



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11282.720020/2022-11
ACÓRDÃO	1202-002.114 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EQUATORIAL ALAGOAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS-NÃO TÉCNICAS. LIMITE REGULATÓRIO. DEDUÇÃO COMO CUSTO.

As perdas não técnicas até o limite regulatório – compreendidas, semanticamente, no conceito de “perdas razoáveis” (art. 46, inciso V, da Lei n. 4.506/64 c/c art. 291 do RIR) –, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, devem ser compreendidas como custo dos serviços prestados pela concessionária de energia e, portanto, dedutíveis para a apuração da renda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução dos valores correspondentes às perdas não técnicas até o limite da regulamentação feita pela Aneel. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa que dava provimento em maior extensão para restabelecer integralmente a dedução dos valores correspondentes às perdas não técnicas e cancelar a exigência da multa isolada, acompanhado nessas matérias pelo Conselheiro André Luiz Ulrich Pinto que também votou em maior extensão para restabelecer a dedução das multas administrativas. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 104-014.634 – 4ª TURMA/DRJ04, sessão de 18 de setembro de 2023, que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de multas isoladas pela falta de recolhimentos do IRPJ e da CSLL estimados, consubstanciados nos autos de infração às fls. 189 a 263, referentes aos anos-calendário 2018, 2019 e 2020, com crédito tributário total constituído de R\$ 324.505.539,81 e reduções para zero do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL apurados pelo contribuinte em 31/12/2018, nos mesmos montantes de R\$ 417.541.204,58 (integralmente absorvidos pelo valor tributável das infrações).

2. Conforme consta dos referidos autos de infração, foram apuradas as seguintes infrações:

2.1. Omissão de receitas decorrentes de recuperação de tributos (PIS/Cofins), obtida em ação judicial transitada em julgado. Esta infração gerou lançamentos de IRPJ e de CSLL;

2.2. Dedução indevida de despesas com perdas não técnicas, haja vista não serem necessárias. A glosa dessas despesas gerou lançamentos de IRPJ e de CSLL;

2.3. Redução indevida do lucro real em virtude de postergação no reconhecimento de receitas tributável, acarretando o não recolhimento (ou recolhimento a menor) do IRPJ e da CSLL;

2.4. Dedução indevida de multas e penalidades de natureza não tributárias aplicadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). A glosa dessas despesas gerou lançamentos de IRPJ e de CSLL;

2.5. Exclusão indevida do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base negativa da CSLL, de valores da conta de variação de itens da Parcela A (CVA). A adição desses valores acarretou lançamentos de IRPJ e de CSLL;

2.6. Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre bases de cálculo estimadas, o que acarretou a exigência de multas isoladas.

3. Um maior detalhamento dos fatos apurados e das infrações lançadas consta do Relatório de Auditoria Fiscal às fls. 264 a 305, parte integrante dos autos de infração, cujo teor está resumido a seguir.

Perdas não técnicas – glosa de dedução

3.1. As distribuidoras recebem a energia dos agentes supridores (transmissoras, geradores ou outras distribuidoras), entregando-a aos consumidores finais. A energia medida pelas distribuidoras nas unidades consumidoras será sempre inferior à energia recebida dos agentes supridores, sendo a diferença denominada de perda de energia na rede de distribuição, a qual se divide em: (i) perdas técnicas – inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito joule), perdas nos núcleos dos transformadores perdas dielétricas etc., e (ii) perdas não técnicas – correspondendo à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição etc., que estão diretamente associadas à gestão comercial da distribuidora, pois potencialmente gerenciáveis;

3.2. A magnitude dessas perdas não técnicas revela o grau de eficiência ou ineficiência nos mecanismos de controle da concessionária. Não se trata de perdas naturais ou intrínsecas à atividade, não caracterizando a usualidade, elemento necessário para a caracterização como custos ou despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL;

3.3. No que se refere especificamente aos prejuízos por furto, os arts. 46, V, e 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, c/c o art. 57, caput, da Lei nº 8.981, de 1995, bem assim o art. 376 do Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), ao tratar sobre sua dedutibilidade para fins de apuração de IRPJ e de CSLL como custo ou despesa operacional, estabelecem que serão admitidos como dedutíveis apenas quando

estiver identificada a imputabilidade da autoria e diante da existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial;

3.4. A Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 23/03/2017, dispõe, expressamente, que a parcela de energia elétrica adquirida correspondente às perdas não técnicas, decorrentes de eventos tais como furtos de energia, erros de medição, de faturamento etc. – por não se considerarem que, dessa forma, tais perdas sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica –, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

Adicionalmente, dispõe que as perdas não técnicas somente 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.

3.5. A fiscalizada apresentou um protocolo efetuado junto à autoridade policial em 20/10/2020, com notícia crime sobre a prática de furtos de energia no Estado de Alagoas, solicitando a instauração de inquérito policial para apurar e identificar os autores dos delitos de furto de energia e, caso cabível, o indiciamento destes.

3.6. Primeiro, com base na queixa apresentada, há que se considerar que a fiscalizada limitou suas perdas não técnicas, exclusivamente a furtos de energia elétrica, e não a outras possíveis causas, tais como erros de medição e de faturamento, por exemplo. Adicionalmente, a queixa foi um ato meramente protocolar, formalizado uma única vez para todo o ano de 2020, além de ser vaga e de caráter genérico, não apresentando qualquer individualização dos alegados furtos, ou seja, os elementos mínimos para possibilitar uma investigação;

3.7. O objetivo da comunicação à autoridade policial é a recuperação dos valores suprimidos, na medida do possível, não sendo mera forma. Se o contribuinte não adota tal cautela, sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao estado na quantificação do resultado tributável. Assim, aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática, e meses e anos após as ocorrências, é tornar a determinação legal uma letra morta;

3.8. A partir do Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, considerado na fundamentação da referida SCI, vê-se que a comunicação deve permitir a investigação da autoridade policial, até porque uma das condições de dedutibilidade é a imputabilidade da autoria dos furtos a empregados ou terceiros, o que não é possível no caso em razão da generalidade e do lapso temporal entre a ocorrência dos fatos e a denúncia;

3.9. Assim, a Notícia Crime apresentada pelo contribuinte não se reveste dos requisitos e condições para que possa ser tida como capaz de respaldar as perdas não técnicas incorridas na prestação dos serviços a seus usuários como custo, nem, tampouco, como despesas, supostamente passíveis de dedução na apuração

das bases de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Sendo assim, referidos valores deverão ser adicionados ao lucro líquido para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Recuperação judicial do PIS e da Cofins em razão da exclusão do ICMS de suas bases de cálculo – Tributação no IRPJ e na CSLL

3.10. A Companhia é parte na ação consubstanciada no Processo Judicial nº 0808269-79.2017.4.05.8000/AL por meio da qual demanda a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais para o Pis e Cofins. Referido processo transitou em julgado em 17/07/2019, com efeitos retroativos aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação judicial;

3.11. O trânsito em julgado de decisão judicial que declara o direito à compensação tributária gera um direito líquido e certo, passando o contribuinte a possuir a partir daí uma disponibilidade econômica ou jurídica, caracterizando, desta forma, o acréscimo patrimonial e a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL;

3.12. O valor total do crédito que o contribuinte pretende compensar é no montante de R\$ 297.606.950,52 (constante da DCOMP nº 11548.08744.030720.1.3.57-8200, original), com fundamento na decisão transitada em julgado no processo judicial acima referido. Além disso, as compensações originadas do citado crédito já foram iniciadas, em 03/07/2020, pelo contribuinte, após a sua habilitação em 20/02/2020 perante a RFB, homologada em 29/05/2020, tratada no processo administrativo nº 10271.052556/2020-05, posteriormente, no processo nº 10410.726374/2020-32;

