétrica, a fiscalização está afirmando que esse valor deve ser adicionado ao resultado do exercício e, portanto, configuraria “lucro”, “acréscimo patrimonial” ou, ainda, “renda tributável”. Ou seja, está se admitindo que o furto, que é uma perda patrimonial, corresponderia a fato gerador do IRPJ ou da CSLL, o que é um absurdo.

42. Nesse contexto, tendo em vista que as perdas não técnicas incorridas pela Impugnante no exercício regular de suas atividades são usuais e normais, deve-se admitir a dedutibilidade de tais perdas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

43. Importante destacar que a questão da violência e a impotência da Impugnante em combater boa parte dos furtos de energia elétrica que sofre são uma realidade, e não meras alegações da Impugnante no intuito de possibilitar a dedução das perdas não técnicas incorridas.

44. A questão das perdas não técnicas é muito dinâmica, envolvendo uma evolução das formas de operacionalização de fraudes e dificuldades para investigação e prevenção das irregularidades. Diante disso, a Impugnante dispense relevantes investimentos em meios de identificar e investigar as irregularidades.

45. Infelizmente, apesar de todos os esforços e mesmo demonstrando verdadeiro interesse em reduzi-las, as perdas não técnicas são usuais e inerentes às atividades de qualquer concessionária distribuidora de energia elétrica que atue

no país, fato esse que é reforçado pelo repasse de tais valores à tarifa, de acordo com expressa determinação da ANEEL.

46. A ANEEL como a Agência Reguladora do Setor Elétrico, que tem o conhecimento e domínio das operações com energia elétrica e de todo o arcabouço legal e regulatório, ao incluir as perdas não técnicas na tarifa, a exemplo do que faz com a perda técnica, admite a existência da perda não técnica, em níveis razoáveis, e que não são passíveis de serem gerenciáveis, ou seja, está demonstrado, e de acordo com o próprio órgão regulador, que essas perdas não técnicas são uma consequência inevitável da atividade desenvolvida pela Impugnante.

47. Ora, como seria possível conceber que a ANEEL permitisse que custos e despesas alheios às atividades da distribuidora fossem repassados para as tarifas, onerando assim o consumidor?!

48. O artigo 7º, parágrafo único do Decreto no 9.022/17, corrobora esse entendimento, ao dispor que:

“Art. 7º - (...) Parágrafo único. Na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso dos sistemas de transmissão ou distribuição de que trata o caput, serão consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte e das perdas de energia elétrica, além dos encargos de conexão e dos encargos setoriais, conforme regulamentação da ANEEL.” (grifos da Impugnante).

49. Conforme explicitado acima, a ANEEL estabelece um limite de perdas não técnicas que poderão ser repassadas para a tarifa, evidenciando que as perdas não técnicas são efetivamente usuais e comuns às atividades das distribuidoras de energia elétrica, em especial para aquelas que atuam em regiões com condições socioeconômicas mais desfavorecidas.

50. Fato é que a ANEEL reconhece que até certo limite essas perdas são, sim, naturais e intrínsecas às atividades de distribuição desenvolvidas no Brasil, de modo que, inclusive, permite que as distribuidoras sejam reembolsadas dessas perdas via tarifa cobrada dos usuários.

51. Isso porque, a própria ANEEL atesta que tais perdas decorrem, em grande medida, das características socioeconômicas da área da concessão e dos aspectos comportamentais e segurança pública existentes em cada área de concessão, elementos que fogem completamente do controle e gestão da concessionária e que podem vir a ser mitigados, mas não completamente eliminados: “Como as concessionárias atuam em áreas de concessão com especificidades diversas, tais como características do mercado e variáveis socioeconômicas, a comparação entre elas somente seria possível caso essas diferenças fossem consideradas. Assim, partindo-se da premissa de que as variáveis socioeconômicas exercem grande influência sobre os níveis de perdas não técnicas, foi desenvolvido um ranking de complexidade socioeconômica, elaborando a partir de modelos econométricos, que permitiu a comparação do desempenho das perdas não técnicas das distribuidoras, conforme o porte e a posição. Para a distribuidora cuja perda não técnica regulatória será estabelecida em processo de revisão, esse modelo identifica a existência de uma empresa de referência (benchmark), que normalmente se situa em área de maior complexidade socioeconômica, mas que pratica perdas menores do que a distribuidora em análise. O incentivo em reduzir as perdas não técnicas é intrínseco, ou seja, as distribuidoras devem atuar sempre

no sentido de reduzi-las, independentemente do nível regulatório estabelecido, seja para reduzir prejuízos, quando as perdas reais estiverem acima da regulatória, ou auferir ganhos, quando acontecer o oposto.”

52. Insta ressaltar que não existe uma só concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no Brasil que não tenha em sua tarifa um custo de energia elétrica relativo às perdas não técnicas, pois, como já citado, sua ocorrência é inevitável e prevista na própria norma regulatória, sendo que o maior número de furtos de energia elétrica ocorre em áreas de grande apelo social e baixa concentração econômica, como nas favelas e nos bairros mais pobres.

(...)

54. Ora, a própria ANEEL, após analisar os níveis de eficiência que entende que as concessionárias deveriam obter no combate às perdas não técnicas, permite o repasse das perdas não técnicas para o preço das tarifas, como conceber que tais perdas não são usuais e normais às atividades da Impugnante?

55. Nesse contexto, considerando-se que as perdas não técnicas são perdas usuais e normais às atividades da Impugnante, ao contrário do que pleiteia a fiscalização, aplica-se ao caso concreto o caput do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, que permite a dedutibilidade de despesas necessárias, usuais e normais do contribuinte.

56. Note-se que o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, que trata da possibilidade de dedução de despesas decorrentes de desfalque, apropriação indébita, ou furto é uma exceção à regra geral prevista no caput desse dispositivo legal, e visa a garantir a dedutibilidade de custos e despesas relacionadas em tais casos, ainda que não sejam usuais e necessários ao desenvolvimento da atividade do contribuinte.

57. Essa, inclusive, é a posição das autoridades fiscais, que formalizaram entendimento no Parecer Normativo CST no 50/73 o seguinte: “Essa regra legal vem sob a forma de parágrafo, o que dentro da boa técnica legislativa indica dever sua compreensão ser relacionada com o caput do artigo respectivo. No caput do artigo, define a lei como operacionais “as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (Lei no 4.506, art. 47; RIR, art. 162). Mesmo prima facie já se pode ver que o § 3o representa uma exceção à regra enunciada na cabeça do artigo, pois o parágrafo admite como dedutível uma classe de despesas que não se acham compreendidas na definição do caput - não pode haver dúvida de que desfalque, apropriação indébita ou furto nem são necessários à atividade da empresa nem são necessários à manutenção da respectiva fonte produtora.” (grifos da Impugnante).

58. Importante destacar, portanto, que o parágrafo 3º, do artigo 47, da Lei nº 4.506/64 busca garantir a dedutibilidade de despesas relacionadas a desfalque, apropriação indébita e furto, ainda que tais fatos não sejam usuais, normais e necessários à atividade do contribuinte.

59. No caso específico da Impugnante, contudo, não é necessária a aplicação dessa regra excepcional, uma vez que as perdas sob análise são inerentes ao processo de distribuição de energia elétrica, como reconhecido pelo órgão regulador das atividades da Impugnante, a ANEEL.

60. Na espécie, as perdas, sem distinção, são uma despesa, como demonstrado, intrínseca à atividade da Impugnante, como prestadora de serviço público de distribuição de energia elétrica, reconhecido pela ANEEL e admitida nas normas legais regulatórias, cobrada do consumidor de energia via tarifa, fazendo com que a sua recuperação, então, ocorra imediatamente por meio do seu faturamento.

61. Nesse contexto, evidente que o valor das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante é plenamente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em especial por se tratar de despesas usuais e normais às atividades da Impugnante e que geram receitas tributáveis.

62. Embora fosse desnecessário, como se demonstrará a seguir, o próprio legislador e a jurisprudência reconhecem que, em alguns casos específicos, perdas como aquelas incorridas pela Impugnante são inerentes às suas atividades, sendo-lhes garantida, a dedutibilidade de tais valores.

63. Além disso, ainda que o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 fosse aplicável ao presente caso, a Impugnante teria cumprido todos os requisitos ali previstos para a dedutibilidade de suas perdas, conforme se demonstrará a seguir.

64. Reitere-se que as perdas não técnicas (ou comerciais) não ocorrem por falta de gestão ou por qualquer sorte de ineficiência da Impugnante, mas pelas dificuldades existentes, em todos os Estados, de se acessar determinadas localidades, principalmente nas áreas de baixa concentração econômica, que em alguns casos, nem o Estado com uso da força policial consegue adentrar. Exatamente por isso, a ANEEL considera a perda não técnica, dentro de um limite regulatório, como inerente à atividade de distribuição de energia elétrica, incluindo esse custo na tarifa de uso de distribuição de energia elétrica de todas as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica do país.

65. Além disso, ainda que se aceitasse que tais perdas não são inerentes às atividades das concessionárias, evidente que a Impugnante cumpriu o requisito, imposto pelo artigo 47, parágrafo 3º, da Lei no 4.506/64, que permite a dedutibilidade das perdas decorrentes de furtos, na medida em que notificou as autoridades da existência de crime. 3.3.3. Aplicabilidade da regra sobre a dedutibilidade de quebras e perdas – artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18.

66. Como mencionado anteriormente, o legislador reconheceu expressamente que perdas, tal como aquelas incorridas pela Impugnante, por se tratar de despesas usuais, normais e necessárias, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 46 da Lei no 4.506/64, reproduzido no artigo 291 do RIR/99, e posteriormente pelo artigo 303 do RIR/18, que prevê: (...)

67. Depreende-se, portanto, que o 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18, trata de duas hipóteses relativas a perdas e quebras, nas quais o custo dos produtos atingidos pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e CSLL: (i) perdas e quebras razoáveis, apuradas de acordo com a natureza do bem e a atividade do contribuinte, e verificadas na fabricação, manuseio ou transporte; e (ii) perdas e quebras por deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguro.

68. Nesse contexto, ainda que o artigo 291 do RIR/99 e o artigo 303 do RIR/18 não se refiram expressamente às perdas não técnicas incorridas pelas distribuidoras de energia, evidente que suas disposições podem ser aplicáveis à Impugnante, na

medida em que tais perdas são ocasionadas no processo de produção e venda da energia elétrica pela Impugnante.

69. Inclusive, o artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18, especifica que as perdas e quebras nele tratadas podem ser verificadas, não só na fabricação, que é um processo industrial, mas também no transporte ou manuseio, que são atividades relacionadas ao ramo comercial.

70. Esse entendimento é reforçado pela análise do artigo 46 da Lei no 4.506/64, que enumera expressamente custos relativos à aquisição, produção e venda de bens e serviços, dentre os quais inclui os custos relativos às perdas e quebras razoáveis. Como o dispositivo trata das perdas e quebras razoáveis no contexto de custos de produção de bens e de custos de aquisição e venda, implicitamente, está confirmando que essa previsão seria aplicável tanto para a atividade industrial, quanto para a atividade comercial.

71. Deve-se destacar, ainda, que o CARF já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a irrelevância do cumprimento de formalidades específicas para a dedução de quebras com base no artigo 303 do RIR/18, tais como a elaboração de laudo demonstrando a razoabilidade das quebras.

(...)

73. Ainda que fosse necessária a elaboração de laudo – o que se admite apenas a título de argumentação - no caso da Impugnante não restam dúvidas de que tais laudos seriam totalmente dispensáveis, uma vez que a própria ANEEL reconhece a razoabilidade das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante, autorizando, inclusive, o repasse dos seus valores ao preço da tarifa.

74. Destaque-se, ainda, que o CARF já se manifestou no sentido de que as quebras a que o artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18, abrangeriam aquelas decorrentes de furtos inerentes a determinadas atividades econômicas. Nesse caso, não seria sequer necessária a apresentação de boletim de ocorrência previsto no parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, que fundamentou a presente autuação. Veja-se: “Faço, aqui, um paralelismo com a regra sobre quebras e perdas razoáveis do art. 46 da Lei 4.506/64, reproduzido no art. 291, I, do RIR/99, segundo o que é admitida a dedução por quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade. Tal como as quebras e perdas razoáveis no processo produtivo, que fazem parte do processo da atividade empresarial, as perdas com vendas canceladas/contestadas em cartões e fraudes com cartões são as “quebras e perdas” no caso das administradoras de cartões de crédito, no processo da atividade empresarial. Logo, é possível, a meu ver, se aplicar a mesma inteligência para as despesas em questão, para o juízo de absoluta razoabilidade em face da significância econômica em função do volume total de transações e sua quantificação. Vale dizer, é possível se afirmar que tais despesas comunicam “quebras e perdas” razoáveis, permitindo o paralelismo que conforme ora deduzi. Portanto, mesmo com a ausência de boletins de ocorrência, as despesas em discussão seriam dedutíveis, segundo penso, desde que nos termos acima postos, tais como as “quebras e perdas” razoáveis. (Grifos da Impugnante).

75. No caso das perdas não técnicas regulatórias, aquelas em que a própria ANEEL reconhece que não são de ingerência das distribuidoras e determina o repasse

automático para a tarifa a ser cobradas dos consumidores finais, não deve restar dúvidas de que se trata de perdas razoáveis.

76. Embora a “razoabilidade” seja um conceito aberto, ele pode ser claramente depreendido no presente caso. Nas palavras de Luís Roberto Barroso, que trouxe uma definição para esse conceito, “é razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia, o que não seja arbitrário ou caprichoso, o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar”⁴.

77. Ora, no caso das perdas não técnicas repassadas à tarifa por determinação da ANEEL, o reconhecimento de sua razoabilidade é feito pela autoridade administrativa responsável pela energia no país no exercício de sua competência outorgada pelo artigo 3o da Lei no 9.427/1996.

78. São perdas tão intrínsecas à atividade da Impugnante, tão inevitáveis na consecução de seu objeto social, que a própria ANEEL explicitamente afasta a responsabilidade pelo ônus gerados por elas. Trata-se de uma situação tão extrema que se excede o conceito de meramente razoável, para se alcançar conceitos como “necessário”, “intrínseco” e “inevitável”. Nesse sentido, destacamos trecho do Parecer emitido por Sérgio André Rocha solicitado pela Impugnante para reforçar o que aqui se pleiteia⁵ (Doc. 02): “Esse aspecto é tão óbvio que causa espanto que não tenha sido reconhecido pelas autoridades fiscais. Com efeito, se há um nível de perdas tão inevitável, tão independente de qualquer atuação da concessionária, que a agência reguladora permite que aquela transfira o seu custo para o consumidor, como se pode, por um instante sequer, alegar que estamos diante de uma perda não inerente à atividade das empresas distribuidoras?”

79. Tampouco se pode dizer que eventuais perdas não técnicas sobre as quais a ANEEL não determina o repasse à tarifa são perdas de características irrazoáveis. Isto porque, não são perdas decorrentes de caprichos, excessos ou descaso por parte da Impugnante, mas perdas decorrentes de situações de alta complexidade, como furtos de energia ocorridos em localizações de difícil ou impraticável acesso, erros de medição ou faturamento normais da atividade e outras ineficiências do gênero.

80. São perdas decorrentes de situações plausíveis, normais e, se inevitáveis diante dos fatos inerentes à atividade da Impugnante. 81. Mais uma vez, remontamos ao Parecer do Professor Sérgio André Rocha, embora suponhamos que ele será lido integralmente por esta Delegacia. Neste trecho, o Professor traz detalhes de ordem técnica que ilustram o entendimento aqui esposado:

“Ora, como comentamos anteriormente, a ANEEL declara que o reconhecimento de apenas uma parcela das “perdas não técnicas” na tarifa de energia tem uma finalidade indutora. O regulador pretende estimular a concessionária a atuar pela redução das “perdas não técnicas”. Entretanto, o que os dados da ANEEL mostram? Que consistentemente as “perdas não técnicas totais” são superiores às “perdas não técnicas regulatórias”. Para fins de maior clareza, trazemos novamente, a seguir, gráfico da ANEEL já apresentado anteriormente, comparando as “perdas não técnicas reais” com as “perdas não técnicas regulatórias”:

(...)

82. Em virtude de todo o acima exposto, resta evidente o direito da Impugnante de deduzir as perdas não técnicas que são totalmente razoáveis considerando-se a natureza da atividade de distribuição de energia elétrica. 3.3.4. Dedutibilidade de despesas com desfalque, apropriação indébita e furto – artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18.

83. Não obstante todo o exposto até o presente momento, ainda que se entendesse pela aplicabilidade artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, o que também se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante teria o direito à dedutibilidade das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mantido.

84. Neste ponto é importante destacar que o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 36 do RIR/18, sequer deveria ser cogitado para as perdas não técnicas de natureza regulatória, a respeito das quais a ANEEL reconhece sua razoabilidade (aliás, reconhece muito mais do que isso, reconhece seu caráter inevitável, intrínseco, alheio à responsabilidade da Impugnante, mas absolutamente necessárias à sua atividade). Esse aspecto, com o devido respeito, sequer deveria ser objeto da discussão trazida pelos Autos de Infração.

85. Não apenas o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, suscitado pela fiscalização, é inaplicável pois se está diante de hipótese mais bem descrita pelos artigos abordados nos itens anteriores, como a norma é inaplicável por sua própria natureza.

86. Primeiramente porque diferentemente dos casos típicos aos que se aplica a norma, a Impugnante registra perdas em razão de obrigação legal de atender à totalidade do mercado consumidor, mesmo a parte que pratica irregularidades e dá ensejo a essas perdas. Nesse sentido, Sérgio André Rocha (Doc. 02): “(...) ao contrário das situações normais em que se verificam esses tipos de ilícito no caso das distribuidoras de energia elétrica há uma obrigação legal, regulatória e contratual de realização das operações que geram os desvios de energia. Ou seja, faz-se a operação já se sabendo, de antemão, que uma parcela da energia será desviada, mas não por vontade, liberalidade ou leniência, e sim por obrigação, dever jurídico assumido junto ao poder público.”

(...)

88. Veja-se que, nos casos típicos, a ocorrência desses fatos ilícitos impede que ocorra a transação geradora de receita, o que faz com que nesses casos se requeira uma regra especial de dedutibilidade para que se possa reconhecer como inerentes, usuais ou normais, fatos que, em última análise, não resultam de forma alguma em geração de receita (e, em última instância, lucro), para o contribuinte ou manutenção de sua fonte produtora de lucro.

89. Nesse sentido, o Ministro Joaquim Barbosa, que muito bem resumiu a noção de necessidade nos autos do Recurso Especial no 582.525-SP em sessão de Plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/05/2013: “Entendo que a despesa operacional ou a necessária devem estar direta, intrínseca ou intimamente ligadas à atividade empresarial. Refiro-me às despesas relacionadas às atividades ou aos materiais que servem de pressupostos ao processo produtivo. Vale dizer, tais despesas devem ser realizadas específica e primordialmente para sustentar o ciclo produtivo”.

(...)

91. Isto porque, no caso das perdas não técnicas decorrentes de furto de energia, as operações de circulação de energia seguem acontecendo, e as perdas são inerentes à distribuição de energia elétrica. De forma simplificada, é possível afirmar que no caso da distribuição de energia elétrica, as receitas decorrentes da atividade não poderiam ser aferidas sem que a impugnante incorresse nas perdas não técnicas.

92. Por essas razões, o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, se bem interpretado de forma sistemática e coerente com a legislação do imposto sobre a renda, não deve ser aplicável à situação específica da Impugnante.

93. No entanto, visto que a aplicação do referido artigo foi suscitada pela fiscalização e por amor ao debate, a Impugnante passará a demonstrar que mesmo com a inadequada aplicação do artigo 364 do RIR/99, deverá ser cancelada a glosa das despesas decorrentes de perdas não técnicas.

94. De acordo com a fiscalização, a Impugnante não teria cumprido os requisitos previstos no referido artigo, pois seria necessário “haver a identificação da imputabilidade da autoria e diante da existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial” (fls. 36).

95. O artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, determina que: “Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei no 4.506, de 1964, art. 47, § 3o).”

96. Depreende-se da leitura do referido artigo que o legislador criou uma exceção à regra geral de dedutibilidade disposta no artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/99, fato confirmado pela própria fiscalização, estabelecendo que, nos casos de desfalque, apropriação indébita e furto, somente será possível deduzir tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se (i) o prejuízo tenha sido causado por empregados ou terceiros; e (ii) o contribuinte tenha instaurado inquérito nos termos da legislação trabalhista ou apresentado queixa perante a autoridade policial.

97. Destaque-se que, de acordo com Bulhões Pedreira, “a lei tributária admite a dedução dessas perdas na determinação do lucro real, desde que haja inquérito nos termos da legislação trabalhista ou queixa à autoridade policial. Esses requisitos são exigidos como meio de prova de perda registrada na contabilidade”

98. Assim, próprio CARF já se manifestou, no Acórdão no 101-93.797, de 17/04/2002, no sentido de que o direito à dedutibilidade dos valores objeto de furto não nasce com a apresentação de inquérito ou queixa. O direito à dedutibilidade nasce com o desfalque:

“Atento a esses princípios e, sendo certo que, a existência do inquérito ou queixa, como condição de dedutibilidade, é apenas uma cautela da lei tributária para resguardar a veracidade e autenticidade de tais eventos, que, por sua própria natureza, somente pode ser levada ao conhecimento das autoridades, após a devida apuração, isto é, a posteriori, sem que todavia, como regra, acarrete qualquer consequência tributária na data da apuração e comunicação.

Isto porque os efeitos financeiros capazes de alterar a disponibilidade econômica ou jurídica da renda somente se verificam no período do desfalque ou no de sua recuperação, mediante o ressarcimento.

Em consequência, entendo que a providência constante do dispositivo regulamentar (inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou queixa apresentada perante a autoridade policial), não é constitutivo de direito, isto é, tem natureza declaratória, produzindo efeitos ex tunc, dado que o direito material surge com o efetivo desfalque, embora condicionado à existência de inquérito ou queixa para sua contabilização.” (grifos da Impugnante).

99. Como se não bastasse, não poderia ter sido totalmente desconsiderada a notificação apresentada perante a Delegacia da Polícia Civil do Estado da Paraíba, solicitando combate de furto de energia e mais eficácia da polícia na tratativa dos registros de ocorrências policiais, sob a alegação de que a Impugnante deveria ter indicado, de forma individualizada, a autoria do crime de furto, sob pena de não ser válida a queixa da Impugnante.

100. Como bem observado no TVF (fls. 36), o termo “queixa” é usado de forma coloquial pelo legislador tributário, visto que, no Direito Penal, a queixa-crime é espécie de ação penal pública de iniciativa privada, que pode ser ofertada pela vítima na ocorrência de crimes contra a honra, nos termos do parágrafo 2º do artigo 100 do Código Penal (“CP”).

101. O crime de furto de energia, previsto no parágrafo 3º do artigo 155 do CP, é crime sujeito ao julgamento mediante ação pública incondicionada, nos termos do artigo 225 do CP. Em sendo assim, a ação penal referente a esse crime deve ser promovida pelo Ministério Público, mediante denúncia, denominação dada à petição inicial da ação penal de iniciativa pública (artigo 100, parágrafo 1º, CP e art. 24 do Código de Processo Penal “CPP”).

102. Também em linha com o disposto pela fiscalização no TVF, o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, ao referir-se a “queixa”, em verdade se refere ao conceito de “notícia-crime” (notícia criminis), ato simples de a vítima comunicar à autoridade policial sobre a ocorrência de um crime.

103. Sobre a notícia-crime, o CPP não indica quaisquer requisitos essenciais para sua elaboração. Em verdade, a notícia-crime se trata de forma de dar ciências às autoridades de um fato criminoso, para que a autoridade policial possa instaurar o inquérito para dar início à persecução penal.

104. No CPP, nos termos do artigo 5º, parágrafo 1º, sempre que possível a notícia-crime deve conter os seguintes fatos: (i) a descrição do fato, (ii) a individualização do autor da infração penal e (iii) a indicação de testemunhas.

105. Inclusive, tendo em vista os riscos envolvidos no apontamento de autoria de crime (possível ação civil de reparação de dano ou mesmo a prática de crime de denunciação caluniosa, previsto do art. 339 do CP), em geral a função de delimitar o aspecto pessoal de um crime é reservada à atividade investigatória da polícia (art. 6º do CPP) ou do Ministério Público. A individualização da autoria quando possível, deve ser feita com certo juízo de certeza, ou ao menos com indicação do motivo pelo qual a pessoa foi indicada.

106. O fato é que o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, ao usar o termo “queixa” em verdade se reputa à notícia-crime, esta que, por sua

vez, não possui qualquer requisito de indicação ou apontamento de autoria para que seja realizada e publicada perante as autoridades policiais – essas, sim, competentes para investigar o crime e apontar a autoria, com juízo de certeza, a fim de permitir o início da ação penal.

107. Assim, não merece prosperar a alegação da fiscalização no sentido de que a identificação dos responsáveis pelos furtos em sua queixa perante a autoridade policial seria requisito necessário para a dedutibilidade das respectivas perdas.

108. Em verdade, resta evidente que, caso o contribuinte comprove que notificou a existência de furtos e que tal notícia se referia a atos praticados por terceiros (ou até mesmo por seus empregados), a dedução das perdas por furto está expressamente autorizada pela legislação fiscal.

109. Nesse sentido, a Impugnante juntou aos autos Parecer produzido pelo penalista Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, especialista no assunto, a fim de esclarecer os temas suscitados pela fiscalização sem domínio técnico (Doc. 03):

“De qualquer modo, no tocante à notícia de crime, cabe assentar que inexistente, no direito brasileiro, o dever de se indicar a autoria delitiva – se não se tem juízo de certeza superior à mera possibilidade, o qual depende de situação concreta (a flagrância, e.g.), ou de atos de perquirição na persecução penal, próprios de funcionário públicos encarregados dessa tarefa.

Cabe à atividade instrutória, no inquérito policial, evidenciar “a autoria, individuando o agente, ou agentes, assim recolhendo e conservando os meios de prova necessários à imputação subjetiva”. (destaques da Impugnante) (...)111. De fato, como se verifica da análise da íntegra do Parecer Normativo CST nº 50/1973, o seu objetivo era formalizar o entendimento no sentido de que as perdas decorrentes de atos dos sócios ou proprietários da sociedade não seriam dedutíveis. Veja-se:

“5. Quando o autor do desfalque, apropriação indébita ou furto for sócio ou proprietário da empresa ofendida - ainda que, posteriormente ao delito, perca sua condição de proprietário ou sócio - não se terá configurado o direito à dedução. Isso porque, não sendo o agente empregado, nem podendo ser considerado “terceiro” perante a empresa, estará ausente o segundo dos pressupostos legais acima indicados.

(...)

113. Considerando-se o cenário atual do Estado da Paraíba, em especial as áreas de risco, fica totalmente impossível a Impugnante identificar todos os furtos e os respectivos responsáveis. Sendo assim, a Impugnante apenas dá conhecimento irrestrito às autoridades policiais sobre os furtos e, sempre que possível, identifica “como, onde, quando e/ou quem teria cometido o delito”.

114. Apenas entre os anos de 2017 e 2018, que são objetos desta autuação, a Impugnante entrou em contato com a Polícia para lavratura de Termo de Ocorrência de Inspeção e Boletim de Ocorrência diversas vezes (repise-se, sempre que possível) sendo que, a título exemplificativo, em cerca de 30 ocasiões foi possível à Impugnante, por meio do trabalho de seus inspetores, identificar a autoria e materialidade dos delitos, conforme planilha juntada a esses autos, acompanhada de exemplos de petições iniciais da ação penal, inquéritos policiais, boletins de ocorrência e Termos de Ocorrência de Inspeção (“TOI”) (Doc. 04).

115. Para ilustrar o procedimento nesses casos, em 13/09/2018, dois eletricitas de inspeção da Impugnante constataram desvios de energia de uma residência em João Pessoa/PB e imediatamente entraram em contato com a Polícia para lavratura de Termo de Ocorrência de Inspeção e Boletim de Ocorrência em face de “Josias Padilha do Nascimento”.

116. Nesta mesma data, constatando que houve desvio de energia elétrica na residência, os policiais militares lavraram Termo de Ocorrência de Inspeção (de no 710252) e prenderam, em flagrante, o responsável por subtrair coisa alheia móvel consistente em energia elétrica.

117. Segundo consta nos autos do Inquérito Policial no 0012504-28.2018.815.2002, desde o mês de maio de 2015, o medidor de energia elétrica da residência foi desligado e, no ano de 2016, o aparelho foi retirado, embora os eletricitas de inspeção tenham constatado que a residência possuía energia elétrica, que se encontrava ligada diretamente à rede.

118. Ao ser ouvido na Delegacia, o eletricista de inspeção da Impugnante, responsável pela supervisão da ocorrência, relatou que a Energisa tomou conhecimento do desvio de energia por meio de uma denúncia e que, imediatamente, se dirigiu, junto com uma equipe até a residência e lá foi encontrada uma ligação clandestina de energia, desviada usando a ligação em uma das fases da rede elétrica da qual estava anteriormente ligada.

119. Pela análise dos documentos acostados aos autos do Inquérito Policial no 0012504- 28.2018.815.2002, ficou evidenciada a autoria e materialidade do delito de furto de energia, previsto no artigo 155, §3º, do Código Penal, o que resultou na apresentação da denúncia, ou petição inicial da ação penal nesse caso.

120. Apesar de, em todos os casos supramencionados, ter sido possível identificar os furtos e os respectivos responsáveis, reitera-se que, em vistas das condições de segurança das áreas de risco do Estado da Paraíba, não poderia ser exigida outra informação ou conduta da Impugnante, na medida em que a Impugnante, nesses casos, não possui meios de identificar os autores dos furtos, sem que isso implique, inclusive, atentado à vida de seus prestadores de serviço.

121. Portanto, evidente que nas situações em que é factível a correta identificação dos infratores a Impugnante não fica inerte e toma todas as medidas cabíveis para reaver os valores.

122. Todavia, esse fato não pode ser utilizado, como pretende a fiscalização, para sustentar que a Impugnante evidencia que possui capacidade e elementos para identificar todos os furtos ocorridos e elaborar denúncias já com a identificação dos responsáveis.

123. A possibilidade de identificação de alguns furtos não leva, em qualquer hipótese, à conclusão de que a Impugnante teria condições de fazer isso com todos os furtos ocorridos!!

124. Assim, ante à efetiva impossibilidade de se aferir os autores dos furtos incorridos em certas regiões e diante da demonstração dos esforços da Impugnante para investigar a questão, vale mencionar que o próprio Superior Tribunal de Justiça já decidiu, no Recurso Especial nº 1407271, de 21/09/2013, que a obrigação impossível também é aquela que se mostrar ilegal e/ou desarrazoada.

125. A suposta obrigação de identificar o responsável pelos furtos no momento da notícia-crime é uma situação típica de obrigação impossível, na medida em que (i) é ilegal, pois artigo 364 do RIR/99 não prevê esse requisito para ser possível realizar a dedução; (ii) desarrazoada ante à realidade das áreas de risco do Estado da Paraíba, nas quais os prestadores de serviços da Impugnante são ameaçados e, por vezes, impedidos de realizar o seu trabalho, sofrendo agressões físicas e verbais.

126. Em conclusiva resposta a quesito feito pela Impugnante para seu Parecer, Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo afirmou que:

“Quando o artigo 376, do Decreto no 9.580/201834, fez referência à necessidade de apresentação de “queixa” perante as autoridades policiais para a dedutibilidade das despesas com furto de energia elétrica, pode-se afirmar que também se utilizou de terminologia não técnica? Qual palavra tem sentido mais preciso e quais as consequências jurídicas?”

Resposta: É manifesto o erro semântico do legislador tributário. Empregou queixa quando deveria usar da expressão notícia de crime. Possivelmente, daí nasce o equívoco dos intérpretes, não versados em Direito Processual Penal.

Afinal, enquanto a queixa-crime contém diversos requisitos formais (como a procuração específica do art. 44, CPP), a notícia de crime constitui-se em singelo ato de comunicação, verbal ou escrita, com descrição de fato que pode vir a constituir infração penal. Para as hipóteses do furto de energia elétrica não existem formas especiais na lei processual penal, bastando a identificação de quem se apresenta o noticiante, para dar início ao inquérito policial - procedimento administrativo, com fim judicial, que serve a determinar materialidade dos crimes e a encontrar indícios da autoria. Surge patente o erro das decisões administrativo-tributárias que não reconhecem a dedutibilidade de impostos in casu, com a criação errônea de requisitos que a lei processual penal não impôs. Tais decisões administrativas violam o princípio da legalidade estrita ao imporem às empresas, concessionárias de serviço de energia elétrica, deveres, ou obrigações que inexistem no ordenamento jurídico. Devem, pois, ser reformadas referidas decisões administrativo-fiscais, para se voltar ao padrão da legalidade, no Estado de Direito (art. 5º, II, CR). Na hipótese de furto, portanto, não há na legislação penal ou processual a previsão de formulação de queixa para comunicação de tal espécie de delito.” (destaques da Impugnante)

(...)

128. Destaque-se, por fim, que a apresentação de notificação tem a finalidade de comprovar o prejuízo do contribuinte, configurando uma mera cautela da legislação fiscal para resguardar a autenticidade das informações, conforme entendimento manifestado pelo CARF no Acórdão nº 101-93.797, de 17.04.2002, acima citado.

3.3.5. Da impossibilidade de glosa das despesas com as perdas não técnicas - ocorrência de bis in idem

129. Como já destacado anteriormente, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Impugnante dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL.

130. Quanto a esse ponto, vale destacar que, como a Impugnante recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implicaria tributar a Impugnante duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

131. Dessa forma, se a pretensão da fiscalização prevalecesse, a Impugnante seria obrigada a (i) adicionar o valor das perdas técnicas na apuração do IRPJ e da CSLL devidos e, posteriormente, (ii) tributar a receita advinda da tarifa, na qual estão incluídos os valores das perdas não técnicas. Evidente, portanto, que caso a pretensão da fiscalização prevalecesse, a Impugnante estaria sendo punida com a imposição de dupla penalidade, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado bis in idem.

132. Ora, como é possível se admitir que o mesmo valor – perdas não técnicas - seja tributado duas vezes pela contribuinte – pela adição da perda na apuração e, posteriormente, tributação da tarifa, que contém esse mesmo valor?! Portanto, conforme se verifica, a indedutibilidade das perdas não técnicas implica dupla tributação do mesmo acréscimo patrimonial.