3.13. O contribuinte alega que a disponibilidade jurídica não ocorre na data do trânsito em julgado da ação, mas, tão somente, após a homologação, pela ANEEL, do reajuste tarifário (em que o componente financeiro relacionado aos créditos judiciais foi computado). Para isso, aponta para as normas específicas que disciplinam os contratos de concessão do serviço público de distribuição de energia elétrica, ao determinarem a obrigação das distribuidoras restituírem aos consumidores o valor relativo às contribuições para o Pis/Cofins compensado em repetição de indébito;

3.14. A ANEEL, assim como, posteriormente, a Lei nº 14.385, de 2022, disciplinaram a devolução do indébito. Segundo as normas, será na forma de cômputo, como item financeiro negativo, da conta de Compensação de Valores de Itens da Parcela A (conta de CVA). A título de esclarecimentos, a expressão “item financeiro negativo” significa que o reajuste tarifário será impactado, para menos, pelo valor da devolução (no caso, no ano de 2021, em vez dos consumidores arcarem com o reajuste de cerca de 20% na tarifa, esta sofreu um acréscimo de, aproximadamente, 12%);

3.15. Quanto ao reconhecimento no resultado e à apuração do IRPJ e da CSLL, o contribuinte informa que ao longo dos 12 meses subsequentes, que representa o

novo ciclo tarifário, a empresa mensalmente amortiza na conta de CVA, em contrapartida ao passivo a devolver ao consumidor, o montante proporcional recebido via faturamento dos consumidores. Segundo ele, a forma de apuração é obtida aplicando o percentual (8,13%) correspondente do componente financeiro do PIS/COFINS sobre a receita de CVA recebida do mês;

3.16. O contribuinte entende que seu procedimento está correto, em conformidade com a legislação própria do setor, em especial da Portaria Interministerial MF/MME nº. 296/2001, que estabelece que a obrigação de registrar passivos e ativos que tenham impacto na revisão tarifária (como é o caso) em conta de ativo ou passivo regulatório deve ocorrer quando todos os quesitos necessários para o reconhecimento do ativo ou passivo estejam atendidos, significando que apenas quando homologado pela ANEEL o reajuste tarifário é que se atenderam, na linha da norma acima citada, todos os quesitos necessários para o reconhecimento do ativo ou passivo. Entende que seu procedimento está respaldado também no art. 35 da Lei nº 12.973/2014;

3.17. O que se observa dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte é que há uma confusão acerca do tratamento fiscal, contábil e regulatório do ganho (receita) decorrente da ação judicial para exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o Pis/Cofins. A legislação das concessões, aí incluídas as normas editadas pela agência reguladora (ANEEL), prevê um tratamento para o indébito tributário, ora em discussão, dentro da ótica regulatória, afinal as tarifas são controladas e estabelecidas pelo ente concedente, com a diretriz de se prestar um serviço de excelência a preços acessíveis, ao tempo em que preserva o equilíbrio econômico-financeiro da relação contratual e a satisfação dos consumidores;

3.18. Há dois fatos distintos, mas que o contribuinte trata como apenas um: (i) direito constituído pelo trânsito em julgado de ação para a recuperação de tributo pago a maior em período anterior e (ii) repasse do indébito aos consumidores em momento futuro. Na realidade são dois eventos diferentes, com reflexos diferentes na apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL). As contribuições para o Pis e a Cofins recuperadas judicialmente precisam recompor o resultado, pois foram deduzidas em períodos anteriores, independentemente de que os valores possam a vir a ser repassados aos consumidores;

3.19. O ADI SRF nº 25 , de 24/12/2003, ao se referir à tributação dos valores do indébito pelo IRPJ e CSLL, em seu art. 1º, destaca que “[...] se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL [...]” Esse é exatamente o caso em discussão, pois as contribuições para o Pis/Cofins (dedutíveis da receita bruta) foram calculadas a maior, visto que o ICMS, antes da ação judicial, compunha a base de cálculo desses tributos, diminuindo o resultado apurado;

3.20. Se o contribuinte não detinha a disponibilidade jurídica sobre o crédito, conforme alegado, como poderia ter apresentado à administração tributária

pedido de homologação do crédito, devidamente autorizado, e ter encaminhado PER e Dcomp para beneficiar-se desse crédito, se o direito ao crédito, a seus olhos, não estava disponível?

3.21. Assim, independentemente do fato de que os valores do indébito serão repassados aos consumidores na forma definida pela ANEEL (outro fato, que independe do oferecimento à tributação da recuperação dos tributos obtida pela via judicial), estes serão considerados na reconstituição do lucro real e da base de cálculo negativa da CSLL no resultado em 17/07/2019 (3º trimestre), a fim de pois anteriormente reduzidas;

3.22. Quanto ao valor, o próprio contribuinte reconheceu em sua Escrituração Contábil Digital (ECD), registro efetuado em 30/09/2019, o total de R\$ 265.201.303,94, e, em 31/12/2019, lançou a atualização monetária do crédito (juros Selic), no valor de R\$ 24.294.873,64;

3.23. Essa atualização não será considerada no lançamento, haja vista que em maio de 2022, em sede de repercussão geral, apreciando o RE 1.063.187/SC, o Tribunal Pleno do STF fixou a seguinte tese para o Tema 962: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”;

3.24. Poder-se-ia questionar que a decisão judicial não continha o valor, portanto no trânsito em julgado o contribuinte não poderia reconhecer o quantum do ganho. Mas isso não se sustenta, porque ele próprio, no dia 30/09/2019, reconheceu o valor em sua escrituração contábil; porém, não no resultado, mas como um direito (Ativo não Circulante) em contrapartida a uma obrigação (Passivo não Circulante);

3.23. Em decorrência do indébito tributário obtido judicialmente, o contribuinte passou a baixar o passivo construído em contrapartida ao resultado (receita) à medida do recebimento das tarifas a partir de maio/2021. Além da postergação dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL), apurada a partir dos valores tributados em períodos de apuração posteriores, foi lançada também omissão de receita com a recuperação de tributos relativamente ao saldo excedente em relação ao valor total recolhido em atraso:

3.23.1. Postergação –

3.23.1.1. Ao não reconhecer, para efeitos fiscais, a receita oriunda do indébito tributário quando do trânsito em julgado da ação judicial, o fazendo apenas no contexto das normas regulatórias, isto é, na devolução por meio do reajuste tarifário, a Companhia deixou de recolher os tributos no período correto;

3.23.1.2. Os valores inicialmente reconhecidos como indébitos recuperados foram assim distribuídos: R\$ 217.895.125,40 (1211412008 - COFINS a Recuperar) e R\$ 47.306.178,54 (1211412007 – PIS a Recuperar), no total de R\$ 265.201.303,94. Deste total, foi reconhecido no resultado, no período de maio/2021 a março/2022, o valor de R\$ 136.804.311,33, conforme abaixo:

AMORTIZAÇÃO CVA			
P.A	VALOR (R\$)	P.A	VALOR (R\$)
mai/21	13.261.347,18	out/21	13.893.934,63
jun/21	11.534.361,39	nov/21	10.989.692,14
		dez/21	14.170.622,05
2º Trim./21	24.795.708,57	4º Trim./21	39.054.248,82
jul/21	11.045.244,63	jan/22	12.981.126,82
ago/21	11.257.670,00	fev/22	12.258.965,29
set/21	11.595.688,80	mar/22	13.815.658,40
3º Trim./21	33.898.603,43	Annual/22	39.055.750,51

Fonte: ECD/2021, conta 6110000909 (CVA Amortizações Outras)

3.23.1.3. Para determinar a postergação a ser lançada foram elaboradas as planilhas à fl. , que demonstra a situação antes, em que a receita de CVA consta no resultado, e a situação após a exclusão dessa receita, permitindo concluir o quantum do tributo que foi pago em relação à CVA referente à devolução das contribuições aos consumidores. Nessa planilha é feita a seguinte imputação: é realizado o cálculo da multa moratória (20%) e dos juros (Selic) incidentes desde a data do vencimento até a do pagamento, retirando-se do principal recolhido esses encargos moratórios, restando um tributo líquido, compensado no momento da constituição de ofício do crédito tributário correspondente;

3.23.2. Omissão –

3.23.1. Da infração acima restou um valor ainda não oferecido à tributação, correspondente à diferença entre o direito contabilizado (R\$ 265.201.303,94) e aquele levado a resultado R\$ 136.804.311,33), no importe de R\$ 128.396.922,61, aqui tratado como omissão de receita com recuperação de tributos;

Indedutibilidade de penalidades aplicadas pela ANEEL

3.24. Em 2018, 219 e 2020 o contribuinte deduziu como despesas penalidades sofridas em razão de descontinuidade de serviço de fornecimento de energia aos consumidores;

3.25. De acordo com o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na determinação do Lucro Real devem ser adicionados ao Lucro Líquido do Exercício os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. E o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estende à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ;

3.26. As despesas operacionais consideradas dedutíveis são apenas aquelas usuais ou normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, consoante art. 299 do RIR/99 e art. 311 do RIR/2018. E, adicionalmente, o art. 133 da IN RFB nº1.700, de 2017, estabelece que não são dedutíveis as despesas com multas de natureza não tributária;

3.27. Assim, descumprir normas estabelecida para o setor elétrico 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 só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação de serviços. A dedução dessas penalidades administrativas aplicadas pela ANEEL acarretaria uma distribuição do ônus da ineficiência da empresa (ou desídia) com toda a sociedade, o que é um desatino;

3.28. O Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, em seu item 6, firmou entendimento de que as multas por transgressões de leis de natureza não tributária não são dedutíveis, sob o argumento de que é “inadmissível considerar como necessárias à atividade da empresa despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública”;

3.29. Sendo indedutíveis, é devida a glosa dessas despesas; Receita com variações da CVA – Exclusão indevida

3.30. O contribuinte efetuou ajustes no lucro líquido de exclusão e adição de valores relativos à conta CVA durante o ano-calendário 2018, cuja somatória resultou em uma exclusão de R\$ 461.804.247,40, conforme demonstrado abaixo:

CONSOLIDAÇÃO DAS ADIÇÕES E EXCLUSÕES (e-Lalur/e-Lacs) ITENS CONTA CVA
PERÍODO: Ano-Calendário de 2018

PERÍODO ECF		DESCRIÇÃO CONTA	EXCLUSÃO (RS)		ADICÃO B	DIFERENÇA C= A- B
Início	Fim		A	B		
01/01/2018	31/01/2018	CVA	2.264.226,40	5.249.032,83	-	2.984.806,43
01/01/2018	28/02/2018	CVA	4.914.235,16	10.183.023,63	-	5.268.788,47
01/01/2018	31/03/2018	CVA	8.879.998,66	14.980.023,47	-	6.100.024,81
01/01/2018	30/04/2018	CVA	4.114.038,65	27.174.199,77	-	23.060.161,12
01/01/2018	31/05/2018	CVA	5.408.319,13	33.689.714,26	-	28.281.395,13
01/01/2018	30/06/2018	CVA	619.961.461,64	40.251.245,74		579.710.215,90
01/01/2018	31/07/2018	CVA	619.718.673,34	47.142.882,21		572.575.791,13
01/01/2018	31/08/2018	CVA	533.108.712,99	67.010.677,67		466.098.035,32
01/01/2018	30/09/2018	CVA	526.227.057,64	59.729.577,31		466.497.480,33
01/01/2018	31/10/2018	CVA	571.690.011,26	53.267.786,98		518.332.224,28
01/01/2018	30/11/2018	CVA	592.461.139,04	46.805.996,65		545.655.142,39
01/01/2018	31/12/2018	CVA	539.717.475,37	77.913.227,97		461.804.247,40

Fonte: ECF 2018, código Hash C388CEE55A6A795870C21914357645B71BA9AA92 (Registro M300)

3.31. Intimado, o contribuinte informou que o procedimento de realizar ajustes era adotado pela empresa quando ainda estatal, mas que após a desestatização mudou o critério, e que reverteu todos os ajustes realizados em 2018 e, também, em 2019. Todavia, não aponta em que período de apuração posterior a reversão dos ajustes de 2018 foi realizada, afirmando apenas que a reversão dos ajustes efetuados durante 2019 foi revertida em dezembro daquele ano.

3.32. Em relação aos ajustes de 2018, certamente o ajuste não foi realizado, pois até o final de 2021, o saldo da conta 22, na parte B do e-Lalur (Registro M500), não foram baixado;

3.33. Não há na legislação norma que autorize os ajustes realizados, ao contrário, a Solução de consulta Cosit nº 101, de 2016, determina que as receitas reconhecidas em contrapartida da conta CVA devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que foram verificadas. Assim, houve exclusão indevida de R\$ 461.804.247,40 em 2018 (relativamente a 2019, tendo em vista a reversão feita em dezembro do ano, gerou-se apenas lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa – vide tópico específico);

Multa isolada

3.34. Em decorrência das infrações antes expostas (glosa de despesas com perdas não técnicas, glosa de despesas com penalidades ANEEL e exclusão indevida de receita com variações de itens da parcela A na conta CVA), além de sua inclusão no ajuste anual, estas foram adicionadas mensalmente aos resultados da fiscalizada no ano 2018, apurando-se estimativas (balancete de redução ou isenção) de IRPJ e de CSLL a maior, conforme demonstrado nas planilhas às fls. 158 a 161 e 170 a 173.

3.35. Para o ano 2020 não houve apuração mensal e, pois, lançamento de multa isolada, haja vista que o contribuinte optou pela apuração trimestral do lucro real.

3.35. Especificamente em relação a 2019, onde houve apuração mensal com base em balancetes de suspensão ou redução, além das infrações relativas glosa de despesas com perdas não técnicas, glosa de despesas com penalidades ANEEL e omissão de receitas relativas a recuperação de tributos, consideradas também no ajuste anual, foi incluída apenas na apuração mensal dos meses de janeiro a novembro a infração relativa à dedução indevida de receita com variações na conta CVA, sendo apurados valores a maior de IRPJ e de CSLL, lançando-se a multa isolada sobre as diferenças não recolhidas, conforme planilhas às fls. 162 a 165 e 174 a 177.

3.36. Foi constatado que o contribuinte procedeu ajustes de adições e exclusões relativas a conta CVA durante os meses de janeiro a novembro, os quais, após consolidação, resultaram em exclusões superiores às adições, conforme abaixo demonstrado. Essas diferenças a maior de exclusão foram consideradas na apuração mensal, haja vista que, conforme já tratado, não há previsão legal para tais ajustes realizados.