133. Tanto é assim, que a própria Fiscalização, no TVF, sustentou a glosa das perdas não técnicas por entender que não integrariam o custo da atividade de distribuição de energia elétrica, como seria o caso das perdas técnicas, citando o artigo 46, inciso V, da Lei no 4.506, de 30 de novembro de 1964 (“Lei no 4.506/64”), que determina serem custos “as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade” (fls. 34).

134. Note-se que o CARF, em diversas oportunidades – como não poderia deixar de ser – vem cancelando lançamentos tributários que representam bis in idem. A título exemplificativo, cite-se o seguinte precedente:

“IRRF. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DE IRPJ. NE BIS IN IDEM. INCIDÊNCIA ÚNICA DE TRIBUTO SOBRE A MESMA BASE DE CÁLCULO. Desde a edição da Lei no 9.249/96, em critério legislativo alternativo, busca-se privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios). Dessa maneira, impossível conceber o lançamento de IRRF em consideração, espeque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização do IRPJ sonogado”.

135. Nesse contexto, evidente que o valor das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante é plenamente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em especial por se tratar de despesas usuais e normais às atividades da Impugnante e que geram receitas tributáveis.

136. Dessa forma, glosar os custos/despesas decorrentes das perdas não técnicas, sem reduzir proporcionalmente o valor da receita auferida, configura um bis in idem, o que deve ser afastado, com o cancelamento da autuação.

3.4. Infração 02 | Glosa de despesas com multas tributárias e seus encargos de mora

137. Conforme descrito no TVF, a Impugnante foi autuada, no ano de 2018, pelas autoridades fiscais do Estado da Paraíba com relação a débitos de ICMS acrescidos de multa e juros – AIIM no 93300008.09.00002565/2018-04 (fls. 260 - 264) e com

relação a multa por apresentação com omissão ou incorreção de obrigações acessórias, acrescida de juros moratórios – AIIM no 93300008.09.00002057/2018-18 (fls. 254 - 258). A tabela a seguir demonstra os valores lançados pelo Fisco Estadual por ocasião das autuações:

(...)

138. A Impugnante efetuou o pagamento dos autos de infrações em 17/12/2018, mediante a adesão ao Programa de Parcelamento Incentivado de Débitos Fiscais Relacionados ao ICMS (“REFIS-ICMS”), que foi instituído pela Medida Provisória Estadual – “MP” no 273, de 22 de novembro de 2018, convertida na Lei Estadual nº 11.258, de 28 de dezembro de 2018. A adesão ao REFIS-ICMS resultou na obtenção de descontos sobre as multas e os juros de mora objeto da autuação. Abaixo, uma tabela com os descontos obtidos pela Impugnante e com o crédito tributário resultante da aplicação dos descontos (fls. 266 - 274): (...)

139. A Impugnante reconheceu as despesas relacionadas à autuação estadual quando do seu pagamento, tendo deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o montante total das despesas relacionadas aos autos de infração estaduais, incluindo-se os valores de multa e juros, totalizando R\$ 3.386.789,30 (que já considera a redução dos valores da multa e dos juros moratórios), conforme o quadro abaixo, em que a Impugnante simplificou o valor diferenciando cada parcela conforme sua natureza, para fins desta Impugnação: (...)

(...)

140. A autoridade fiscal, nos Autos de Infração ora impugnados, glosou o valor de R\$ 2.877.899,80, resultado do desconto de R\$ 508.889,50 do valor total dos juros e multa referidos acima, relativa aos juros sobre o principal – ICMS lançado.

141. A glosa das referidas despesas foi embasada no parágrafo 5º do artigo 352 do RIR/18, que determina que não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, com fulcro no parágrafo 5º do artigo 41 da Lei no 8.981/95. A fiscalização também invocou os artigos gerais de dedutibilidade de despesas usuais e necessárias, mencionados nos itens anteriores.

3.4.1. Dedutibilidade de multas em geral

142. Conforme será detalhado nos itens 4.3.2. e 4.4.1., desde que preenchidos os requisitos gerais de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99, atualmente reproduzido no artigo 311 do RIR/18, as multas devem ser dedutíveis. Isto é dizer, que, se o pagamento de determinada multa for usual e normal à atividade empresarial do contribuinte, não há fundamento para a glosa dessa despesa, sob pena de ilegalidade por violação do conceito de tributo, que não pode constituir sanção de ato ilícito.

143. Por esta razão todas as multas objeto destas autuações devem ser dedutíveis, inclusive as multas fiscais, pois são multas usuais à impetrante na condição de sociedade empresária, distribuidora de energia elétrica, contribuinte do ICMS na execução usual de sua atividade e na geração de suas receitas tributáveis.

3.4.2. Dedutibilidade de multas por omissão ou incorreção na apresentação de obrigações acessórias

144. Como exposto acima, a autoridade fiscal pretende glosar do valor de R\$ 485.651,61 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Impugnante com o fundamento de que seria aplicável o parágrafo 5º do artigo 352 do RIR/18, segundo o qual não são dedutíveis as multas por infrações fiscais.

145. Da leitura do próprio dispositivo invocado pela d. autoridade fiscal, deve-se destacar a seguinte ressalva à regra que determina a indedutibilidade dessas multas:

“Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, exceto as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo”.

146. É evidente, pela própria descrição da infração no AIIM no 93300008.09.00002057/2018-18, que a multa lá consubstanciada não visa a penalizar a falta ou insuficiência de pagamento de tributo, mas infração por apresentação incorreta ou a omissão de obrigações acessórias. É o que se depreende do trecho abaixo, o AIIM:

(...)

147. Uma interpretação na linha de que a falta de apresentação correta de obrigações acessórias, fatalmente, resultaria na falta ou insuficiência de pagamento de tributo não é cabível nesse caso. Trata-se de infrações distintas: o recolhimento a menor de tributos, e a apresentação com incorreções ou omissões de obrigações acessórias.

148. A multa que se refere à infração de recolhimento a menor de tributos é aquela calculada sobre o principal devido, como aquela do AIIM no 93300008.09.00002565/2018-04.

A multa do AIIM no 93300008.09.00002057/2018-18, aqui discutida, se refere à infração relacionada ao compliance tributário, à garantia de que, independentemente da existência de crédito tributário em favor do Fisco, o contribuinte deve apresentar as obrigações acessórias regularmente, de modo que a administração tenha maior controle e identifique as eventuais infrações relacionadas ao recolhimento a menor de tributos com mais facilidade. Trata-se de multas relativas a infrações distintas que visam punir condutas de naturezas distintas e com diferentes fins.

149. O argumento de que as infrações relacionadas a obrigações acessórias indiretamente resultariam em pagamento a menor de tributo, além de não considerar a natureza dessas multas no contexto da norma aqui discutida, resultaria em seu completo esvaziamento, pois as multas por infrações fiscais se resumem em multas em razão da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de tributo e multas por obrigações acessórias apresentadas incorretamente ou não apresentadas.

150. A regra de indedutibilidade das multas fiscais e suas exceções, embora atualmente esteja fundamentada no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, já existia com idêntico texto no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 e no parágrafo 5º do artigo 7º da Lei nº 8.541/92, que revogou aquele.

151. Nesse contexto, a Receita Federal, à época, exarou o Parecer Normativo CST no 61, de 1 de janeiro de 1979, em que tratou de elucidar a interpretação da referida regra e de suas exceções. No que se referiu à dedutibilidade das multas

por infrações fiscais que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, a Impugnante destaca os trechos abaixo, em que resta clara a diferenciação entre as multas e a dedutibilidade da multa aqui discutida:

“3. MULTAS DEDUTÍVEIS, PORQUE RELATIVAS A INFRAÇÕES DE QUE NÃO RESULTA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

(...)

3.2 - O Código Tributário Nacional (CTN, Lei no 5.172/66) distingue, no artigo 113, a obrigação tributária em principal ou acessória:

"A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". (art. 113, § 1º).

"A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". (art. 113, § 2º)

3.3 - A distinção funda-se precipuamente na natureza do objeto da obrigação.

Se tributo ou penalidade, a obrigação será "de dar", classificando-se como principal; se for outras prestações, positivas ou negativas, ela será "de fazer" ou "não fazer", classificando-se como acessória. É óbvio que somente pode ocasionar falta ou insuficiência de pagamento de tributo a inadimplência de obrigação que o tenha por objeto, isto é, a principal.

3.4 - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e se extingue juntamente com o cumprimento do crédito dela decorrente. Nesse ínterim, coexiste a possibilidade de sua inadimplência, passível de manifestarse por dois modos:

a) por mora; b) por falta de cumprimento de obrigação acessória necessária à efetivação do lançamento normal estabelecido pela legislação do tributo.

(...)

3.6 - A outra modalidade de inadimplência envolve necessariamente a inexecução, total ou parcial, de obrigação acessória. E que a legislação do tributo pode cominar ao sujeito passivo ou terceiro a prática de ato (obrigação de fazer: acessória), cuja omissão (infração à acessória) implicará falta de pagamento de tributo (infração à principal). Estas obrigações acessórias possuem esse efeito por terem sido erigidas, pela legislação, em condição do lançamento normal.

Como tais se incluem, por exemplo, a obrigação de prestar informações quanto a matéria de fato indispensável à constituição do crédito tributário (lançamento com base em declaração - art. 147, CTN) e a obrigação de reter o imposto de renda na fonte, ato indispensável à homologação (art. 150, CTN).

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. (Como exemplos de multas por essa razão dedutíveis, sejam citadas as previstas nos artigos 533, II, "c", "d", "e" e "f"; 534, "a"; 539 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR - e 405, 408 e 396 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI). Já as multas relativas a infrações de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de

tributos serão dedutíveis quando de natureza compensatória. E o que passamos a ver.”

(...)

154. Independentemente do disposto acima, cabe destacar que a própria legislação fiscal permite a dedução de prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, desde que sejam cumpridos os requisitos previstos neste dispositivo legal (artigo 376 do RIR/18). Portanto, uma análise sistemática da legislação sobre o tema leva à conclusão de que o simples fato de a multa ter por objetivo a punição por um ilícito não seria suficiente para se concluir pela sua indedutibilidade.

155. Aliás, a glosa de despesa com multa expressamente dedutível, usual e normal à atividade da Impugnante, tal como a multa em questão, iria diretamente de encontro com o próprio conceito de tributo, que, conforme o art. 3º do CTN não pode constituir sanção de ato ilícito.

156. A vedação da dedutibilidade de multa expressamente dedutível pela própria legislação fiscal com fundamento na regra geral de dedutibilidade pois a multa tem caráter de punir certa infração resultaria em aumento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL unicamente em razão da ilicitude que deu ensejo à multa, constituindo sanção de ato ilícito por meio de tributo. A glosa nesse caso, torna-se ainda mais evidentemente ilegal e até inconstitucional.

157. Por essas razões, a Impugnante pleiteia o cancelamento do r. AIIM ora discutido no que se refere à indedutibilidade da multa por omissão ou incorreção na apresentação de obrigações acessórias ao Fisco Estadual exigida originalmente no AIIM no 93300008.09.00002057/2018-18.

3.4.3. Dedutibilidade de juros e encargos moratórios

158. A autoridade fiscal glosou as despesas nos valores de R\$ 538.694,96 e 456.195,84, referentes aos juros calculados sobre a multa de ofício e sobre a multa relativa a obrigações acessórias, objeto dos Autos de Infração estaduais no 93300008.09.00002565/2018-04 e 93300008.09.00002057/2018-18, respectivamente.

159. A fiscalização não especificou o fundamento específico para a glosa dos juros sobre as multas, mas apenas indicou que as glosas da Infração 02 se referem a “multas tributárias e seus encargos”, como se os mesmos fundamentos para a glosa das despesas com as multas fossem aplicáveis para os juros incidentes sobre essas multas.

160. A fiscalização parece partir da premissa de que os juros teriam a mesma natureza das multas sobre as quais foram calculados, que a fiscalização entende serem indedutíveis. Contudo, essa interpretação é equivocada, pois os juros são prestações independentes daquela com relação aos quais são calculados, com natureza jurídica própria.

161. Os juros moratórios possuem, em essência, natureza jurídica de indenização, uma vez que visam apenas a atualizar o valor do crédito tributário ou da multa sobre os quais incidem, tendo em vista o momento em que ocorreu o pagamento versus o momento da autuação.

162. Nessa perspectiva, se sobre o valor das multas, que se baseia no valor devido ao Fisco em razão de certas infrações, não houvesse a previsão de juros de mora,

diante da demora para a realização da fiscalização e eventual autuação, estes não recomporiam mais o patrimônio do Estado.

163. O Supremo Tribunal Federal recentemente se manifestou em sede de repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.063.187 / SC, julgado em 27/092021, sobre a natureza indenizatória dos juros moratórios (Selic, no caso em análise pela Corte) independente da obrigação que lhes deu causa. Veja-se, nesse sentido, no trecho do voto destacado abaixo:

“Cumprе destacar, ainda, que os juros de mora legais têm natureza jurídica autônoma em relação à natureza jurídica da verba em atraso. Vide, em primeiro lugar, que eles não constituem frutos civis (parcela acessória que, em regra, segue a sorte do principal) decorrentes da exploração econômica do capital, como ocorre, por exemplo, com os juros remuneratórios (ou compensatórios) em relação ao mútuo feneratício. É necessário notar, ainda, que a causa que gera o direito aos juros de mora legais decorre de um ato ilícito imputado ao devedor consistente no não pagamento dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor nas datas estabelecidas.

[8] “Distinguem-se os juros em compensatórios e moratórios. Quando compensatórios, os juros são os frutos do capital empregado e nesse sentido é que melhor assenta o conceito acima formulado. Quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo” (SÍLVIO RODRIGUES. Direito Civil. São Paulo: Saraiva. v. 2, p. 258).”

(...)

165. Na hipótese de não se entender pelo cancelamento da glosa das despesas com juros sobre as multas aqui referidas pelos fundamentos descritos acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante pede que seja cancelada ao menos a glosa com relação aos juros sobre a multa relacionada a obrigações acessórias, expressamente dedutível conforme o artigo 344 do RIR/99, reproduzido pelo artigo 352 do RIR/18. Caso se entenda que os juros têm natureza de acessório ao principal (o que aqui se repudia), o cancelamento das glosas sobre as multas deve ensejar no automático cancelamento das glosas sobre os juros incidentes.

3.5. Infração 03 | Glosa de despesas com multas de natureza não tributária

3.5.1. Aspectos Gerais

166. Conforme indicado pela d. Fiscalização, a Impugnante, em seus resultados dos anos-calendário 2017 e 2018, reconheceu em sua contabilidade ter incorrido em despesas com multas que oneraram seus resultados nos valores de R\$ 4.884.692,90 e R\$ 5.964.898,34, respectivamente, conforme registrou nas rubricas constantes na tabela abaixo. Esses valores não foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que foram considerados como dedutíveis pela Impugnante (fls.

818 - 888):

(...)

167. As multas objeto da Infração 03 dos Autos de Infração ora impugnados se referem a multas administrativas aplicadas pela ANEEL no contexto do controle de qualidade dos serviços e dos produtos da Impugnante, em linha com seu regime de concessão e permissão (mais detalhes nos autos da fiscalização - fls. 43

- 45). Na sistemática da qualidade são contemplados a continuidade do fornecimento, a qualidade do atendimento comercial, conformidade com a tensão do fornecimento, perdas de energia elétrica e satisfação do consumidor.

168. A d. fiscalização pleiteou, nos Autos de Infração aqui impugnados, a glosa das despesas com as multas administrativas descritas neste item com base nas regras gerais de dedutibilidade de despesas (art. 311) e com base no art. 57 da IN SRF no 390/04 e na IN RFB no 1.700/17, nas quais se lê que “as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.”

169. Ora, não há nas leis tributárias regra expressa regulando a dedutibilidade de multas de natureza não tributária. Diante da ausência de um tratamento exposto aplicável a essas multas, inclusive as impostas por autarquias ou órgãos reguladores, a análise da dedutibilidade de tais despesas devem ser feita caso a caso, à luz dos requisitos gerais previstos pelo artigo 311 do RIR/18.

170. Nesse sentido, deve-se, desde já, destacar que os atos normativos infralegais utilizados como fundamento da autuação neste ponto pela d. fiscalização são ilegais, pois não têm fulcro em qualquer lei em sentido estrito, o que macula tais regras de ilegalidade e inconstitucionalidade por afronta ao Princípio da Legalidade Tributária, constante no artigo inciso I do artigo 150 da CF.

171. Segundo esse dispositivo constitucional, é vedado aos entes federativos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. O termo “lei”, na interpretação desse normativo constitucional deve ser lido em sentido estrito, referindo-se à lei em sentido formal, sujeita ao processo legislativo democrático, em oposição a normas regulamentares emitidas pelo Poder Executivo, conforme esclarece Luís Eduardo Schoueri¹¹:

“A lei ordinária é a fonte por excelência para a instituição de tributos. É a ela que se refere a Constituição, no artigo 150, I, ao vedar a qualquer das pessoas jurídicas de direito público “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Positiva-se, assim, o Princípio da Legalidade, a ser examinado no Capítulo VII.” (destaques da Impugnante)

(...)

174. Assim, a melhor interpretação para os termos “usual” e “normal” é no sentido de que a despesa em questão pode ser excepcional ou esporádica em relação ao dia a dia do contribuinte, desde que, por outro lado, possa ser considerada como usual ou normal à natureza de seu negócio, das suas operações ou atividades.