CONSOLIDAÇÃO DAS ADIÇÕES E EXCLUSÕES (e-Lalur/e-Lacs) ITENS CONTA CVA
PERÍODO: Ano-Calendarário de 2019

PERÍODO ECF		DESCRIÇÃO CONTA	EXCLUSÃO (RS) A	ADIÇÃO B	DIFERENÇA C= A- B
Início	Fim				
01/01/2019	31/01/2019	CVA	28.193.902,57	9.013.092,71	19.180.809,86
01/01/2019	28/02/2019	CVA	217.975.048,59	17.977.415,14	199.997.633,45
01/01/2019	31/03/2019	CVA	453.746.636,95	28.767.040,95	424.979.596,00
01/01/2019	30/04/2019	CVA	385.678.327,46	33.438.166,22	352.240.161,24
01/01/2019	31/05/2019	CVA	526.336.013,89	52.333.215,18	474.002.798,71
01/01/2019	30/06/2019	CVA	528.885.221,13	54.657.350,69	474.227.870,44
01/01/2019	31/07/2019	CVA	519.643.859,99	67.649.637,00	451.994.222,99
01/01/2019	31/08/2019	CVA	733.940.953,85	244.988.710,60	488.952.243,25
01/01/2019	30/09/2019	CVA	800.885.608,58	266.128.405,89	534.757.202,69
01/01/2019	31/10/2019	CVA	822.754.147,20	288.088.495,41	534.665.651,79
01/01/2019	30/11/2019	CVA	855.205.860,20	302.490.474,23	552.715.385,97

Fonte: ECF/2019, código Hash 6D1E2C66287C2B438F6F55F4F6005D2FDD30D45D (Registro M300)

4. Cientificado dos lançamentos em 23/01/2023 por intermédio de seu Domicílio tributário Eletrônico (DTE), conforme fl. 308, em 19/02/2023 o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 312 a 411, instruída com os documentos às fls. 412 a 726, onde argumenta, em síntese, o que segue:

4.1. Tempestividade da impugnação; Perdas não técnicas – Glosa

4.2. Todos os argumentos de mérito apresentados na impugnação estão amparados em pareceres técnicos emitidos por professores e estudiosos de renome: (i) parecer do Professor Sérgio André Rocha (doc. 3), que atesta a dedutibilidade das perdas não técnicas; (ii) parecer do penalista Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, que atesta que o contribuinte cumpriu todos os requisitos relacionados à comunicação das perdas não técnicas às autoridades policiais; (iii) parecer do penalista Fernando Hideo Lacerda, que demonstra que a comunicação enviada para as autoridade policiais atende os requisitos da legislação;

4.3. Inaplicabilidade do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, e consequente deficiência de fundamentação da acusação fiscal –

4.3.1. Considerações iniciais –

4.3.1.1 Todas as distribuidoras incorrem em perdas não técnicas, fato que é comum e usual para a sua atividade, tanto que a ANEEL regulamenta tal matéria de forma detalhada. Essa regulamentação não envolve penalidades à distribuidora que incorrer em perdas não técnicas, mas sim a possibilidade de as perdas não técnicas regulatórias (apuradas de acordo com metodologia própria) sejam repassadas na tarifa de energia elétrica;

4.3.1.2. Os arts. 46, V, e 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, e o art. 376 do RIR/2018, presentes no relatório fiscal para justificar a autuação, não constam entre os dispositivos legais mencionados no auto de infração, que contém apenas referências a regras gerais de apuração do regime do lucro real.

Assim, por certo não houve o cumprimento do art. 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, que exige que o auto de infração indique a disposição legal infringida. Em vista desse vício deve ser reconhecida a nulidade da autuação pela turma julgadora;

4.3.1.3. A autoridade fiscal simplesmente aludiu ao art. 47 acima referido, sem esclarecer a aplicabilidade desse dispositivo ao caso concreto. A falta de cuidado é tanta que este artigo não é sequer mencionado no auto de infração. A autuação não apresenta motivação suficiente ao não justificar a aplicação do referido dispositivo, violando o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Em razão disso o lançamento não é dotado de liquides e certeza. Deve ser declarada a nulidade do lançamento por vício material insanável;

4.3.2. Perdas não técnicas não implicam prejuízo para o impugnante –

4.3.2.1. O art. 47 não é aplicável ao caso, haja vista que pressupõe a existência de prejuízo, o que não ocorreu. A norma trata do prejuízo como um dano no patrimônio material ou, ainda, perda de lucro, certo e positivo, que se deixou de obter. Mas o contribuinte recupera as perdas não técnicas via repasse tarifário (que representa receita tributável), nos termos da regulamentação do setor elétrico. Há uma perda a ser conhecida na apuração do lucro real, que não implica

em prejuízo (pressuposto do dispositivo legal referido) em razão das particularidades de sua atividade: o valor das perdas não técnicas, dentro dos limites regulatórios, é embutido no valor da tarifa de energia a ser cobrada;

4.3.2.2. O Parecer Normativo nº 50, de 1973, citado no relatório fiscal, está alinhado com o entendimento acima: (i) não há prejuízo ou perda efetiva e permanente decorrente das perdas não técnicas, pressuposto necessário do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964; e (ii) sua dedução fiscal é preservada pelo fato de que há repasse tarifário das referidas perdas, que é tratado como receita tributável;

4.3.2.3. Tal dispositivo legal somente seria aplicável nas hipóteses em que o evento descrito (furto, por exemplo) tivesse aptidão para reduzir a base de cálculo do IRPJ, o que não ocorre no caso concreto, já que o impugnante recupera todas as perdas não técnicas por meio de repasse na tarifa cobrada dos consumidores. Assim, o lançamento está pautado em fundamento legal equivocado para o caso, devendo ser cancelado;

4.3.3. Perdas não técnicas não decorrem somente de furtos –

4.3.3.1. Outra questão afasta a aplicabilidade do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, é o fato de que as perdas não técnicas não decorrem exclusivamente de furtos, abrangendo também erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição etc., enquanto a norma se aplica exclusivamente a furto;

4.3.4. O contexto histórico e a finalidade do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, atestam a sua inaplicabilidade em relação às perdas não técnicas na distribuição de energia elétrica –

4.3.4.1. O cenário econômico e a atividade empresarial da época da edição da norma não apresentavam a complexidade e diversidade atuais, com o setor de energia possuindo configuração e arcabouço legal completamente distinto e o aparato de fiscalização das autoridades tributárias era precário;

4.3.4.2. Nesse cenário, se qualquer alegação de furto fosse admitida para a diminuição da base de cálculo do IRPJ, haveria espaço para o cometimento de fraudes e sonegação, daí se exigir a queixa perante a autoridade policial para revestir o fato de um mínimo de credibilidade. Além disso, não havia arcabouço legal que permitisse o repasse tarifário de perdas não técnicas homologadas;

4.3.4.3. Ainda que, atualmente, a exigência permaneça válida para a grande maioria das situações envolvendo comércio, indústria e serviços, é incompatível com o setor elétrico, que é altamente regulado e fiscalizado. Além da tributação das perdas não técnicas via repasse na tarifa, a ANEEL exerce o papel de fiscalização e de cautela, homologando o repasse dentre de referenciais estabelecidos. A manifestação da ANEEL faz as vezes do inquérito policial como prova da legitimidade das alegações trazidas;

4.3.4.4. Assim, a interpretação adequada no referido art. 47 afasta sua aplicação no caso de perdas não técnicas apuradas por distribuidora de energia elétrica, o que autoriza considerar que o lançamento não possui fundamento legal, sendo os créditos tributários correspondentes desprovidos de liquidez e certeza, impondo a seu cancelamento;

4.4. O art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à CSLL –

4.4.1. O referido dispositivo trata exclusivamente do IRPJ, não havendo qualquer outro dispositivo na legislação tributária que determine a sua aplicação para a CSLL. É comum que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, seja evocado para sustentar que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são idênticas, ignorando o fato de que o próprio dispositivo deixa claro que são “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”;

4.4.2. O que existe de comum são as regras exclusivamente de apuração e de pagamento, ou seja, opção de regime, período de apuração, data de recolhimento. Contudo, as adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo de cada um dos tributos não são idênticas;

4.4.3. De acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda. Comporta, é bem verdade, ajustes ao resultado do exercício, na forma de adições e exclusões legalmente previstas, dentre as quais não há nenhuma disposição legal equivalente ao art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964;

4.5. Cumprimento dos requisitos de dedutibilidade –

4.5.1. Perdas não técnicas são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica: cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade do IRPJ –

4.5.1.1. A SCI Cosit nº 3, de 2017, adota entendimento equivocado da legislação tributária, considerando que perdas técnicas seriam dedutíveis e que as perdas não técnicas não seriam. Ambos os tipos de perda são inerentes à atividade de distribuição, relacionando-se com a atividade, representando risco inerente e indissociável da busca pela consecução dos seus objetivos sociais;

4.5.1.2. Invariavelmente adquire mais energia do que a efetivamente consumida, justamente porque as perdas não técnicas são inerentes à sua atividade e reconhecidas pelo arcabouço regulatório como um dos componentes de formação da tarifa. Tais perdas são usuais ou normais, haja vista serem habituais, costumeiras e comuns à distribuição de energia elétrica. Todas as distribuidoras do país apuram perdas não técnicas;

4.5.1.3. Os requisitos gerais de dedutibilidade na apuração do IRPJ são a necessidade, a usualidade e a normalidade, conforme se extrai do art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 1964, sendo que as perdas não técnicas atendem esses requisitos;

4.5.1.4. O critério da necessidade eleito no art. 47 acima deve ser encarado objetivamente, de modo a defini-la a partir do seu relacionamento com o exercício das atividades empresariais, ou seja, se surge em razão de suas atividades. A ocorrência de perdas técnicas não decorre de desídia, mas de um fator causado por diversos fatores sociais, econômicos e culturais, agravado pelas grandes extensões territoriais conferidas a cada distribuidora;

4.5.1.5. As perdas não técnicas são tão inerentes à atividade que a ANEEL, ao regulamentar a atividade, define um percentual de perdas não técnicas “regulatórias”, que é repassado na tarifa. Tais perdas contribuem para o aumento das receitas tarifárias obtidas pela distribuidora de energia. Se a própria ANEEL reconhece, regula e permite o repasse das perdas não técnicas, é evidente que se trata de componente do custo de aquisição da energia elétrica que é inerente à atividade de empresa;

4.5.2. Perdas não técnicas compõem o custo da energia adquirida: cumprimento dos requisitos de dedutibilidade do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964 –

4.5.2.1. A autoridade fiscal confunde a natureza das perdas não técnicas, considerando-as despesas, quando compõem os custos da mercadoria energia elétrica. Nem existe tal conta de despesa;

4.5.2.2. Em razão disso, é necessário analisar o art 46, V, da Lei nº 4.506, de 1964. Esse dispositivo, de forma mais apropriada ao caso concreto, trata de dedutibilidade de custos incorridos com a aquisição de bens, justamente o caso da energia elétrica adquirida pelo impugnante;

4.5.2.3. É nítida a aplicação desse dispositivo ao caso de perdas não técnicas conforme entendimento do professor Sérgio André Rocha (parecer em anexo). É razoável supor que estas perdas ocorrerão, sendo inerentes à atividade, como já tratado;

4.5.2.4. Logo, com base no referido dispositivo, as perdas não técnicas são parcela do curso de energia adquirida, devendo ter sua dedutibilidade preservada na apuração do lucro real;

4.6. Subsidiariamente: Ainda que aplicável o art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, cumpriu os requisitos legais – Considerando que as razões para que as alegações de inaplicabilidade do referido dispositivo não serem acatadas, tece as seguintes considerações:

4.6.1. Durante o procedimento fiscal, apresentou notícias-crime formalizadas junto às autoridades policiais, noticiando a ocorrência de furtos de energia elétrica relacionados às perdas não técnicas incorridas (fls. 94 a 108). Assim, mesmo que fosse aplicável o art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964, o seu requisito teria sido cumprido;

4.6.2. Causa estranheza a afirmação de que as notícias-crime apresentadas seriam protocolares, vez que o requisito legal é justamente um ato protocolar/formal.

Cabe ao contribuinte apenas recorrer às autoridades policiais, a quem compete investigar, identificar os supostos criminoso e tomar providências cabíveis. As notícias-crime atendem todas as exigências legais e contêm todas as informações necessárias para que as autoridades tomassem as providências cabíveis. Não cabe à autoridade fiscal, por falta de conhecimento técnico e competência legal, avaliar o que é ou não suficiente para uma investigação criminal. Faltasse informação adicional, as autoridades policiais é que solicitariam caso entendessem devido;

4.6.3. A exigência da norma de noticiar o crime tem por objetivo formalizar a existência da perda, para vincular o contribuinte e dissuadi-lo de forjar perdas para gerar deduções indevidas. O dispositivo legal não condiciona a dedutibilidade da perda à instauração efetiva de uma investigação ou ao processamento do suposto criminoso, fatos que estão fora de controle do contribuinte. Ao contribuinte cabe apenas comunicar. Parece que a fiscalização está a exigir que o próprio impugnante tivesse reunido mais elementos de prova para fundamentar a notícia-crime, papel que é do Estado;

4.6.4. A sugestão de que as notícias-crime apresentadas não seriam tempestivas veio desacompanhada de qualquer embasamento. Esse requisito não existe. De qualquer forma, no caso, as notícias-crime foram apresentadas dentro do prazo prescricional da pretensão punitiva do Estado, não havendo qualquer irregularidade quanto à data, bem assim quanto ao conteúdo;

4.6.5. É flagrante o equívoco interpretativo da autoridade fiscal ao indicar requisito de individualização na notícia-crime. Em realidade, o dispositivo legal trata de todas as hipóteses fáticas que são possíveis de serem cogitadas, distinguindo-as apenas para disciplinar os requisitos específicos (inquérito trabalhista ou notícia de crime às autoridades policiais, sem criar qualquer requisito implícito de individualização;

4.6.6. Do ponto de vista técnico, é impossível que se identifique ocorrência de todas as irregularidades em níveis detalhados como o endereço (ruas, avenidas, alamedas etc.). O que é possível identificar, e assim foi feito, é a ocorrência de perdas “regionais” (informação por regional: leste e oeste). As comunicações às autoridades policiais não foram genéricas, apresentando as informações mais detalhadas que poderiam ser obtidas no sistema de distribuição

4.6.7. A autoridade fiscal fornece a base legal dos requisitos e condições para a notícia de crime;

4.6.8. Ademais, a autoridade fiscal ignora o fato de que no setor de distribuição de energia elétrica todas as perdas não técnicas estão sujeitas à fiscalização da ANEEL, responsável por homologar o repasse tarifário dessas perdas dentro de referenciais estabelecidos. Uma vez que a preocupação do legislador é ter certeza quanto à existência efetiva da perda causada por furo, não há dúvida de que a homologação da ANEEL é suficiente;

4.6.9. Os cálculos apresentados para a autoridade policial são objeto de rigorosa fiscalização regulatória e cumprem as disposições previstas no Módulo 7 (Cálculo

de Perdas na Distribuição) dos Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (Prodist).