175. As multas administrativas, impostas à Impugnante pela ANEEL, órgão regulador que regula sua atividade no contexto de concessão pública, definitivamente devem ser interpretadas como usuais e normais à sua atividade, pois são gastos relativos ao próprio exercício da atividade principal da contribuinte na condição de distribuidora de energia elétrica, ligados diretamente com a exploração de seu objeto social. Foi justamente o desempenho de suas atividades empresariais (veja-se, geradoras de receitas operacionais) que desencadeou que desencadeou essas despesas.

176. Antes que se afirme que a indedutibilidade decorre da impossibilidade de que o contribuinte transfira à sociedade o ônus de sua ineficiência, reduzindo com

ele a base de cálculo tributária, não deve esquecer esta d. Delegacia julgadora que tributo não pode ser revestido de sanção.

(...)

178. Pode-se inclusive afirmar que a glosa de despesas com multas usuais e normais à atividade dos contribuintes, tais como as multas regulatórias em comento resultam em verdadeiro agravamento da própria penalidade, pois o contribuinte, ao infringir a legislação regulatória, já sofre a imposição do dever de indenizar ou pagar multa, medidas típicas e aptas justamente para compensar o dano causado.

179. Ricardo Mariz de Oliveira¹⁴ foi claro em sua interpretação no sentido do aqui exposto:

“(...) até despesas ou perdas derivadas de alguma ineficiência da empresa, ou de algum ato de imperícia ou negligência, ou até mesmo de dolo, são dedutíveis quando relacionadas com a atividade empresarial.”

180. Deste modo, é imperioso o cancelamento da glosa de despesas com multas regulatórias deduzidas pela Impugnante nos anos-calendário 2017 e 2018, pois, no contexto de sua atividade empresarial de distribuidora de energia elétrica, é usual e normal que incorra em determinadas ineficiências que dão ensejo à aplicação de multas pela ANEEL, órgão regulador de sua atividade específica, em cumprimento ao art. 311 do RIR/18. Essas multas são essenciais para sua atividade e, ao final, à geração de suas receitas operacionais.

3.5.2. Dedutibilidade de multas regulatórias com caráter compensatório

181. Subsidiariamente, caso esta Delegacia entenda que as multas regulatórias são indedutíveis em razão de seu caráter punitivo, deve ser cancelada a glosa das despesas ao menos com as multas que, como se verá a seguir, têm caráter compensatório e não sancionatório. Para melhor verificar a natureza compensatória da maior parte das multas objeto da autuação, cabe uma breve descrição dos fatos que ensejam sua aplicação.

A análise do Módulo 8 do PRODIST evidencia uma das consequências advindas da possibilidade de se medir alguns indicadores individualmente e outros somente de forma conjunta. Tal distinção trouxe às distribuidoras o dever de compensar os consumidores ou distribuidoras acessantes afetados pelas violações aos limites de continuidade individual dos indicadores DIC, FIC, DMIC e DICRI, conforme Módulo 8 do PRODIST, seção 8.2, item 5.11 na redação vigente à época, atualmente (desde 2021) nos itens 219-223).

182. A violação aos limites dos indicadores DIC, FIC e DMIC gerará aos consumidores afetados um crédito a ser compensado no máximo duas faturas subsequentes após o período de apuração. No caso de violação aos limites do indicador DICRI, o período máximo para a compensação será de dois meses após o mês de ocorrência da interrupção. Portanto, o valor da compensação poderá ser parcelado e creditado no máximo nas duas faturas subsequentes à fatura mensal, podendo ser, alternativamente, pago em moeda corrente. Ainda, em havendo inadimplência por parte do consumidor ou distribuidora acessantes, referido crédito poderá ser utilizado para deduzir o montante dos débitos vencidos a favor da distribuidora que não sejam objeto de contestação administrativa ou judicial, desde que haja acordo entre as partes nesse sentido¹⁵.

183. Caso haja, por parte da distribuidora, violação do limite de mais de um indicador de continuidade individual DIC, FIC e DMIC, em um determinado período de apuração, ela somente deverá compensar o indicador que apresentar o maior valor da compensação. Contrariamente, caso haja violação ao indicador de continuidade individual DICRI, a compensação será realizada sem prejuízo das compensações a serem pagas por violação dos indicadores DIC, FIC e DMIC, podendo, inclusive, haver compensação referente a mais de uma violação do limite do indicador DICRI no mesmo mês. Logo, no caso de violação ao DICRI, a compensação a ser paga será a soma das compensações calculadas para cada violação¹⁶.

184. As distribuidoras têm, ainda, a obrigação de enviar faturas aos consumidores com informações a respeito dos indicadores de continuidade individuais, do direito de o consumidor solicitar à distribuidora a apuração dos indicadores DIC, FIC, DMIC e DICRI a qualquer tempo, assim como do direito do consumidor de receber uma compensação pela violação desses limites – e não compensação pela violação dos indicadores coletivos. É o que consta no item 5.13.2, na redação vigente à época, e 223 a 235, atualmente, da seção 8.2 do Módulo 8 do PRODIST.

185. Não há dúvidas, portanto, de que o Módulo 8 do PRODIST define a natureza compensatória dos valores pagos aos consumidores e distribuidoras acessantes afetados pela violação aos limites dos indicadores de continuidade individuais DIC, FIC, DMIC e DICRI.

186. Do ponto de vista da dedutibilidade das multas, de acordo com a doutrina e jurisprudência, as multas compensatórias são aquelas que visam a ressarcir a Administração de algum prejuízo que a ação ou inação do administrado lhe causou¹⁷. Assim, pode-se dizer que as multas compensatórias se destinam a reparar algum dano ou prejuízo decorrente do não cumprimento da obrigação, não se destinando a punir o infrator, mas tão somente compensar a parte lesada da obrigação pelo prejuízo suportado em virtude do descumprimento.

187. Conforme descrito acima, nos casos sob análise, por regulação da ANEEL, multas compensatórias ocorreriam nos casos em que há violação aos limites do Módulo 8 do PRODIST, nos quais a Impugnante está obrigada a compensar os consumidores nas próximas faturas.

188. As multas sancionatórias ou punitivas, por sua vez, visam a, além de compensar o prejuízo causado pelo sujeito passivo inadimplente, puni-lo pela conduta praticada, trata-se de sanção prevista para coibir o descumprimento de obrigações ou a prática de ilícitos. Relativamente aos casos concretos, a multa sancionatória, conforme mencionado anteriormente, seria aplicada na hipótese em que há violação aos indicadores de continuidade coletivos e individuais, o que resulta na obrigação de as distribuidoras pagarem aos Entes Reguladores determinados valores previstos na legislação de regência.

189. Analisando especificamente a dedutibilidade de multas, o Parecer Normativo do CST no 50, de 07 de julho de 1976, entendeu pela dedutibilidade de multa decorrente do inadimplemento de obrigação contratual consistente na venda de uma determinada quantidade de mercadorias.

190. Posteriormente, as autoridades fiscais editaram o **Parecer Normativo CST nº 61/79**, que dispôs que as multas por infrações a legislações não tributárias seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como regra geral. As únicas

exceções seriam as multas compensatórias e as multas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos. O principal argumento utilizado foi o de que as multas sancionatórias não seriam necessárias e úteis à atividade da empresa. Todavia, a Impugnante entende que as conclusões expostas no referido parecer vão de encontro com a legislação tributária vigente, estando em total dissonância com os preceitos acima expostos¹⁹.

191. O CARF vem se manifestando no sentido de que as multas administrativas são dedutíveis. Nesse sentido, citem-se o Acórdão no 10-96.919, de 18 de setembro de 2008 e Acórdão no 103-21.065, de 17 de outubro de 2002, que decidiram, respectivamente, pela dedução de multa aplicada em virtude da invasão de território e multa aplicada pelo Banco Central do Brasil pela devolução de cheques.

192. Assim, caso não seja acolhido o pleito da Impugnante para a glosa total das despesas com multas regulatórias, o que vai de encontro com as regras de dedutibilidade de despesas e com o próprio conceito de renda, faz-se necessário o cancelamento da autuação ao menos com relação às multas impostas pela ANEEL à Impugnante que evidentemente têm caráter compensatório, e não sancionador.

3.6. Infração 05 | Multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL: Impossibilidade de concomitância com a multa de ofício.

193. Como já relatado, além da cobrança dos débitos de IRPJ e de CSLL, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora, a autoridade fiscal pretende também a imposição de multa isolada de 50%, em razão de a Impugnante ter deixado de recolher valores de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL em decorrência da dedutibilidade das despesas ora discutidas.

194. O suposto não recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL decorre, portanto, exclusivamente da infração apurada no lançamento ora impugnado, a qual já foi devidamente apenada com a multa de ofício de 75%.

195. Assim, ao exigir tal penalidade (75% de multa de ofício), a autoridade fiscal já está punindo a Impugnante por ter deixado de recolher os valores supostamente devidos a título de IRPJ e de CSLL, de modo que a exigência da multa isolada de 50% importa em imposição de dupla penalidade pela mesma infração, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado bis in idem punitivo.

196. Tal multa deve, assim, ser aplicada apenas ao longo no ano-calendário correspondente e nas hipóteses em que do lançamento não decorre exigência de tributo. Justamente por ser exigida isoladamente é que recebe a denominação de multa isolada.

197. No entanto, esse não é o caso dos autos de infração ora impugnados, nos quais está sendo indevidamente imposta dupla penalidade à Impugnante.

(...)

203. Diante do exposto, resta claro que a multa isolada aplicada em razão da suposta falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL deve ser cancelada, ainda que parcialmente, sob pena de incorrer em bin in idem ou, ao menos, em razão de afronta ao princípio consunção, conforme vem sendo decidido pelo CARF e pelo STJ.

3.7. Inaplicabilidade das disposições do artigo 364 do RIR/99 para a CSLL, reproduzido no artigo 376 do RIR/18.

204. Adicionalmente aos argumentos mencionados acima, especificamente com relação à CSLL, a Impugnante destaca que as glosas realizadas pela fiscalização - seja em relação às perdas não técnicas, seja em relação às obrigações especiais - são aplicáveis à CSLL, na medida em que a legislação fiscal não autoriza a adição das referidas despesas na base de cálculo desse tributo.

205. Nesse sentido, é importante destacar que a base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, é o resultado do exercício apurado de acordo com as regras estabelecidas pela legislação comercial, ajustado por determinadas adições e exclusões previstas não somente nessa lei, mas em diversos diplomas legais.

206. De modo geral, as despesas que compõem o lucro líquido não devem ser estranhas à atividade da sociedade ou implicar mera liberalidade. Uma vez cumprido este requisito, em virtude do disposto no artigo 2º da Lei nº 7.689/98, as despesas somente seriam indedutíveis da base de cálculo da CSLL caso houvesse previsão expressa nesse sentido, em legislação que trata dessa contribuição.

207. Recentemente, o artigo 50 da Lei no 12.973/14 passou a determinar expressamente que os novos comandos legais atinentes ao IRPJ previstos nessa lei devem ser aplicados para a CSLL também. Tal técnica legislativa demonstra que os comandos legais relacionados com o IRPJ não são aplicáveis de forma automática para CSLL, de tal sorte que restrições e previsões de qualquer natureza do IRPJ somente devem ser estendidas para a CSLL caso haja legislação em vigor dispondo nesse sentido, confirmando que não há uma coincidência necessária entre o lucro real e a base de cálculo da CSLL, uma vez que, juridicamente, esses conceitos representam grandezas notadamente independentes e diferentes no ordenamento jurídico nacional.

208. Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil, editou a Instrução Normativa no 1.700, de 14 de março de 2017, a qual dispõe em seu artigo 3º que “ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ”. Ratificando o entendimento de que as normas do IRPJ não são aplicáveis automaticamente para a CSLL, e que em uma situação de conflito entre normas, prevalece a norma específica para a CSLL.

209. No âmbito da jurisprudência, o CARF, inclusive, já se manifestou no sentido de que, apesar da similaridade das bases de cálculo, em observância Original PROCESSO 11282.720017/2022-06 ACÓRDÃO 101-023.404 – 9ª TURMA/DRJ01 41 ao princípio da estrita legalidade, é vedada a determinação da base de cálculo de um determinado tributo com base na legislação de outro²⁵. Sendo assim, não é possível aplicar as regras de determinação da base de cálculo do IRPJ à CSLL, salvo se houvesse lei em sentido estrito que determinasse o ajuste na base de cálculo respectiva, o que não é o caso.

210. Nota-se que, diferentemente do que ocorre com o IRPJ, não há qualquer norma, geral e abstrata, que vede a dedução na base de cálculo da CSLL das despesas decorrentes do pagamento de multas incidentes sobre tributos. Tal entendimento é corroborado pelo julgamento do Acórdão no 1103-000.579, em 23 de novembro de 2011. Vide ementa abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2001 MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. DEDUTIBILIDADE.

As despesas relativas a multas por infrações fiscais não estão incluídas entre as adições a serem efetuadas ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.”

211. Nesse contexto, ainda que os valores glosados pudessem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, o que se admite apenas para fins de argumentação, a vedação prevista nele não seria aplicável à CSLL, por falta de previsão expressa nesse sentido.

4. Do Pedido

212. Ante todo o exposto, a Impugnante requer sejam julgados integralmente insubsistentes os lançamentos, cancelando-se integralmente os Autos de Infração lavrados, na medida em que são indevidas as glosas realizadas pela fiscalização das despesas de IRPJ e CSLL, bem como é indevida a glosa do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL compensadas dos tributos devidos no ano-calendário 2017.

213. Em relação à preliminar de nulidade, requer a Impugnante que:

Seja declarada a insubsistência dos Auto de Infração ora impugnados com relação à Infração 04, uma vez que não foi proferida decisão definitiva nos autos do processo administrativo no 10480.729848/2019-31, reconhecendo a existência de ajustes à apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2016 que possa impactar no saldo disponível de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano calendário 2017;

Subsidiariamente, requer-se o sobrestamento do julgamento do presente processo administrativo até que seja proferida decisão definitiva nos autos do processo administrativo de crédito no 10480.729848/2019-31, considerando que a suposta insuficiência de saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL somente será confirmada quando houver decisão no referido processo.

214. Já em relação ao mérito, requer a Impugnante que:

A. Infração 01: sejam canceladas as glosas de despesas com perdas não técnicas pois (i) O valor relativo às perdas não técnicas é usual e normal às atividades desenvolvidas pela Impugnante, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no disposto no artigo 299 do RIR/99, posteriormente reproduzido no artigo 311 do RIR/18; (ii) ainda que se entendesse que as perdas não técnicas não são despesas necessárias da Impugnante, nos termos do artigo 299 do RIR/99, reproduzido no artigo 311 do RIR/18, o direito à dedutibilidade de tais valores estaria resguardado à Impugnante, pois ela cumpriu todos os requisitos previstos no artigo 364 do RIR/99, reproduzido no artigo 376 do RIR/18, que permite a dedução de despesas com desfalque e furto, bem como é aplicável a regra sobre a dedutibilidade de quebras e perdas, consoante no artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18; e (iii) a indedutibilidade das perdas não técnicas representaria verdadeiro bis in idem, que é vedado pelo sistema tributário brasileiro.

B. Infração 02: sejam canceladas as glosas de despesas com multas tributárias e seus encargos, porque as multas específicas pagas pela Impugnante são usuais e normais à sua atividade, em linha com o artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18, e a vedação à sua dedutibilidade apenas em razão de seu caráter eventualmente sancionatório é ilegal, por violar o próprio conceito de tributo do

art. 3º do CTN, que dispõe que tributo não pode constituir sanção de ato ilícito. Com relação aos juros moratórios incidentes sobre as multas, esses têm natureza distinta da obrigação que lhes deu causa, conforme posicionamento do STF em sede de repercussão geral (RE no 1.063.187 / SC), guardando natureza indenizatória, dedutível, portanto, independentemente da dedutibilidade das multas.

Subsidiariamente, requer ao menos o cancelamento da glosa das despesas com multas por omissão ou incorreção na apresentação de obrigações acessórias, pois essas multas são expressamente dedutíveis nos termos do § 5º do artigo 344 do RIR/99, reproduzido no artigo 352 do RIR/18, que permite a dedução de multas fiscais impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Caso também não seja acatado o cancelamento da autuação com relação à natureza indenizatória dos juros moratórios, deve ser cancelada sua glosa sempre que reconhecida a dedutibilidade da multa que lhe deu causa;

C. Infração 03: sejam canceladas as glosas de despesas com as multas administrativas, impostas à Impugnante pela ANEEL, com base nas regras gerais de dedutibilidade de despesas (artigo 299 do RIR/99, reproduzido no artigo 311 do RIR/18), na ilegalidade das normas infralegais que fundamentaram a autuação e na impossibilidade de que um tributo figure como sanção de ato ilícito (artigo 3º do CTN);

D. Infração 05: seja cancelada a imposição de multa isolada com pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL por impossibilidade de concomitância dessa multa com a multa de ofício; e

E. Seja integralmente cancelada a autuação com relação à parcela do crédito tributário relativa à CSLL, pois não há previsão para a adição das despesas glosadas à base de cálculo desse tributo."

4. Em Sessão de 16 de fevereiro de 2023, a 9ª Turma da DRJ/01 julgou a defesa improcedente, por meio do Acórdão nº 101-023.404 (e-fls. 3281/3335) e cuja ementa ora transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018 PERDAS NÃO-TÉCNICAS. SETOR ELÉTRICO.

As perdas não-técnicas do setor elétrico só são dedutíveis se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros e, desde que haja inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial (Solução de Consulta n. 3, de 2017).

Se notícia-crime "constitui-se em singelo ato de comunicação, verbal ou escrita, com descrição de fato que pode vir a constituir infração penal", não se enquadra nesse conceito documento no qual não se descreve um fato, mas se trata muito mais de exortar a autoridade pública para que combata os crimes contra o setor elétrico, ou seja, em que não se pede para que se investigue fatos já ocorridos, mas que se busque maior eficácia no combate aos futuros crimes.

MULTAS TRIBUTÁRIAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as multas compensatórias e aquelas decorrentes de infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Não são dedutíveis as multas por descumprimento de obrigação acessória que se constitua em condição para o lançamento tributário, pois, nesse caso, ela acarreta falta ou insuficiência de pagamento do tributo.

MULTAS REGULAMENTARES. SETOR ELÉTRICO.

O descumprimento de normas regulamentares da Aneel não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento dessas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa; nem se pode entender que despesas com as aludidas multas administrativas são habituais, na medida em que não se pode admitir a habitualidade no descumprimento de normas administrativas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

5. Cientificado eletronicamente da decisão em 17/03/2023, a empresa, em 18/04/2023, interpôs recurso voluntário (e-fls. 3351/3409), onde reitera as alegações de defesa e rebate determinados pontos da decisão recorrida, alegando em síntese:

3.1. Preliminar

3.1.1. Infração 04 | Da inexistência de ajuste líquido e certo ao saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL que enseje a glosa de sua compensação;

Mérito

3.2. Dedutibilidade de despesas usuais e normais à atividade da Recorrente - artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18

3.3. Infração 01 | Glosa de despesas com perdas não técnicas de energia elétrica

3.3.1. Esclarecimentos iniciais – das perdas técnicas e não técnicas;

3.3.2. Dedutibilidade dos valores das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

3.3.3. Aplicabilidade da regra sobre a dedutibilidade de quebras e perdas – artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18;

3.3.4. Dedutibilidade de despesas com desfalque, apropriação indébita e furto – artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18;

3.3.5. Da impossibilidade de glosa das despesas com as perdas não técnicas - ocorrência de bis in idem;

3.4. Infração 02 | Glosa de despesas com multas tributárias e seus encargos de mora;

3.5. Infração 03 | Glosa de despesas com multas de natureza não tributária;

3.6. Infração 05| Multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL: Impossibilidade de concomitância com a multa de ofício

3.7. Inaplicabilidade das disposições do artigo 364 do RIR/99 para a CSLL, reproduzido no artigo 376 do RIR/18;

4. Do Pedido

Ante todo o exposto, a Recorrente requer que seja dado provimento para o presente Recurso Voluntário, a fim de que sejam julgados integralmente insubsistentes os lançamentos, cancelando-se integralmente os Autos de Infração lavrados, na medida em que são indevidas as glosas realizadas pela fiscalização das despesas de IRPJ e CSLL, bem como é indevida a glosa do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL compensadas dos tributos devidos no ano-calendário 2017.

Em relação à preliminar de nulidade, requer a Recorrente que:

(A) Seja declarada a insubsistência dos Auto de Infração com relação à Infração 04, uma vez que não foi proferida decisão definitiva nos autos do processo administrativo nº 10480.729848/2019-31, reconhecendo a existência de ajustes à apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2016 que possa impactar no saldo disponível de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2017;

(B) Subsidiariamente, requer-se o sobrestamento do julgamento do presente processo administrativo até que seja proferida decisão definitiva nos autos do processo administrativo de crédito nº **10480.729848/2019-31** ou a reunião dos feitos para julgamento conjunto, **considerando que a suposta insuficiência de saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL somente será confirmada quando houver decisão no referido processo.**

Já em relação ao mérito, requer a Recorrente que:

(A) Infração 01: sejam canceladas as glosas de despesas com perdas não técnicas pois (i) o valor relativo às perdas não técnicas é usual e normal às atividades desenvolvidas pela Recorrente, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no disposto no artigo 299 do RIR/99, posteriormente reproduzido no artigo 311 do RIR/18; (ii) ainda que se entendesse que as perdas não técnicas não são despesas necessárias da Recorrente, nos termos do artigo 299 do RIR/99, reproduzido no artigo 311 do RIR/18, o direito à dedutibilidade de tais valores estaria resguardado à Recorrente, pois ela cumpriu todos os requisitos previstos no artigo 364 do RIR/99, reproduzido no artigo 376 do RIR/18, que permite a dedução de despesas com desfalque e furto, bem como é aplicável a regra sobre a dedutibilidade de quebras e perdas, consoante no artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18; e (iii) a indedutibilidade das perdas não técnicas representaria verdadeiro bis in idem, que é vedado pelo sistema tributário brasileiro.

(B) Infração 02: sejam canceladas as glosas de despesas com multas tributárias e seus encargos, porque as multas específicas pagas pela Recorrente são usuais e normais à sua atividade, em linha com o artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18, e a vedação à sua dedutibilidade apenas em razão de seu caráter eventualmente sancionatório é ilegal, por violar o próprio conceito de tributo do art. 3º do CTN, que dispõe que tributo não pode constituir sanção de ato ilícito.

Com relação aos juros moratórios incidentes sobre as multas, esses têm natureza distinta da obrigação que lhes deu causa, conforme posicionamento do STF em sede de repercussão geral (RE nº 1.063.187/ SC), guardando natureza indenizatória, dedutível, portanto, independentemente da dedutibilidade das multas.

Subsidiariamente, requer ao menos o cancelamento da glosa das despesas com multas por omissão ou incorreção na apresentação de obrigações acessórias, pois essas multas são expressamente dedutíveis nos termos do § 5º do artigo 344 do RIR/99, reproduzido no artigo 352 do RIR/18, que permite a dedução de multas fiscais impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Caso também não seja acatado o cancelamento da autuação com relação à natureza indenizatória dos juros moratórios, deve ser cancelada sua glosa sempre que reconhecida a dedutibilidade da multa que lhe deu causa;

(C) Infração 03: sejam canceladas as glosas de despesas com as multas administrativas, impostas à Recorrente pela ANEEL, com base nas regras gerais de dedutibilidade de despesas (artigo 299 do RIR/99, reproduzido no artigo 311 do RIR/18), na ilegalidade das normas infralegais que fundamentaram a autuação e na impossibilidade de que um tributo figure como sanção de ato ilícito (artigo 3º, CTN);

(D) Infração 05: seja cancelada a imposição de multa isolada com a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL por impossibilidade de concomitância dessa multa com a multa de ofício; e

(E) Seja integralmente cancelada a autuação com relação à parcela do crédito tributário relativa à CSLL, pois não há previsão para a adição das despesas glosadas à base de cálculo desse tributo.

6. É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**, Relator

7. Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, e estando presentes os demais requisitos de admissibilidade, passamos às preliminares de mérito.

Questão preliminar – Infração 04 - sobrestamento e vinculação ao processo nº 10480.729848/2019-31 por conexão – prejudicada.

8. A Infração 04 trata de glosas das compensações de saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, relativo ao auto de infração em discussão, nos valores de R\$ 12.251.610,18 e R\$ 14.631.838,84, respectivamente (valor compensado na apuração referente ao ano-calendário 2017), e se baseia no entendimento da autoridade fiscal de que os referidos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, formados no ano-calendário 2016, são indevidos, pois foram objeto dos autos de infração consubstanciados no processo administrativo nº 10480.729848/2019-31 (e-fls. 48).

9. A Recorrente alega que, a 2ª Turma da DRJ/BSB, em 22/05/2020, conforme Acórdão 03-91.641, julgou improcedente a impugnação, e sendo assim apresentou Recurso Voluntário nos autos do processo administrativo nº 10480.729848/2019-31, que aguarda julgamento por este CARF. Não há, portanto, direito líquido e certo por parte da União de exigir qualquer crédito tributário relacionado à apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2016.

10. Descreve que não foi proferida decisão definitiva nos autos do correspondente processo administrativo, reconhecendo a existência de ajustes à apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2016 que possa impactar no saldo disponível de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL utilizados no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2017. E que, portanto, a insubsistência dos Auto de Infração ora recorridos, ao menos com relação à Infração 04, é flagrante, razão pela qual devem ser julgados improcedentes quanto a esse ponto.

11. Tal questão ficou prejudicada, pois, o referido processo foi julgado em sessão do dia 28.01.2025, Acórdão nº 1202-001.527 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA.

12. Por tais razões, nego provimento ao recurso neste ponto.

Mérito - Infração 01 - glosas de despesas com perdas não técnicas

13. A recorrente discorda do Acórdão recorrido, que considerou indedutíveis as Perdas Não Técnicas (PNT), conforme abaixo:

No que toca a este ponto, cabe esclarecer que, por força do disposto no art. 33 da Instrução Normativa RFB n. 2058, de 2021, este Colegiado está vinculado às soluções de consulta proferidas pela Cosit, razão pela qual aplica-se na espécie o que fora decidido na Solução de Consulta Interna n. 3, de 2017 (SCI n. 3/17), cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente as perdas técnicas razoáveis, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, poderá integrar o custo dos serviços prestados.

A energia elétrica correspondente as perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas as atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

Entretanto, as perdas não técnicas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

Dispositivos Legais: art. 291 do Decreto no 3.000, de 1999; art. 47 da Lei no 4.506, de 1964; Parecer Normativo CST no 50, de 1973.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente as perdas técnicas razoáveis, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, poderá integrar o custo dos serviços prestados.

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

Entretanto, as perdas não técnicas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

14. Discorda também da conclusão de que as PNT não são dedutíveis por não serem inerentes à atividade, argumentando que, em princípio, todos os custos e despesas são dedutíveis, salvo exceções legais. Cita obra de Ricardo Mariz de Oliveira, que afirma que o sistema legal parte do lucro líquido, deduzindo custos e despesas, e apenas discrimina exceções à dedutibilidade.

15. Cita ainda o art. 46, V, da Lei nº 4.506/1964, que define como custo "as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio.

16. Invoca a Recorrente que nesse contexto, tendo em vista que as perdas não técnicas incorridas pela Recorrente no exercício regular de suas atividades são usuais e normais, deve-se admitir a dedutibilidade de tais perdas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

17. Passemos, então, à análise das questões jurídicas e fáticas.

18. Em primeiro lugar, a melhor compreensão da questão posta sob julgamento deve partir da observação do conceito de "Perdas Não Técnicas", conforme definido na legislação regulatória expedida pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

19. Conforme constante do Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (Proret), revisão 2.0, aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 660, de 2015, **as perdas na distribuição de energia elétrica** são definidas do seguinte modo:

15. Perdas na Distribuição - PD: diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue, expressa em megawatt hora MWh, e composta pelas perdas técnicas e não técnicas.

16. **Perdas Técnicas** - PT: parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora MWh.

17. **Perdas Não Técnicas** - PNT: representa todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, **tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.** Corresponde à diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas, em megawatt-hora (MWh).

20. Observa-se que as “Perdas Não Técnicas” integram o conceito de “**Perdas na Distribuição**”, de modo que, de plano, há uma aproximação com a previsão de “quebras e perdas razoáveis” admitidas como integrantes do custo no art. 291 do RIR/99. A leitura de outras partes do Submódulo 2.6 do PRORET, porém, são relevantes para a completa compreensão do tema¹ :

3. **METODOLOGIA 3.** As perdas regulatórias de energia, consideradas no cálculo dos custos de compra de energia conforme Submódulo 3.2 do PRORET, possuem dois componentes, as Perdas na Distribuição e as Perdas na Rede Básica.

[...]

5. As Perdas na Distribuição são formadas pela soma das Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas.

[...]

7. As regras para a definição das Perdas Não Técnicas Regulatórias são descritas neste Submódulo.

8. A abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de perdas não técnicas é o da análise comparativa – yardstick competition.

9. Essa comparação é efetuada a partir da construção de um ranking de complexidade das áreas de concessão, que permite aferir a eficiência de cada distribuidora no combate às perdas não técnicas.

10. A partir da análise comparativa é definida uma meta de perdas não técnicas, que se trata de um nível de referência para as perdas não técnicas de uma área de concessão específica.

11. Caso os níveis regulatórios atuais estejam acima da meta de perdas não técnicas são definidas trajetórias de redução dos níveis regulatórios com o objetivo de alcançar as metas em certo período. Essas trajetórias não podem superar os limites definidos pela ANEEL.

21. Como se verifica, há metas e níveis regulatórios definidos pela ANEEL para as Perdas Não Técnicas referentes às atividades das concessionárias de energia elétrica, estabelecidos conforme detalhamento constante da referida Resolução.

¹ https://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2015660_Proret_Submod_2_6_V3.pdf

22. Além disso, conforme o Submódulo 7.1 do PRORET, parte da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), componente do valor faturado dos usuários, é integrada por parcela referente a recuperação dos custos relativos a Perdas Não Técnicas, conforme transcrição abaixo²:

6. COMPOSIÇÃO DA TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO – TUSD

[...]

III. TUSD PERDAS – parcela da TUSD que recupera os custos regulatórios com:

a) Perdas técnicas do sistema da distribuidora; b) Perdas não técnicas; e, c) Perdas de Rede Básica devido às perdas regulatórias da distribuidora

[...]

13. DA FATURA DO CONSUMIDOR FINAL

[...]

49. O valor correspondente à energia deverá ser definido, em R\$, a partir da soma dos valores faturados relativos aos seguintes itens:

I. Energia elétrica comprada para revenda, conforme item 8, §20, inciso I deste Submódulo, acrescida do valor da respectiva bandeira tarifária quando em vigor;”

II. Perdas (TE), conforme item 8, §20, inciso IV deste Submódulo; e III. Perdas (TUSD), conforme item 6, §15, inciso III deste Submódulo.

23. Apresentada a normatização acima, cabe verificar a possibilidade de enquadramento das Perdas Não Técnicas como custos ou despesas dedutíveis, à luz da legislação tributária.

24. Conforme resposta apresentada no curso da fiscalização, e reproduzida no Relatório Fiscal, a Recorrente considerou, nos anos-calendários (2017-2018) em questão, os montantes referentes às Perdas Não Técnicas como “**despesas dedutíveis**” e tais valores foram glosados pela autoridade fiscal, considerando as despesas com perdas não técnicas **não dedutíveis**:

Trechos do relatório Fiscal

3.2 INFRAÇÃO 01 – GLOSA DE DESPESAS COM PERDAS NÃO TÉCNICAS → TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL – ANO-CALENDÁRIO DE 2017 E 2018 38. Os valores das perdas não técnicas, ocorridas nos anos de 2017 e 2018, consideradas como despesas não dedutíveis por esta Fiscalização correspondem àqueles disponibilizados pela própria fiscalizada em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal n' 01, conforme demonstrado a seguir:

² https://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2014607_Proret_Submod_7_1_V4.pdf

Mês / Ano	Perda Não Técnica (R\$)	Mês / Ano	Perda Não Técnica (R\$)
jan/17	3.097.541,00	jan/18	2.008.233,00
fev/17	1.910.429,00	fev/18	-1.643.342,00
mar/17	2.043.335,00	mar/18	3.059.472,00
abr/17	2.217.746,00	abr/18	-1.040.601,00
mai/17	1.899.635,00	mai/18	1.681.968,00
jun/17	-817.742,00	jun/18	62.761,00
jul/17	-150.653,00	jul/18	1.970.972,00
ago/17	2.174.680,00	ago/18	3.549.046,00
set/17	1.550.731,00	set/18	4.677.997,00
out/17	4.298.939,00	out/18	6.287.417,00
nov/17	2.321.782,00	nov/18	3.005.955,00
dez/17	5.613.101,00	dez/18	4.965.303,00
TOTAIS	26.159.524,00	TOTAIS	28.585.181,00

25. A análise feita pela fiscalização teve como base um documento apresentado pela Recorrente à época do procedimento fiscal. Veja-se trechos do Relatório Fiscal:

33. Na ocasião, quando intimada a apresentar a comprovação do atendimento das condições legais para realizar aquelas deduções, tratou a Fiscalizada, em 07/08/2019, quando já estava sob procedimento fiscal, de encaminhar à Delegacia da Polícia Civil do Estado da Paraíba um documento solicitando combate de furto de energia e mais eficácia da polícia na tratativa dos registros de ocorrências policiais, conforme transcrição a seguir (...)

34. Como se depreende da leitura do documento que se refere também às perdas não técnicas ocorridas nos anos de 2017 e 2018 (objeto desta Fiscalização), ele não guarda em seu escopo as características de uma denúncia, pois não indica como, onde, quando e/ou quem teria cometido o delito.

Logo, não se trata de denúncia de furtos de energia, mas sim de uma solicitação para que a polícia combata o roubo de energia e seja mais eficiente na apuração de ocorrências policiais.

35. Assim posto, considerando que as perdas não técnicas não são inerentes às atividades da concessionária, e que não foram comprovadas as condições exigidas pela legislação tributária para conceder a condição de dedutibilidade dos valores incorridos, impõe-se a conclusão de que os valores que compõem das perdas não técnicas são indedutíveis e, portanto, devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

26. Este assunto já foi objeto de manifestações por parte de Turmas Julgadoras do CARF:

- Acórdão nº 1402-002.147, de 5 de abril de 2016, Relator Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves, não conferiu às Perdas Não Técnicas o tratamento de custo, à luz do art. 291 do RIR/99, mas lhes imputou o regramento estabelecido no art. 364 do RIR/99.