4.6.10. O impugnante dedica vultosos esforços para realizar a identificação específica, como pode ser visto nas demonstrações financeiras do ano 2019, e, quando consegue individualizar os responsáveis, é sua obrigação, nos termos da Resolução Normativa nº 414, de 09/09/2010, da ANEEL, regularizar a cobrança relativa ao consumo não faturado. Se tivesse condições de identificar, dentre milhões de clientes do Estado, todos os que consumiram energia irregularmente, teria cobrado a tarifa devida ao consumidor, e nem sequer existiriam perdas não técnicas;

4.6.11. Exigir a identificação é ilegal, além de estabelecer uma obrigação impossível e desarrazoada;

Recuperação judicial do PIS e da Cofins em razão da exclusão do ICMS de suas bases de cálculo – Tributação no IRPJ e na CSLL

4.7. Esse tópico trata da suposta ausência de tributação dos valores de PIS e de Cofins cujo direito à recuperação foi reconhecido na Ação Ordinária nº 0808269-79.2017.4.05.8000, sendo o tema da discussão judicial a exclusão do ICMS das bases de cálculo das referidas contribuições;

4.8. O art. 5º, §1º, inciso I, do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 2003, não se aplica aqui, pois o presente caso não envolve embargos à execução fundamentados em excesso de execução;

4.9. É necessária a aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, orientação vinculante, que estabelece que “na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, (...), que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação pelo IRPJ”. No caso, a própria autoridade lançadora reconhece que a sentença não define o valor do crédito;

4.10. Ao descumprir essa orientação, há violação ao princípio da legalidade e às orientações formais da RFB, há violação ao art. 142 do CTN, já que a autoridade lançadora ignora que sua atividade é vinculada, e há erro no critério jurídico do lançamento (determinação do fato gerador, do critério temporal e da base de cálculo), a configurar vício insanável que impõe o cancelamento da acusação fiscal;

4.11. É equivocada a importância atribuída pela autoridade lançadora ao fato de o crédito tributário decorrente do indébito ter sido reconhecido contabilmente em 2019, antes da apresentação da Dcomp em 2020, pelos seguintes motivos:

4.11.1. O mero reconhecimento de receita contábil (que não houve, no caso) não implica, necessária e automaticamente, elemento positivo que se incorpora ao

patrimônio jurídico do contribuinte, ou seja, receita auferida sob a perspectiva jurídica. O conceito contábil de receita não se confunde com o conceito jurídico de receita, que consiste em ingresso que se incorpora definitivamente ao patrimônio, sem qualquer reserva, condição ou geração de passivo correspondente, com sentido de permanência, advindo de outro patrimônio, revelando a capacidade contributiva da empresa, incrementando o seu patrimônio, que seja fruto do exercício das atividades que constituem a fonte de seu resultado. Na Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, os aspectos contábeis subjacentes não foram considerados relevantes;

4.11.2. Em função de questões regulatórias, o impugnante tem a obrigação jurídica de repassar aos consumidores o crédito recuperado, o que fez com que, ao mesmo tempo em que houve o reconhecimento contábil do crédito em 2019, também fosse reconhecido passivo de igual valor;

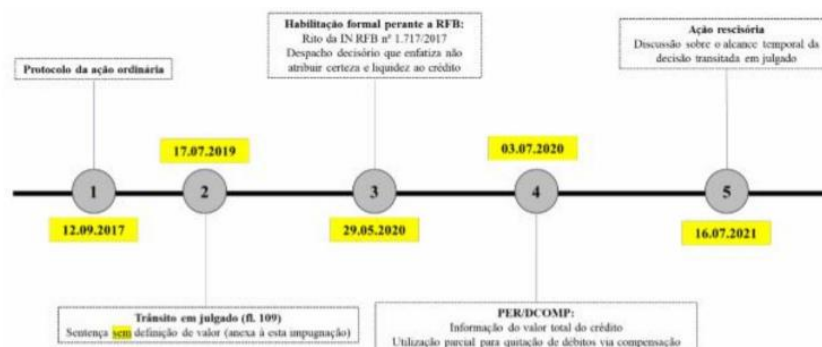
4.11.3. Não há que se falar em reconhecimento de receita pelo impugnante, o que que não houve. A autoridade fiscal não questiona a forma de contabilização adotada, e nem poderia ser diferente, já que esta é de livre escolha, conforme Parecer Normativo CST nº 347, de 1970, desde que respeitada a legislação comercial e que não indique resultado tributável distinto, o que ocorre é o caso, onde sua contabilidade é auditada por empresa independente e é plenamente alinhada à contabilidade societária. Caberia à autoridade fiscal apresentar motivação e fundamentos para questionar o tratamento contábil adotado, ao menos para sustentar de sua tese contrária à solução de consulta, e, nesse caso, deveria haver uma reclassificação contábil de ofício para se considerar que deveria ter sido tratado como receita;

4.11.4. A partir do disposto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (IRPJ), e do art. 2º da Lei nº 7.698, de 1988 (CSLL), o ponto de partida é necessariamente o trânsito pelo resultado do exercício, referência primeira e indissociável da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Ora, se a própria autoridade fiscal reconhece que o reconhecimento do crédito tributário ocorreu mediante reconhecimento passivo de igual valor, fundado em obrigação regulatória de repasse, significa reconhecer que o evento não é sequer capturado pelo ponto de partida dos tributos lançados;

4.11.5. A autoridade fiscal pretendeu tratar como receita a contrapartida do reconhecimento contábil do crédito tributário feito em setembro de 2019, e, neste caso, o passivo decorrente da obrigação regulatória seria reconhecido em contrapartida a despesa, também no resultado, anulando um ao outro. A certeza e liquidez do ativo gera simultaneamente a certeza e liquidez do passivo regulatório

4.12. Por fim, apenas para reforçar a ausência de liquidez e certeza do crédito no trânsito em julgado ou no reconhecimento contábil, ambos em 2019, basta notar que, conforme linha cronológica abaixo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ajuizou ação rescisória em 2021 para reverter o referido trânsito

em julgado, com a ação tramitando perante o Tribunal Regional Federal da 5ª Região sob o nº 0808355-52.2021.4.05.0000;



4.13. Subsidiariamente, cabe destacar que a autoridade fiscal ponderou, acertadamente, que a receita tributável não deveria abranger a parcela relativa aos juros Selic incidentes sobre o valor de PIS e de Cofins anteriormente recolhidos, razão pela qual não considerou o valor de R\$ 24.294.873,64. Todavia, conforme cópia do Despacho Decisório nº 1.226/2020, à fl. 94, exarado para deferir o “pedido de habilitação de crédito reconhecido judicialmente” formulado pelo contribuinte, o valor original do crédito era de R\$ 232.744.566,44, e o valor atualizado era de R\$ 294.411.961,29, indicando uma atualização monetária de R\$ 61.667.394,85, que é o valor a ser considerado;

Postergação do reconhecimento de receitas

4.14. Conforme relatório fiscal, a impugnante teria oferecido as receitas relativas à recuperação judicial de tributos pagos indevidamente e a variações da CVA registradas na contabilidade entre janeiro e novembro de 2019 posteriormente aos períodos competentes: no primeiro caso, a tributação teria ocorrido nos anos-calendário 2020 a 2022 e, no segundo caso, em dezembro de 2019. Aqui se analisará a forma como a autoridade fiscal apurou as exigências fiscais diante da constatação de inexatidão quanto ao período de competência;

4.15. A fiscalização sustenta que o pagamento tido por intempestivo não dizia respeito ao valor principal do IRPJ e da CSLL, razão pela qual o pagamento foi alocado para juros e multa de mora e, apenas parcialmente, para liquidação do principal. A autoridade fiscal exerce uma cobrança de multa de mora e juros por meio de imputação do pagamento realizado a destempo, sem, contudo, esclarecer a fundamentação legal para tanto;

4.16. A arbitrariedade é tão evidente que sequer há uma uniformidade quanto aos critérios adotados para os cálculos efetuados, haja vista a divergência dos valores apontados no auto de infração (fl. 208) e no relatório fiscal (fl. 288);

4.17. Em caso semelhante, o Carf rechaçou a forma de apuração realizada (AC 1401-00.781), pois levou em consideração o disposto no art. 273, §1º, do RIR/99 (mantido no art. 285, §1º, do RIR/2018), que determina que o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas deverá ser feito pelo valor líquido, depois

de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração. Não há previsão nesse dispositivo para a autoridade fiscal deflacionar os pagamentos efetuados, reduzindo-os na proporção dos juros e da multa de mora presumidos;