- Nos Acórdãos nº 1402-004.314, de 10 de dezembro de 2019, Relator Conselheiro Marco Rogério Borges, e nº 1402-004.517, de 10 de março de 2020, Redator

designado Conselheiro Marco Rogério Borges, entendeu-se que as Perdas Não Técnicas não poderiam integrar o curso dos serviços prestados, e somente poderiam ser deduzidas como despesas, acaso cumpridos os requisitos constantes do art. 364, do RIR/99.

- Em sentido contrário, em dois julgamentos mais recentes, Acórdãos nº 1004-000.155 e 1004-000.156, de 10 de abril de 2024, Relator Ilustre Conselheiro Jeferson Teodorovicz, decidiu-se que “As perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país, razão pela qual devem integrar o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99”. Tal entendimento se alinha ao voto vencido da Relatora Júnia Roberta Gouveia Sampaio, no já citado Acórdão nº 1402-004.517, de 2020.

- E mais recente ainda, o Acórdão nº 1101-001.349, de 16/07/2024, do Ilustre Relator Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que considerou “ As perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Sua natureza intrínseca à operação e o reconhecimento regulatório corroboram esta classificação.

Por constituírem custo, sua dedutibilidade é integral e não está sujeita aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade aplicáveis às despesas.

A energia perdida representa um custo efetivo para a distribuidora, sendo parte indissociável do processo de fornecimento de energia elétrica no contexto brasileiro. A glosa fiscal dessas perdas é, portanto, indevida e deve ser cancelada.

27. Pois bem, a leitura da normatização expedida pela ANEEL conduz à conclusão de **que existe uma parcela do custo da atividade das concessionárias de energia elétrica**, como a Recorrente, **que se refere às denominadas Perdas Não Técnicas**. Tanto é assim, que parte da tarifa cobrada dos consumidores se refere, exatamente, ao ressarcimento de tais custos, por meio da TUSD.

28. O teor do art. 46, inciso V, da Lei nº 4.506, de 1964, que é a base legal do art. 291 do RIR/99, reforça tal entendimento:

Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

[...]

V - As quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio; (...)

29. Observe-se que, no caput, do dispositivo as despesas e encargos são associadas “à aquisição, produção e venda dos bens e serviços”. No caso das Perdas Não Técnicas, a própria ANEEL a associa à atividade de comercialização da energia, pelo que, também, denomina-a de perdas comerciais:

As perdas não técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede) ou fraude de energia (adulterações no medidor), popularmente conhecidos como “gatos”, erros de medição e de faturamento.³

30. A questão, entretanto, é saber se, sempre e totalmente, os valores identificados como Perdas Não Técnicas podem ser considerados “razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade”, de modo a que sejam computados nos custos, na forma do art. 291, do RIR/99.

31. E, aí, é de se observar o trabalho realizado pela ANEEL, enquanto Agência Reguladora, na apuração dos montantes e causas das Perdas Não Técnicas observadas pelas Concessionárias, no estabelecimento de metas e limites regulatórios para tais Perdas e no acompanhamento dos esforços envidados pelas empresas para a mitigação das Perdas.

32. Conforme item 20. do Relatório Fiscal, a Energisa Paraíba, nos anos de 2017 e 2018, incorreu em perdas de energia, conforme divulgou em seu “Relatório de Administração e Demonstrações Financeiras Energisa Paraíba – Resultados de 2017”, item “4.1 – Perdas de Energia”, nos seguintes percentuais⁴:

Perdas Técnicas (%)			Perdas Não-Técnicas (%)			Perdas Totais (%)			Aneel
Dez/17	Set/18	Dez/18	Dez/17	Set/18	Dez/18	Dez/17	Set/18	Dez/18	
10,23	9,57	9,35	2,56	3,17	3,29	12,80	12,74	12,64	12,71

Nota: Para cálculo dos percentuais apresentados acima, foram considerados os valores de energia não faturada.

Perdas Técnicas (GWh)			Perdas Não Técnicas (GWh)			Perdas Totais (GWh)			Var. (%) ⁽¹⁾
Dez/17	Set/18	Dez/18	Dez/17	Set/18	Dez/18	Dez/17	Set/18	Dez/18	
512,3	488,3	482,4	128,3	161,7	169,5	640,5	650,0	651,8	+ 0,3

(1) Variação dezembro de 2018/setembro de 2018.
Nota: Os valores de perdas não técnicas e perdas totais em dezembro/2017 foram reclassificados em função de recontabilização de energia.

33. A Recorrente, segundo o RF foi intimada a apresentar os valores monetários mensais das perdas incorridas nos anos de 2017 e 2018, que representam aqueles percentuais divulgados em suas Demonstrações Financeiras⁵.

34. Em resposta, ela demonstrou os valores das perdas totais, das perdas técnicas e das perdas não técnicas incorridas, conforme item 34 deste voto, já exposto acima.

35. À luz do exposto, considero que o definido pela ANEEL, para cada uma das Concessionárias, como Perda Não Técnica Regulatória, seria o valor a ser utilizado como custo para fins de dedução. Em relação a tal valor, entendo deve ser permitido que integre o custo da Concessionária, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, sendo que, igualmente, comporá as receitas da pessoa jurídica, por meio da parcela da tarifa referente à TUSD.

³ <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/distribuicao/perdas-de-energia>

⁴ Demonstrações Financeiras publicadas na página da empresa, na internet . Consulta em 02/06/2021.

⁵ DOC 05 – Termo de Intimação Fiscal nº 01 – anexo.

36. Veja-se que o cômputo das Perdas Não Técnicas Regulatórias no custo da Concessionária e a adição de tais valor às receitas, por meio das Tarifas cobradas dos usuários, atende, inclusive às disposições do art. 441 do RIR/99:

Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei Nº 4.506, de 1964, Art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei Nº 8.036, de 1990, Art. 29):

[...]

ii - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; (...)

37. Consta-se que a fiscalização fundamentou os Autos de Infração com base no artigo 3º da Lei nº 9.249/95, nos artigos 247, 248 e 249, inciso I, do RIR/99, reproduzidos nos artigos 258 e 260, inciso I, do RIR/18, que determinam que devem ser adicionados custos, despesas, encargos, perdas, provisões e quaisquer outros valores que não sejam dedutíveis ao lucro real.

38. Sustentou ainda, **que as perdas não técnicas têm natureza de perdas decorrentes de furto, cuja dedutibilidade dependeria do cumprimento dos requisitos do artigo 47, parágrafo 3º da Lei nº 4.506/64.** Os Autos de Infração também fundamentam a autuação no art. 46, inciso V, da Lei nº 4.506/64, que permite a dedução de quebras e perdas razoáveis, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio.

39. O fundamento da autuação no que se refere à CSLL se baseia no caput do art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

40. Como visto acima, no lançamento de ofício, não se conferiu às Perdas Não Técnicas o tratamento de custo, à luz do art. 291, do RIR/99. Toda a análise realizada se embasou na previsão constante do art. 46, inciso V e 47, § 3º, da Lei nº 4.506/64, abaixo transcrito:

Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

(...)

V - As quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio;

(...).

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

(...)

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver

inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

(...).

41. Assim, caso não se adote o entendimento da autoridade fiscal, ou ainda que se referende o tratamento como custo, exclusivamente, para as Perdas Não Técnicas Regulatórias, cabe examinar se a Recorrente conseguiu cumprir as exigências estabelecidas neste último dispositivo legal, para admitir a dedução das Perdas Não Técnicas como despesas referentes a “prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto”.

42. Conforme se observa do § 3º do art. 47 do dispositivo legal acima, para se possibilitar a dedução, exige-se “inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou [...] queixa perante a autoridade policial”.

43. O dispositivo em questão foi objeto do Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, do qual se destaca os seguintes trechos:

Diz a lei que “somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial” (Lei nº 4.506, de 30.11.64, art. 47, § 3º; RIR, art. 182).

2. Essa regra legal vem sob a forma de parágrafo, o que dentro da boa técnica legislativa indica dever sua compreensão ser relacionada com o caput do artigo respectivo. No caput do artigo, define a lei como operacionais “as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (Lei nº 4.506, art. 47; RIR, art. 162). Mesmo prima facie já se pode ver que o § 3º representa uma exceção à regra enunciada na cabeça do artigo, pois o parágrafo admite como dedutível uma classe de despesas que não se acham compreendidas na definição do caput - não pode haver dúvida de que desfalque, apropriação indébita ou furto nem são necessários à atividade da empresa nem são necessários à manutenção da respectiva fonte produtora.

3. Firmada a conclusão de que o parágrafo acima referido constitui uma exceção à regra inserta no caput do mesmo artigo, podemos passar à análise de sua extensão contentutística. O fato de se constatar o caráter de exceção do referido parágrafo orienta o intérprete no sentido de obter o estrito alcance da norma, evitando estender-lhe a incidência para além de seus próprios limites:

exceptiones strictissimae interpretationis sunt. Em consonância com essa diretriz, o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a dedução, a título de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos:

1º) existência de prejuízos em decorrência de desfalque, apropriação indébita ou furto; 2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

3º) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.

4. Quando não tiver ocorrido efetivo prejuízo - como, por exemplo, no caso de ter havido indenização ou estar o evento coberto por seguro, ou ter sido judicialmente reconhecido à empresa vítima, no mesmo exercício, o direito creditório contra aquele que tiver dado causa ao prejuízo -, indevida será a dedução, por ausência de um dos pressupostos de seu cabimento.

[...]

9. O terceiro pressuposto referido no item 3 - existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial - dispensa maiores comentários. Os documentos comprobatórios respectivos devem ser mantidos em boa guarda pelo contribuinte para apresentação ou exibição, quando solicitado, à autoridade fiscal.

44. Em seus esclarecimentos prestados à Fiscalização, a Recorrente afirmou, em relação às perdas não técnicas incorridas que elas “são decorrentes de erro de medição, furto ou roubo de energia elétrica, dentre outros motivos”, não havendo, contudo, a segregação de seu valor em relação à sua origem.⁶

45. E ainda, na ocasião, quando intimada a apresentar a comprovação do atendimento das condições legais para realizar aquelas deduções, a Fiscalizada, quando já estava sob procedimento fiscal, encaminhou à Delegacia da Polícia Civil do Estado da Paraíba um documento solicitando combate de furto de energia e mais eficácia da polícia na tratativa dos registros de ocorrências policiais, conforme transcrição a seguir:

ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A., PJ de direito privado, inscrita no CNPJ nº 09.095.183/0001-40, com sede na BR 230, KM 25 S/N - Bairro Cristo Redentor, CEP 58.071-680 - João Pessoa - PB, vem requerer a Vossa Excelência que sejam adotadas as medidas necessárias visando o combate ao furto de energia elétrica no Estado da Paraíba, uma vez que, configura a prática delituosa do tipo penal inserto no artigo 155, §3º, do Código Penal.

A prática de tal conduta acarreta diversos tipos de transtornos tanto para a população em geral, quanto para as Concessionárias Distribuidoras de Energia Elétrica. Além disso, a referida conduta configura-se como um empecilho para o desenvolvimento estadual, haja vista a essencialidade do serviço prestado, que precisa ser contínuo e sem interrupções, respeitando ainda a modicidade tarifária, nos estritos moldes do artigo 6º da lei 8.987/95.

Nesse sentido, em razão da prática da conduta delituosa acima, os serviços prestados sofrem impactos significativos, sobrecarregando a rede elétrica, a qual é dimensionada para aqueles clientes que estão legalmente cadastrados e assinam contratos de prestação de serviços com a contrapartida de pagarem pela energia elétrica que efetivamente consumiram. Aliás, a Concessionária

⁶ DOC 06 – Resposta ao Termo de Intimação Fiscal n' 01 – anexo.

Distribuidora realiza estudos técnicos, instalando equipamentos e infraestrutura adequados, a partir da carga instalada e declarada, para atender a demanda a ela comunicada.

Para fins de registros, discrimina-se os montantes abaixo, os quais perfazem o total de energia que é furtada em todos os 216 (duzentos e dezesseis) municípios do Estado da Paraíba da área de concessão da Energisa Paraíba – Distribuidora de Energia S.A. no período de janeiro de 2014 a maio de 2019.

ENERGISA PARAIBA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A	
CNPJ.: 09.095.183/0001-40	
Ano	PERDAS ELÉTRICAS DE ENERGIA ELÉTRICA – PERDAS NÃO TÉCNICAS (MWh)
2014	149.809
2015	115.110
2016	202.850
2017	167.370
2018	163.856
2019	61.406
TOTAL GERAL	860.401

Essas perdas, oriundas do furto de energia elétrica, acarretam ainda o desequilíbrio econômico-financeiro do contrato assinado com o Poder Concedente, contribuindo para que acidentes elétricos de grandes proporções ocorram, inclusive podendo levar a óbito ou causar graves e sérios danos físicos para população do Estado da Paraíba.

Desta forma, como se trata de crime de ação penal pública incondicionada, e com fulcro no Artigo 144, IV, § 4º da Constituição Federal e, em atendimento ao art. 47, parágrafo 3º da Lei 4.506/1964, requeremos dessa Exma. Autoridade Policial que sejam adotadas medidas administrativas no âmbito da Polícia Judiciária Estadual que visem uma maior eficácia dos registros de ocorrências policiais efetuados nas Delegacias distritais espalhadas por todos os Municípios do Estado da Paraíba.

46. A autoridade fiscal considerou que o documento não guarda em seu escopo as características de uma denúncia, pois não indica como, onde, quando e/ou quem teria cometido o delito. Logo, não se trata de denúncia de furtos de energia, mas sim de uma solicitação para que a polícia combata o roubo de energia e seja mais eficiente na apuração de ocorrências policiais. Assim, considerando que as perdas não técnicas não são inerentes às atividades da concessionária, e que não foram comprovadas as condições exigidas pela legislação tributária para conceder a condição de dedutibilidade dos valores incorridos, impõe-se a conclusão de que os valores que compõem das perdas não técnicas são indedutíveis e, portanto, devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

47. Tal posição foi corroborada, na decisão de primeira instância.

48. No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que “cumpriu todos os requisitos previstos na legislação, posto que apresentou queixa perante a autoridade fiscal com relação aos furtos de energia que sofreu no período ora autuado”. Aduz, ainda:

107. A partir da leitura do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, verifica-se que a norma apenas elenca como pressuposto ao reconhecimento da natureza operacional da despesa a existência de “inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial”. Não há, portanto, qualquer respaldo legal que fundamente a exigência da indicação da autoria e da individualização dos crimes.

(...)

49. Entendo que no lançamento de ofício, não se conferiu às Perdas Não Técnicas o tratamento de custo, à luz do art. 291, do RIR/99. Toda a análise realizada se embasou na previsão constante do art. 364 do mesmo Regulamento.

50. Utilizo para efeito de esclarecimento da lide, o voto já mencionado pelo Acórdão nº 1101-001.349 – Conselheiro relator Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, acórdão este que deu provimento por unanimidade ao recurso voluntário, cujo trechos abaixo descrevo:

Entretanto, a legislação tributária, ao utilizar o termo “queixa”, o fez de forma inadequada, devendo ser interpretado como “notícia de crime”. A notícia de crime, diferentemente da queixa-crime, não exige a individualização dos autores do delito, bastando a comunicação do fato à autoridade policial.

A exigência de individualização dos autores dos furtos de energia, em um contexto de complexa realidade socioeconômica como a brasileira, seria desarrazoada e, muitas vezes, impossível de ser cumprida. A recorrente, como concessionária de serviço público, tem a obrigação de fornecer energia elétrica a toda a população, inclusive em áreas com altos índices de furtos e com presença de grupos criminosos, onde a identificação precisa dos autores se torna extremamente difícil.

Diante disso, entendo que a notícia crime apresentada pela recorrente, ainda que genérica, atende aos requisitos do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, sendo suficiente para comprovar a ocorrência dos furtos e permitir a dedução das perdas não técnicas que excedem o limite regulatório.

Mas não é esse o cerne da questão. Cumpre-nos registrar que as PNT, mesmo as que excedam o limite regulatório, também devem ser consideradas como “custo” e não como despesa, ...

Ao considerarmos a natureza intrínseca das perdas não técnicas na atividade de distribuição de energia elétrica, resta evidenciado que tais perdas devem ser consideradas como custo. A lógica é simples: a energia elétrica adquirida pela distribuidora é registrada contabilmente como um ativo. No momento do “fornecimento” da energia, deve ocorrer a baixa desse ativo, com o correspondente reconhecimento do custo. As perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas pela ANEEL na tarifa ou não, representam uma parcela da energia adquirida que, embora não tenha sido efetivamente vendida, gera um custo para a distribuidora no momento da baixa do ativo, pois a distribuidora, para cumprir com a sua atividade-fim, precisa adquirir energia considerando as perdas.

Corroborando essa análise, o Pronunciamento Contábil CPC 16 (Estoques), embora não trate especificamente de energia elétrica, estabelece que as perdas normais inerentes à produção ou prestação de serviços devem ser consideradas como parte do custo. As perdas não técnicas, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, se enquadram nesse conceito.

Assim, as perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite regulatório, devem ser consideradas como parte integrante do custo da energia fornecida, refletindo a realidade da operação e a técnica contábil aplicável à atividade de distribuição de energia elétrica.

Em outras palavras, a energia perdida, por furto ou por outros fatores não técnicos, não deixa de ter sido adquirida e, portanto, de ter gerado um “custo” para a distribuidora quando da baixa do ativo (do fornecimento). Ao classificarmos as perdas não técnicas como custo (e não como despesa), por sua natureza intrínseca à atividade operacional da empresa, não cabe a análise de critérios restritivos de dedutibilidade aplicáveis às despesas, conforme previstos no art. 311 do RIR/18 ou no art. 299 do RIR/99 (necessidade, usualidade e normalidade). A classificação como custo reconhece que tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas.

(...)

Diante desses aspectos, cabe questionar: seria possível então garantir o fornecimento de energia elétrica a todos os cidadãos sem incorrer em perdas não técnicas? A resposta é inequivocamente negativa.

Concluo, portanto, que as perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. A glosa das perdas não técnicas realizada pela fiscalização é indevida, devendo ser cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL. (...).

51. Portanto, tenho o mesmo entendimento do Acórdão acima mencionado. Neste tópico (perdas não técnicas), dou provimento ao recurso voluntário.

Mérito - Infração 02 – glosas de despesas com multas por infrações tributárias e seus encargos

52. O relatório Fiscal com relação as multas por infrações tributárias, descreve:

40. Em 2018, a Energisa foi fiscalizada pela Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, cujo procedimento resultou na constatação de descumprimento de obrigações relacionadas à apuração do ICMS, que resultaram na falta de recolhimento do tributo.

41. Conforme consta nas autuações expedidas pelas autoridades fiscais estaduais, a Fiscalizada deixou de informar em suas Escriturações Fiscais Digitais todas as notas fiscais; aplicou alíquotas menores e isentou indevidamente algumas

categorias de consumidores. Essas infrações resultaram na falta de recolhimento do tributo, que foi lançado de ofício, mediante auto de infração, lavrado pelo Fisco Estadual.

53. Diante dos fatos acima mencionados, o item 4.2 do Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração tratou da glosa de valores contabilizados como despesa operacional pela autuada com multa e seus encargos (juros de mora incidentes), e adicionadas, de ofício, ao resultado apurado pela Energisa, no ano calendário de 2018, conforme demonstrado nas Planilhas “Demonstrativo de Apuração do IRPJ” e “Demonstrativo de Apuração da CSLL”, anexas ao presente Relatório Fiscal.⁷

54. O tópico 54 do RF menciona:

*54. O quadro a seguir demonstra os valores da multa e dos juros de mora reconhecidos no Resultado do Exercício de 2018, e a parcela que pode ser considerada dedutível, a qual corresponde aos juros de mora incidente sobre o ICMS lançado (no valor de R\$ 508.889,50) e as parcelas corresponde às multas e seus encargos que devem ser considerados como **indedutíveis**:*

Código/Descrição da conta de despesa	Valor Total (R\$)	Despesas Dedutíveis (R\$)	Despesas Indedutíveis (R\$)
2763054030011 - MULTA S/ TRIB. E CONTRIBUIÇÕES	1.883.009,00	0,00	1.883.009,00
2763054030001 - JUROS/MULTAS - OUTROS	1.503.780,30	508.889,50	994.890,80
Total	3.386.789,30	508.889,50	2.877.899,80

55. A autoridade fiscal atuante utilizou como base legal para as glosas, os seguintes dispositivos. Veja-se:

52. O art. 352 do RIR/2018, em seu § 5º, disciplina que são indedutíveis as despesas com multas por infrações fiscais, excetuando as de natureza compensatória (multa de mora) e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, nos termos do art. 41, § 5º da Lei n° 8.981/1995, conforme a seguir transcrito:

RIR/2018

Subseção XII - Dos tributos e das multas por infrações fiscais

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput). (...)

§5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, exceto 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).

⁷ e DOC 01 - Demonstrativo de Apuração do IRPJ (AC 2017 e 2018); e DOC 02 - Demonstrativo de Apuração da CSLL (AC 2017 e 2018) – anexos.

53. Logo, com base nas legislações acima citadas, temos as despesas com multas e seus encargos (juros), reconhecidas no Resultado do Exercício de 2018, as quais foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele ano-calendário são indedutíveis, pois não são necessárias e porque correspondem a multas (e seus encargos) que foram aplicadas pelo Fisco Estadual por infrações a legislação tributária que a Energisa cometeu, as quais resultaram na falta de recolhimento do ICMS.

56. A Recorrente afirma se tratar de multas dedutíveis, pois preenchem os requisitos gerais de dedutibilidade do artigo 299 do RIR/99, atualmente reproduzido no artigo 311 do RIR/18.

57. Invoca que, se o pagamento de determinada multa for usual e normal à atividade empresarial do contribuinte, não há fundamento para a glosa dessa despesa, sob pena de ilegalidade por violação do conceito de tributo, que não pode constituir sanção de ato ilícito.

58. Por esta razão todas as multas objeto destas autuações deve ser dedutíveis, inclusive as multas fiscais, pois são multas usuais à Impetrante na condição de sociedade empresária, distribuidora de energia elétrica, contribuinte do ICMS na execução usual de sua atividade e na geração de suas receitas tributáveis.

59. Inobstante a veemência dos argumentos da recorrente, aqui não merecem reparos os fundamentos da decisão recorrida, que abaixo transcrevo:

Ora, os juros de mora são obrigações acessórias que seguem o destino da obrigação principal, logo, se a multa não é dedutível, os juros de mora sobre ela incidentes também não serão.

Por último, vale ressaltar que a impugnante não só se deduziu da multa por descumprimento de obrigação acessória como também da multa ad valorem, conforme bem explica a Fiscalização nos itens 40 a 54 do Relatório Fiscal, sendo que corretamente, a Fiscalização considerou dedutível apenas os juros de mora incidentes sobre o ICMS lançado.

60. Ante o exposto, mantenho o lançamento relativo a multas de ofício e juros de mora sobre as multas de ofício, aplicadas pelo fisco estadual.

Mérito - Infração 03 - glosas de despesas com multas não tributárias – multas regulatórias

61. A questão consiste em apreciar as **multas regulamentares, de natureza não tributária**, aplicada por órgãos reguladores, são dedutíveis ou não da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

62. No Relatório Fiscal, parte integrante do auto de infração, estão relacionadas as despesas com multas regulatórias:

MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIAS APLICADAS PELA ANEEL CONTRA A ENERGISA

56. Constatamos que a Energisa, nos resultados dos exercícios de 2017 e 2018, reconheceu em sua contabilidade ter incorrido em despesas com multas que oneraram seus resultados nos valores de R\$ 4.884.692,90 e R\$ 5.964.898,34, respectivamente, conforme registrou nas rubricas a seguir elencadas:

Código da Conta	Descrição da Conta	Valor – R\$
276105319069953	MULTA/PENALIDADE ORGAO REGULADOR	214.884,09
276105319069956	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE SERV	3.648.715,14
276105319069957	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE PROD	772.787,90
276105319069959	MULTA/PENALIDADE SERVIÇOS COMERCIAIS	248.305,77
Total das despesas - 2017		4.884.692,90

Código da Conta	Descrição da Conta	Valor – R\$
276105319069956	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE SERV	5.040.949,65
276105319069957	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE PROD	611.955,97
276105319069959	MULTA/PENALIDADE SERVIÇOS COMERCIAIS	311.992,72
Total das despesas - 2018		5.964.898,34

57. Questionada sobre a natureza dessas penalidades, a Fiscalizada esclareceu que tratam de punições por falta de qualidade na prestação de serviços a seus clientes, que são aplicadas pela ANEEL, conforme trechos de suas respostas a seguir transcritos:

(...)

59. Em consulta aos atos normativos acima identificados, confirmamos que essas despesas se referem a multas aplicadas pela ANEEL por ter a Energisa descumprido normas exigidas pela Agência Reguladora que deveriam ter sido observadas na prestação de seus serviços de distribuição de energia elétrica.

60. As despesas com multas ora tratadas foram consideradas pela Energisa como dedutíveis, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, na medida em que compuseram os resultados dos exercícios dos anos calendários de 2017 e 2018, e deixaram de ser adicionadas na apuração das bases de cálculo desses tributos.

61. Questionada sobre a realização de ajuste de adição dessas despesas ao resultado do exercício para fins de apuração de seus resultados fiscais, a Fiscalizada confirmou não ter realizado qualquer ajuste, uma vez se tratar de “custos incorridos conforme dispõe o regime de concessão e permissão dos serviços públicos”, conforme trecho de sua resposta a seguir transcrito:

(...)

63. A autoridade fiscal, de acordo com o art. 6º do Decreto Lei nº 1.598/77, entendeu que referidos custos, despesas, encargos, perdas, provisões deveriam ser adicionadas ao Lucro Líquido do Exercício na determinação do Lucro Real, de acordo com a legislação tributária. O mesmo entendimento para a CSLL, de acordo com o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995.

64. A autoridade autuante cita que, de acordo com as instruções normativas IN SRF nº 390, de 30/01/2004, e IN RFB nº 1.700, de 14/03/2017, em seus arts. 57 e 133, respectivamente, não são dedutíveis as despesas com multas de natureza não tributárias. (...)

65. Esclarece que é o caso das multas sofridas pela Energisa. Elas correspondem a penalidades aplicadas pela ANEEL, por ter a Fiscalizada transgredido normas que deveria atender ao desempenhar suas atividades.

66. A autoridade julgadora a quo manteve o lançamento, afirmando:

Não obstante, vale reforça a legalidade do art. 133 da IN RFB n. 1.700/17, uma vez que as multas administrativas do setor elétrico não são dedutíveis das bases tributáveis, por força do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, isso porque:

- descumprir normas regulamentares da Aneel não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa;

- despesas com as aludidas multas administrativas não são habituais na medida em que não se pode admitir a habitualidade no descumprimento de normas administrativas;

- a autorização para a dedução pretendida pela recorrente, consistiria, na prática, um fomento à transgressão às regras regulamentares da Aneel;

- a dedução de multas regulamentares da Aneel da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua infração às normas administrativas, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator; e - permitir tal expediente seria admitir que a recorrente auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (neminem auditur propriam turpitudinem allegans).

67. A Recorrente invoca que, não há, nas leis tributárias, regra expressa regulando a dedutibilidade de multas de natureza não tributária. Diante da ausência de um tratamento exposto aplicável a essas multas, inclusive as impostas por autarquias ou órgãos reguladores, a análise da dedutibilidade de tais despesas devem ser feita caso a caso, à luz dos requisitos gerais previstos pelo artigo 311 do RIR/18. Destaca que os atos normativos infralegais utilizados como fundamento da autuação pela fiscalização são ilegais, pois não têm fulcro em qualquer lei em sentido estrito, o que macula tais regras de ilegalidade e inconstitucionalidade por afronta ao Princípio da Legalidade Tributária.

68. Sobre a dedutibilidade de multas de natureza não tributária, transcrevo art. 41, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

§ 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.

69. Vale dizer que a redação da norma é a mesma de dispositivos normativos anteriores que tratavam da apuração do lucro real, o § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e § 5º do art. 7º da Lei nº 8.541, de 1992.

70. Como se pode observar, o dispositivo prescreve que são indedutíveis multas por infrações fiscais, com as seguintes exceções: aquelas penalidades de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ou seja, a norma autoriza a dedução apenas para as **multas por infrações fiscais que sejam de natureza compensatória e para aquelas relativas a infrações que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo**. Ou seja, discussão sobre natureza compensatória, ou falta/insuficiência de pagamento de tributo, diz respeito apenas a multas por infrações fiscais, situação não tratada no caso concreto, de multas relativas a infrações não fiscais.

71. Não encontra previsão, na lei, a dedutibilidade de despesas relativas a infrações de natureza não fiscal.

72. Não por acaso, em relação às multas relativas a natureza não tributária, a Receita Federal do Brasil se manifestou pela sua não dedutibilidade. O Parecer Normativo CST nº 61, de 23 de outubro de 1979, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação manifestou-se sobre a redação dada pelo § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (como já dito, mantido pelas leis posteriores nº 8.541, de 1992 e nº 8.981, de 1995:

MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA.

6. Multas por infração de lei não tributária

6.1 O § 4º, do art. 16, do Decreto-lei nº 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.

73. O entendimento encontra-se disposto na IN SRF nº 390, de 2004, sendo mantido nas instruções normativas posteriores, inclusive pela vigente IN RFB nº 1.700, de 2017:

DA DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E MULTAS

(...)

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

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

74. Assim, também entendo por não encontrarem amparo em requisito de dedutibilidade específico, as multas de natureza não tributária submetem-se à regra geral prevista no art. artigo 47 da Lei 4.506, de 1964 (art. 299 RIR/99):

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.

75. Não há como considerar de natureza operacional uma multa aplicada por órgão regulador que vem tutelar precisamente o atendimento de requisitos necessários para uma adequada execução das atividades da empresa. Ora, se a pessoa jurídica não atendeu a requisitos mínimos estabelecidos em legislação específica, cujo atendimento se reveste de essencialidade incontestável, tanto que o descumprimento é penalizado com imposição de multa, não há que se falar que se trata de um mero "descuido", "inerente" ao risco da atividade empresarial.

76. Autorizar a dedutibilidade de despesas de tal natureza implicaria em compartilhar com a sociedade a penalidade imposta em razão do não atendimento de norma imposta pelo órgão regulador.

77. Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico.

Mérito - Infração 05 - multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL por impossibilidade de concomitância dessa multa com a multa de ofício

78. Sustenta a recorrente a inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração.

79. A autoridade tributária em seu Relatório Fiscal descreve que, nos anos calendários de 2017 e 2018, a Fiscalizada optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e que tais infrações levantadas alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das estimativas mensais, e resultam na falta de pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal.

80. Conforme especificado nos Demonstrativos de Apuração do IRPJ e da CSLL dos anos calendários de 2017 e 2018, a empresa deixou de efetuar os pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal, nos meses a seguir identificados; portanto, ficando sujeita às multas

isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais do IRPJ e multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais da CSLL, conforme valores discriminados abaixo:

Mês/Ano	Multa Isolada – IRPJ (R\$)	Multa Isolada – CSLL (R\$)
01/2017	1.898.423,21	674.349,23
02/2017	399.160,36	241.943,58
03/2017		98.937,40
04/2017	612.786,21	105.823,30
05/2017		99.445,50
07/2017	271.166,07	
08/2017	325.123,21	89.590,67
09/2017	251.428,10	84.987,57
10/2017		198.746,03
11/2017		116.534,83
01/2018	278.967,24	96.715,80
03/2018		110.374,13
04/2018	252.164,29	
06/2018		121.227,48
07/2018		102.950,92
09/2018	51.311,46	396.495,46
10/2018	2.633.922,27	337.315,84
11/2018		159.086,38
12/2018	124.429,71	366.983,47

81. A Recorrente discorda da infração, onde menciona que, além da cobrança dos débitos de IRPJ e de CSLL, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora, a autoridade fiscal traz a imposição de multa isolada de 50%, em razão de a empresa ter deixado de recolher valores de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL em decorrência da dedutibilidade das despesas ora discutidas.

82. Indaga que, ao exigir tal penalidade (75% de multa de ofício), a autoridade fiscal já está punindo a Recorrente por ter deixado de recolher os valores supostamente devidos a título de IRPJ e de CSLL, de modo que a exigência da multa isolada de 50% importa em imposição de dupla penalidade pela mesma infração, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado bis in idem punitivo.

83. E finaliza no sentido de que, tal multa deve ser aplicada apenas ao longo no ano-calendário correspondente e nas hipóteses em que do lançamento não decorre de exigência de tributo. Justamente por ser exigida isoladamente é que recebe a denominação de multa isolada.

84. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, facultou à pessoa jurídica optar pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...] Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...] § 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

85. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

86. A multa isolada por falta de recolhimento é prevista na Lei nº 9.430, de 1996, com base no art. 44, II, “a” do mesmo diploma legal:

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

(...)

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

87. Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do - Lucro Real Anual, descumprem o dever de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

88. Conclui-se daí, que além de distintas naturezas jurídicas, a obrigação tributária e o dever de antecipação são completamente autônomos, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período.

89. Diante da interpretação ora adotada, não se sustenta a tese de que a multa isolada não seria cabível após a apuração do IRPJ e CSLL devidos no encerramento do período de apuração ou devido a duplicidade de incidências sobre a mesma infração, porque completamente distintas e autônomas as infrações.

90. A Súmula Carf nº 178 determina:

Súmula CARF nº 178: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

91. Como se vê, as multas têm suporte fático e legal diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em bis in idem.

92. E ainda quanto à aplicação das regras acima trazidas à base de cálculo da CSLL, é importante destacar que o artigo 28 Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

93. Como os artigos mencionados nesse art. 28 dizem respeito às regras de apuração do IRPJ, inclusive quanto à Base de Cálculo (artigos 1º a 2º da Lei nº 9.430 de 1996) resta evidenciado que à CSLL são aplicadas as mesmas regras do IRPJ.

94. Ante o exposto, nego provimento em relação à matéria.

Conclusão:

95. Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para afastar tão somente as glosas de despesas com perdas não técnicas – **item 01 da infração**.

Assinado digitalmente

Edmilson Borges Gomes

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, redator designado

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Coube-me trazer à luz o voto vencedor sobre o excelente voto vencido do Ilustre Relator.