4.18. Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, em seu item 6.2., caberia à fiscalização exigir apenas os acréscimos relativos a juros e multa de mora, considerando que o principal já foi pago integralmente;

4.19. Não cabe a correção do auto de infração, vez que possui vício material insanável em razão da ausência de fundamentação legal para a cobrança, sendo necessário reconhecer a nulidade da parcela do auto de infração relativa à postergação de receita ou inexactidão quanto ao período de competência. Ao realizar cálculos arbitrários criados pela autoridade fiscal, sem fundamento legal, há violação do art.142 do CTN, ensejando vício que acarreta nulidade; Indedutibilidade de penalidades aplicadas pela ANEEL

4.20. Todas as distribuidoras de energia estão sujeitas a uma análise da qualidade de prestação de serviço, tendo como referência básica a interrupção de fornecimento a consumidores. Para tanto, existem diversos indicadores para quantificar as falhas de operação, dentre as quais o DIC (Duração de Interrupção Individual), o FIC (Frequência de Interrupção Individual), o DMIC (Duração Máxima de Interrupção Contínua por Unidade Consumidora) e o DICRI (Duração da Interrupção Individual ocorrida em dia Crítico por Unidade Consumidora);

4.21. Caso a distribuidora descumpra esses indicadores, é feito o cálculo de compensação que deverá ser paga ao consumidor afetado (mediante crédito na fatura). Essa compensação não é um pagamento devido para a ANEEL e, diferentemente de penalidades geralmente aplicadas por órgãos reguladores, somente afeta (diminui) o valor que a distribuidora receberá pela prestação do serviço. Ou seja, o descumprimento dos indicadores implica diminuição do valor da fatura;

4.22. Assim, não se trata de penalidade ou de multa regulatório aplicada pela ANEEL. Sua natureza jurídica é mais próxima à de uma indenização devida ao consumidor ou ainda a um ajuste do preço contratual. É um ajuste decorrente da relação entre a distribuidora e o consumidor. Não decorre diretamente do poder de polícia conferido à ANEEL. O que ocorre aqui equivale à reparação de danos sofridos pelos consumidores caso a prestação do serviço não seja contínua, como prevê o Código de Defesa do Consumidor (CDC), Lei nº 8.078, de 1990, em seu art. 22;

4.23. Consoante o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 311 do RIR/2018), as despesas dedutíveis são aquelas necessárias, normais e usuais no desenvolvimento da atividade. E o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, define o que seja despesa necessária e despesa normal e usual: a primeira, é quando é essencial a qualquer operação exigida na exploração das atividades (principais ou acessórias), vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; e a segunda,

quando ocorre comumente no tipo de operação efetuada e que se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária na realização do negócio;

4.24. As compensações exigidas pela ANEEL decorrem diretamente do exercício das atividades da distribuidora, sendo decorrentes de imprevistos verificados na distribuição, e, pois, indissociáveis dos objetivos sociais daquela. Em que pese não desejáveis, falhas de continuidade de fornecimento inevitavelmente ocorrerão e poderão até superar os indicadores.

4.25. Então, a acusação fiscal é falha, pois as compensações não são multas decorrentes de violação de obrigações legais. Mas, ainda que as compensações tivessem natureza de multa, a sua dedutibilidade deveria ser preservada, afinal continuam a possuir relação direta com as atividades, atendendo aos critérios de dedutibilidade da legislação tributária. Nesse sentido está o entendimento do Carf, no Acórdão nº 1402-002.405, de 2017;

4.26. Não existe previsão legal específica que determine qualquer ajuste relacionado a compensações devidas por concessionária de serviço público na determinação da CSLL. A autoridade fiscal recorreu ao art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, na tentativa de estender a acusação a essa contribuição, porém o IRPJ e a CSLL possuem disciplina legal própria e específica, podendo haver despesas indedutíveis para fins do IRPJ, mas dedutíveis para apuração da CSLL. Assim, devido afastar o lançamento da CSLL se rejeitados os argumentos acima;

4.27. Subsidiariamente, há equívoco no cálculo realizado para a determinação do valor das despesas relacionadas às compensações em questão nos períodos de apuração de 2020. Para determinar o valor da glosa, a autoridade lançadora considerou apenas os lançamentos contábeis a débito realizados na conta contábil 6110001118 (Penalidades de Continuidade), ignorando os lançamentos realizados a crédito dessa mesma conta durante o período, os quais decorrem, por exemplo, da revisão de penalidades, cujo efeito prático é diminuir o valor da despesa contabilizada. O valor total dos lançamentos a crédito é de R\$ 7.003.960,68. Veja-se um dos lançamentos ignorados pela autoridade fiscal (fl. 124):

		30/06/2020	30/06/2020	30/06/2020	30/06/2020
30/06/2020	2110130003	OUTRAS PROVISÕES DE MATERIAIS E SERVIÇOS	D	6.531.518,38	2.258.307,35
30/06/2020	6110001118	(-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE	C	6.531.518,38	2.258.307,35
		DIC/FIC/DMIC/DICR)			

Receita com variações da CVA – Exclusão indevida

4.28. Antes da desestatização, a empresa adotava entendimento de que as variações dos itens da conta CVA (Conta de Compensação das Variações de Itens da Parcela A) não teriam repercussões tributárias no momento do reconhecimento, razões pela qual realizou ajustes de exclusões e adições ao lucro líquido na determinação da base de cálculo do tributo. Todavia, a nova administração adotou postura conservadora a partir da conclusão a partir da conclusão do processo de desestatização, ocorrido em 2019, parando de

implementar esses ajustes, de modo que as receitas e despesas relacionadas à CVA passaram a ter repercussão tributária no mesmo período em que registradas na contabilidade;

4.29. Além disso, implementou ajustes na apuração tributária de períodos anteriores, notadamente do ano-calendário 2018 e dos meses de janeiro a novembro de 2019, de modo a reverter as adições e exclusões anteriormente realizadas. A autoridade lançadora reconheceu que houve reversão em dezembro de 2019 das adições e exclusões relacionadas à CVA realizadas entre janeiro e novembro de 2019, exigindo a multa isolada em virtude de suposta falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, assunto a ser tratado no tópico da multa isolada. Com relação aos ajustes feitos no ano calendário 2018, cuja somatória representou ao fim uma exclusão total de R\$ 461.804.247,40 no ano, a autoridade lançadora concluiu que o contribuinte não realizou qualquer reversão, efetuando o lançamento dos tributos;

4.30. Todavia, no 2º trimestre de 2020 implementou uma reversão de R\$ 102.468.552,44 relativamente aos ajustes feitos em 2018, conforme pode ser visto na parte B do Lalur (Registro M500);

4.31. Eventual exigência fiscal relacionada a 2018 deveria considerar obrigatoriamente os efeitos da adição feita em 2020, em cumprimento do disposto no art. 6º, §6º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e art. 285, §1º, do RIR/2018, que exigem que a cobrança de IRPJ com base em inexatidão quanto a período de competência deve ser realizada pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração. Assim, no caso, uma vez considerada a adição realizada em 2020, entende que caberia apenas ajuste no saldo do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados em 2018 (R\$ 417.5416.204,58), para considerar a reversão não realizada de R\$ 359.335.694,96 (= R\$ 461.804.247,40 – R\$ 102.468.522,44), sem necessidade de constituição de crédito tributário;

4.32. Subsidiariamente, se a reversão realizada não for aceita, esclarece que o procedimento conservador que passou a adotar visou apenas evitar riscos de questionamento e aplicação de penalidades, mas entende que as receitas contábeis de variações da CVA não devem compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL quando registradas na contabilidade, já que essa receita contábil não corresponde a uma nova relação jurídica que se agrega ao patrimônio do contribuinte, ou seja, não implica acréscimo patrimonial, não havendo a disponibilidade exigida pelo art. 43 do CTN. Entende que o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 101, de 2016, não está correto; Erros de cálculo