Reforço que apenas me ateei à matéria em que o Ilustre Relator foi vencido, deixando de me manifestar sobre as matérias em que o Relator foi vencedor, ainda que discorde em alguns aspectos, como no caso da aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício. Em outras palavras, para as demais matérias em que o Ilustre Relator foi vencedor, remeto a leitura do próprio voto vencido.

Nesse sentido, o Relator **somente foi vencido** no que tange ao **reconhecimento da dedutibilidade de despesas decorrentes de multas não tributárias (multas regulamentares)**.

Eis o racional de seu fundamento:

Mérito - Infração 03 - glosas de despesas com multas não tributárias – multas regulatórias

61. A questão consiste em apreciar as multas regulamentares, de natureza não tributária, aplicada por órgãos reguladores, são dedutíveis ou não da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

62. No Relatório Fiscal, parte integrante do auto de infração, estão relacionadas as despesas com multas regulatórias:

MULTAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIAS APLICADAS PELA ANEEL CONTRA A ENERGISA

56. Constatamos que a Energisa, nos resultados dos exercícios de 2017 e 2018, reconheceu em sua contabilidade ter incorrido em despesas com multas que oneraram seus resultados nos valores de R\$ 4.884.692,90 e R\$ 5.964.898,34, respectivamente, conforme registrou nas rubricas a seguir elencadas:

Código da Conta	Descrição da Conta	Valor – R\$
276105319069953	MULTA/PENALIDADE ORGAO REGULADOR	214.884,09
276105319069956	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE SERV	3.648.715,14
276105319069957	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE PROD	772.787,90
276105319069959	MULTA/PENALIDADE SERVIÇOS COMERCIAIS	248.305,77
Total das despesas - 2017		4.884.692,90

Código da Conta	Descrição da Conta	Valor – R\$
276105319069956	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE SERV	5.040.949,65
276105319069957	MULTA/PENALIDADE ORG REG- QUALIDADE PROD	611.955,97
276105319069959	MULTA/PENALIDADE SERVIÇOS COMERCIAIS	311.992,72
Total das despesas - 2018		5.964.898,34

57. Questionada sobre a natureza dessas penalidades, a Fiscalizada esclareceu que tratam de punições por falta de qualidade na prestação de serviços a seus clientes, que são aplicadas pela ANEEL, conforme trechos de suas respostas a seguir transcritos:

(...)

59. Em consulta aos atos normativos acima identificados, confirmamos que essas despesas se referem a multas aplicadas pela ANEEL por ter a Energisa descumprido normas exigidas pela Agência Reguladora que deveriam ter sido observadas na prestação de seus serviços de distribuição de energia elétrica.

60. As despesas com multas ora tratadas foram consideradas pela Energisa como dedutíveis, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, na medida em que compuseram os resultados dos exercícios dos anos calendários de 2017 e 2018, e deixaram de ser adicionadas na apuração das bases de cálculo desses tributos.

61. Questionada sobre a realização de ajuste de adição dessas despesas ao resultado do exercício para fins de apuração de seus resultados fiscais, a Fiscalizada confirmou não ter realizado qualquer ajuste, uma vez se tratar de “custos incorridos conforme dispõe o regime de concessão e permissão dos serviços públicos”, conforme trecho de sua resposta a seguir transcrito:

(...)

63. A autoridade fiscal, de acordo com o art. 6º do Decreto Lei nº 1.598/77, entendeu que referidos custos, despesas, encargos, perdas, provisões deveriam ser adicionadas ao Lucro Líquido do Exercício na determinação do Lucro Real, de acordo com a legislação tributária. O mesmo entendimento para a CSLL, de acordo com o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995.

64. A autoridade autuante cita que, de acordo com as instruções normativas IN SRF nº 390, de 30/01/2004, e IN RFB nº 1.700, de 14/03/2017, em seus arts. 57 e 133, respectivamente, não são dedutíveis as despesas com multas de natureza não tributárias. (...)

65. Esclarece que é o caso das multas sofridas pela Energisa. Elas correspondem a penalidades aplicadas pela ANEEL, por ter a Fiscalizada transgredido normas que deveria atender ao desempenhar suas atividades.

66. A autoridade julgadora a quo manteve o lançamento, afirmando:

Não obstante, vale reforça a legalidade do art. 133 da IN RFB n. 1.700/17, uma vez que as multas administrativas do setor elétrico não são dedutíveis das bases tributáveis, por força do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, isso porque:

- descumprir normas regulamentares da Aneel não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a ideia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa;
- despesas com as aludidas multas administrativas não são habituais na medida em que não se pode admitir a habitualidade no descumprimento de normas administrativas;
- a autorização para a dedução pretendida pela recorrente, consistiria, na prática, um fomento à transgressão às regras regulamentares da Aneel;
- a dedução de multas regulamentares da Aneel da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua infração às normas administrativas, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator; e - permitir tal expediente seria admitir que a recorrente auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (neminem auditur propriam turpitudinem allegans).

67. A Recorrente invoca que, não há, nas leis tributárias, regra expressa regulando a dedutibilidade de multas de natureza não tributária. Diante da ausência de um tratamento expresse aplicável a essas multas, inclusive as impostas por autarquias ou órgãos reguladores, a análise da dedutibilidade de tais despesas devem ser feita caso a caso, à luz dos requisitos gerais previstos pelo artigo 311 do RIR/18. Destaca que os atos normativos infralegais utilizados como fundamento da autuação pela fiscalização são ilegais, pois não têm fulcro em qualquer lei em sentido estrito, o que macula tais regras de ilegalidade e inconstitucionalidade por afronta ao Princípio da Legalidade Tributária.

68. Sobre a dedutibilidade de multas de natureza não tributária, transcrevo art. 41, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

§ 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.

69. Vale dizer que a redação da norma é a mesma de dispositivos normativos anteriores que tratavam da apuração do lucro real, o § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e § 5º do art. 7º da Lei nº 8.541, de 1992.

70. Como se pode observar, o dispositivo prescreve que são indedutíveis multas por infrações fiscais, com as seguintes exceções: aquelas penalidades de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ou seja, a norma autoriza a dedução apenas para as

multas por infrações fiscais que sejam de natureza compensatória e para aquelas relativas a infrações que não resultem em falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ou seja, discussão sobre natureza compensatória, ou falta/insuficiência de pagamento de tributo, diz respeito apenas a multas por infrações fiscais, situação não tratada no caso concreto, de multas relativas a infrações não fiscais.

71. Não encontra previsão, na lei, a dedutibilidade de despesas relativas a infrações de natureza não fiscal.

72. Não por acaso, em relação às multas relativas a natureza não tributária, a Receita Federal do Brasil se manifestou pela sua não dedutibilidade. O Parecer Normativo CST nº 61, de 23 de outubro de 1979, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação manifestou-se sobre a redação dada pelo § 4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (como já dito, mantido pelas leis posteriores nº 8.541, de 1992 e nº 8.981, de 1995:

MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA.

6. Multas por infração de lei não tributária

6.1 O § 4º, do art. 16, do Decreto-lei nº 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.

73. O entendimento encontra-se disposto na IN SRF nº 390, de 2004, sendo mantido nas instruções normativas posteriores, inclusive pela vigente IN RFB nº 1.700, de 2017:

DA DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E MULTAS

(...)

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

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

74. Assim, também entendo por não encontrarem amparo em requisito de dedutibilidade específico, as multas de natureza não tributária submetem-se à regra geral prevista no art. artigo 47 da Lei 4.506, de 1964 (art. 299 RIR/99):

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.

75. Não há como considerar de natureza operacional uma multa aplicada por órgão regulador que vem tutelar precisamente o atendimento de requisitos necessários para uma adequada execução das atividades da empresa. Ora, se a pessoa jurídica não atendeu a requisitos mínimos estabelecidos em legislação específica, cujo atendimento se reveste de essencialidade incontestável, tanto que o descumprimento é penalizado com imposição de multa, não há que se falar que se trata de um mero "descuido", "inerente" ao risco da atividade empresarial.

76. Autorizar a dedutibilidade de despesas de tal natureza implicaria em compartilhar com a sociedade a penalidade imposta em razão do não atendimento de norma imposta pelo órgão regulador.

77. Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico.

Por outro lado, não obstante o substancial voto do Ilustre Relator, a Turma, após debates, entendeu que deveria ser reconhecida a dedutibilidade de multas não tributárias (multas regulamentares) por entender que, diante do contexto fático, o pagamento de multas regulamentares faz parte do contexto normal e esperado dentro da atividade desempenhada pelo recorrente, cumprindo os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade ínsitos ao aproveitamento da dedutibilidade, nos termos do art. 299 do RIR/1999.

O fato de não haver eventual previsão legal expressa não desnatura a dedutibilidade da despesa, já que abarcada pelo espectro geral trazido pelo próprio art. 299 do RIR/99, atualizado pelo art. 311 do RIR/2018.

Sobre esse tema também já se pronunciou a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão n. 9101-006.652:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009 RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009 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.

A Turma, em suas discussões, e por maioria, acabou concordando com o racional exposto na ementa acima reproduzida. Nesse sentido, tomo a liberdade de reproduzir na íntegra o entendimento que prevaleceu naquele julgamento, no voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Com todas as vênias ao Senhor Conselheiro relator e aos demais que o acompanharam, divirjo quanto ao mérito. Conforme consignado no relatório, o acórdão na parte recorrida foi da minha autoria. Naquela oportunidade, deixei esse registro na sua ementa:

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 conseqüências, 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 conseqüências 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).

Esse acórdão, contudo, não foi o primeiro em que enfrentei o tema. Minha posição inaugural está registrada no AC nº 1401-001.793, de 15/02/2017.

Nesse julgado, assim teci o voto condutor: Com todo o respeito ao Iminente Conselheiro Relator, ousou discordar do seu entendimento acerca da dedutibilidade das multas sofridas pela pessoa jurídica. É bem verdade que seu voto seguiu, não só o entendimento da Secretaria da Receita Federal veiculado em parecer normativo, mas também a jurisprudência do CARF dominante sobre o tema.

Cito, a título exemplificativo, os recentes julgados:

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. CSRF do CARF, Acórdão nº 9101002.196, em 1º/02/2016.

MULTAS PUNITIVAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis do cálculo do lucro real as multas por transgressões a normas de natureza não tributária. CARF, Acórdão nº 1803- 001.784, em 25/08/2015. Nada obstante, dirirjo dessa jurisprudência por duas razões. Primeira, as multas pelo descumprimento de deveres tributários diversos da falta de pagamento de tributos podem ser deduzidas por expressa previsão legal. Logo, não faz sentido considerar indedutíveis as multas de natureza não tributária; e aqui não estamos aplicando analogia, como demonstraremos a seguir. O § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 assim dispõe: § 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. Já o § 1º, art. 299, do RIR/99, prevê: § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

Destaque-se que o critério da necessidade é anterior à disposição que expressamente trata da dedutibilidade das multas tributárias. Pois bem, se as multas não atendem ao critério da necessidade para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda, o dispositivo que expressamente impede a dedução das multas pelo não recolhimento de tributos seria totalmente redundante. Ademais, teria inovado a ordem então vigente de indedutibilidade das punições pecuniárias para permitir a dedução de multas atinentes a infrações pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias. E que lógica teria isso? Como justificar que a multa pelo descumprimento de uma obrigação imposta por uma entidade reguladora, como o Banco Central, não pode ser deduzida para fins de apuração do imposto sobre a renda, enquanto a própria multa pela falta da apresentação da declaração do imposto pode ser deduzida da sua base? Evidentemente, o § 5º, art. 41, da Lei nº 8.981/95 não veio inovar um cenário em que as multas administrativas já não seriam dedutíveis, mas sim um outro contexto normativo, qual seja, o de que as multas normalmente impostas num determinado tipo de atividade empresarial devem ser reconhecidas como despesas necessárias para o desempenho desta atividade. Aí sim faz sentido o referido dispositivo. A partir da sua veiculação, as multas tributárias pelo descumprimento de obrigações tributárias principais, ainda que normais na atividade empresarial, passam a ser consideradas indedutíveis, enquanto as multas pelo descumprimento das obrigações tributárias acessórias continuam a ser dedutíveis como todas as demais multas administrativas. A segunda razão da minha divergência é que vivemos numa sociedade de risco. 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 conseqüências, 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 conseqüências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Do contrário, deveriam também ser considerados indedutíveis os prêmios de seguro; afinal, não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas. Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso quanto às multas por infrações não tributárias. No mais, siga o voto do Ilustre Conselheiro Relator.

Esses dois acórdãos provocaram significativa ressonância na Doutrina Tributária. Cito, para ficar num único e imediato exemplo, o artigo: SCHOUERI, L. E.; GALDINO, G. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY; Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.. (Org.). Tributação do Ilícito. 1ed. São Paulo: Malheiros, 2018, v. 1, p. 148-212.

De minha lavra, só vim a publicar trabalho científico sobre o tema, no ano passado, em coautoria com Laura Elias, o qual possui as seguintes referências: ELIAS, Laura Charallo Grisolia ; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. A DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. In: XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO, 2022, Santiago - Chile. DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. Florianópolis: Conpedi, 2022. p. 68-88.

Esse trabalho traz as mesmas razões que formulei nos julgados, mas acrescentamos mais uma: a neutralidade da pecunia non olet. O princípio da pecunia non olet (o dinheiro não cheira) é bem conhecido pelos versados na disciplina tributária. Não importa de onde provém o dinheiro, não interessa o caráter ilícito das suas origens. O contrabandista deve pagar imposto de renda, da mesma forma que o médico e o advogado; afinal, a hipótese de incidência que recorta os eventos reais para formular o fato gerador do tributo é desprovida de qualquer índice identificador de atividade juridicamente proibida. A hipótese do imposto é auferir renda e não uma renda provinda dessa ou daquela atividade. Logo, o criminoso auferir renda, tal qual o profissional da medicina e da advocacia. Todavia, a renda é o saldo do cotejo entre receitas e despesas. A renda do contrabandista não é o total das suas vendas, pois isso não reflete o seu acréscimo patrimonial. É sim a diferença entre as suas vendas e suas compras, mas adquirir bens contrabandeados também não é atividade ilícita? Sim, mas, da mesma forma que devemos desconsiderar esse aspecto para alcançar a renda do contrabandista, devemos também o desconsiderar para fins de dar o contorno conceitual completo de renda, ou seja, o primado da pecunia non olet é neutro.

Aplica-se tanto para os elementos positivos quanto para os negativos. Pois bem, se o custo de bens contrabandeados deve ser considerado para fins de definir a renda de uma atividade que, em todo o seu conjunto, é ilícita, qual razão poderia validamente nos levar a considerar que despesas decorrentes de atividades ilícitas (como as multas não tributárias) deveriam ser glosadas, quando contribuíram para receitas providas de atividades lícitas? Nenhuma. A primeira vez que registrei a neutralidade da pecunia non olet nem foi no artigo sobre o tema específico acerca da dedutibilidade das multas não tributárias, mas sim noutro anterior, em que tratei dos critérios para avaliar a validade de planejamentos tributários, o qual possui a seguinte referência: MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Planejamento Tributário: Análise pela Teoria Comunicacional do Direito. In DINIZ, E. S. (Org.); RAMOS, G. (Org.); MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos (Org.). Tax compliance e injustiça fiscal. 1. ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021. v. 1. p. 105-127; p. 113-114.

Do referido texto, destaco as seguintes passagens: Se condutas antijurídicas ensejassem impor ou majorar uma obrigação pecuniária, estaríamos diante de outro instituto, no caso, das sanções, mais especificamente das multas, as quais estão submetidas a um regime jurídico distinto daquele previsto aos tributos, só exigíveis se for possível qualificar um fato jurídico apto a se subsumir a uma hipótese normativa que não guarde qualquer contorno típico de uma violação à ordem jurídica. É por isso que o traficante deve pagar imposto sobre a renda da sua atividade (...) pois a conduta pode ser recortada apenas com as características do acréscimo patrimonial, sem qualquer referência ao comércio de entorpecente. (...)

O princípio da pecunia non olet, que consagra a tributação do fruto de atividades ilícitas, possui caráter neutro de modo a não distorcer as características do evento indicativas da dimensão econômica alcançável pela tributação.

Não pode o legislador, em violação à própria discriminação constitucional de competências, pretender selecionar, de uma conduta qualificada como ilícita por outras normas jurídicas, apenas os aspectos aptos a ampliar a quantificação da exigência.

No planalto das dicções abstratas, a hipótese de incidência não pode conter qualquer traço característico de regras sancionatórias, e, na planície das imposições concretas, nenhum aspecto do fato jurídico tributário apto a qualificá-lo como tal e a autorizar sua subsunção à hipótese pode ser afastado sob a alegação de corresponder a alguma prática proibida por outras regras do direito. (destaque não original)

Claro que, como julgador administrativo, não posso adotar essa posição em toda a sua amplitude, pois nos é proibido afastar a aplicação da lei, mas não estamos a tratar disso, uma vez que a lei só impede a dedução de multas tributárias, mais especificamente daquelas advindas do descumprimento de obrigação principal.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso especial na parte conhecida.

Assim, por concordar com o racional exposto naquele julgado e acima reproduzido, entendo que deve ser reconhecida a dedutibilidade das multas regulamentares (não tributárias), por atender aos requisitos do art. 299 do RIR/1999, atualizado pelo art. 311 do RIR/2018.

Por fim, quanto aos demais temas, conforme já reforcei, esses já foram tratados no voto vencido.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas de despesas com perdas não técnicas (infração 1) e as despesas com multas não tributárias (multas regulamentares) (infração 3).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