4.33. Os seguintes erros de cálculo estão presentes nos lançamentos:

4.33.1. Retenções sofridas não consideradas – durante o ano-calendário 2019 sofreu retenções de IRRF em relação a pagamentos realizados por órgãos públicos e relativas a rendimentos de aplicações financeiras, nos montantes de R\$ 1.105.184,64 e de R\$ 3.639.786,83, respectivamente, conforme ECF, mas a

autoridade lançadora considerou os valores de R\$ 1.097.569,02 e de R\$ 1.929.958,37, respectivamente;

4.33.2. Erro quanto ao valor recolhido – relativamente ao ano-calendário 2019, observa-se que a autoridade lançadora indica que o recolhimento de estimativa de IRPJ de dezembro foi de R\$ 1.929.958,37, quitado no contexto de parcelamento. No entanto, além desse valor, realizou pagamento de estimativa de dezembro de 2019 no importe de R\$ 319.382,40. Tal recolhimento é indicado no próprio mapa e apuração, mas não foi considerado para apurar o valor da estimativa a pagar;

4.33.3. Erro na aplicação do benefício da Sudene –

4.33.3.1. O lucro da exploração da atividade incentivada era significativamente superior ao lucro real antes da autuação. Como consequência, o valor da redução do IRPJ era superior ao próprio valor do IRPJ devido. Vide exemplo relativo a 2019:

Lucro da Exploração - Mensal IRPJ -2019	
Descrição	TOTAL
Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%	2.004.128.317,75
Receita Líquida das demais ativ	17.883.015,98
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	2.022.011.333,73
Lucro Líquido antes do IRPJ	399.871.034,80
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	318.700.296,83
LUCRO REAL	250.715.121,84
Lucro da Exploração com Redução de 75%	315.881.656,59
Imposto	47.382.248,49
Adicional (10%)	24.825.987,68
SUBTOTAL	72.208.236,17
Redução	54.156.177,13
INCENTIVO SUDENE	54.156.177,13

4.33.3.2. Ocorre que o auto de infração majorou o valor do IRPJ a pagar, inclusive do adicional. Como consequência, o benefício Sudene calculado com base no adicional passou a ser maior, conforme abaixo:

Lucro da Exploração - Trimestral IRPJ -2019 - APÓS AUTO	
Descrição	TOTAL
Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%	2.004.128.317,75
Receita Líquida das demais ativ	17.883.015,98
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	2.022.011.333,73
Lucro Líquido antes do IRPJ	399.871.034,80
LUCRO DA EXPLORAÇÃO	318.700.296,83
LUCRO REAL	425.349.119,84
Lucro da Exploração com Redução de 75%	315.881.656,59
Imposto	47.382.248,49
Adicional (10%)	39.027.259,53
SUBTOTAL	86.409.508,02
Redução	64.807.131,02
INCENTIVO SUDENE	64.807.131,02

4.33.3.3. A única alteração diz respeito ao valor do adicional passível de ser reduzido. Não se trata de refazer o cálculo do lucro da exploração, devendo continuar rigorosamente o mesmo, mas de se determinar o novo valor do benefício de redução em vista do aumento do IRPJ devido;

4.33.3.4. O ano 2019 foi tomado como exemplo, mas a situação acima é observada também para 2020;

4.33.4. Erro na aplicação do benefício PAT –

4.33.4.1. Esse benefício é limitado a 4% do IRPJ apurado no período com base na alíquota de 15% (desconsiderando o adicional). Assim, retomando o exemplo de 2019, faria jus a um PAT de R\$ 2.121.613,09, mas deduziu em sua ECF apenas R\$ 1.504.290,73 em razão do limite legal. Com a majoração do IRPJ, o limite de dedução passou a ser de R\$ 3.126.72,83, mas como, considerando seus gastos com o PAT, teria direito ao valor de R\$ 2.121.613,09, este montante deve ser considerado no lançamento;

Multa isolada

4.34. A multa isolada deve ser cancelada por ter sido aplicada cumulativamente com a multa de ofício, representando dupla penalidade sobre o mesmo fato. Deve ser observado o princípio da consunção. Nesse sentido está o entendimento do Carf nos Acórdãos nºs 1402-001.313 e 1402-001.237, 9101-006.390, 1402-006.194 e 1402-006.240; 4.35. Além disso, o art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê, como antecedente normativo da multa isolada, a falta de recolhimento de estimativa apurada na forma do art. 2º da mesma lei (com base em percentuais de presunção). Dessa forma, considerando que optou pela apuração com base em balancetes de suspensão/redução, não se submetendo à apuração na forma do art. 2º referido, a situação fática não se enquadra no antecedente normativo, devendo ser cancelada a multa;

4.35. Caso se entenda por não cancelar a multa, há, ainda, uma particularidade em relação ao período de apuração anual de 2019. Conforme informado durante o procedimento fiscal, todos os ajustes de exclusão e adição relativos à conta CVA feitos ao longo do ano foram revertidos em dezembro de 2019. Conquanto reconheça ter havido a reversão em dezembro, a autoridade lançadora aplicou a multa isolada por estimativas não recolhidas em razão de considerar as exclusões a que a reversão se referiu nas apurações de janeiro a novembro, silenciando, pois, quanto à disciplina tributária que regula a inexistência quanto ao período de competência;

Pedidos de produção de prova e de sustentação oral

4.50. Requer ao fim, a produção suplementar de provas, bem como o direito de realizar sustentação oral quando do julgamento.

A 4ª TURMA/DRJ04 julgou procedente em parte a impugnação, retificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

As perdas não técnicas, isto é, aquelas decorrentes de fatos alheios ao processo de distribuição de energia elétrica, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto, exceto se comprovadamente decorrentes de furtos de energia representados à autoridade policial. Não caracterizam essa representação comunicados meramente protocolares, sem a individualização dos fatos ilícitos e realizados anos após as ocorrências.

CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

O indébito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins devem ser oferecidos à tributação do IRPJ no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído. Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito deve ser oferecido à tributação pelo IRPJ, salvo se o contribuinte quantificar o valor do indébito, ou seja, tornar o direito líquido ao realizar o registro contábil do mesmo antes desse momento, oportunidade na qual se considera ocorrido o fato gerador e na qual o indébito deve ser oferecido à tributação.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Na determinação do montante do tributo que foi postergado, deve ser aplicada a imputação proporcional para ratear o pagamento realizado a destempo entre os valores de principal, multa e juros moratórios.

PENALIDADES ADMINISTRATIVAS. DESCONTINUIDADE DE FORNECIMENTO. REPASSE AO CONSUMIDOR VIA CRÉDITO. INDEDUTIBILIDADE.

Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial. Logo, não se pode acatar a ideia de que a sanção por descontinuidade de fornecimento acima do indicador estabelecido pela ANEEL, consubstanciada no repasse ao consumidor de crédito na fatura, está inserida no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa. Não se pode atribuir a característica de necessário a um evento que evidencia a disfunção na atividade e, por isso mesmo, implica a imposição de

sanção, RECEITA EM CONTRAPARTIDA AOS VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO.

As receitas reconhecidas em contrapartida aos valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) integram a base de cálculo dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, e devem ser oferecidas à tributação no período de apuração em que forem verificadas as diferenças positivas e registradas na escrituração contábil da concessionária.

Relativamente à parcela dessa receita que foi submetida à tributação em anocalendarário posterior, caberia à autoridade fiscal ter efetuado lançamento de postergação, o que não ocorreu Assim, esta parcela deve ser excluída do valor tributável da infração.

ALEGAÇÃO DE ERROS DE CÁLCULO.

Para os erros de cálculo para os quais o contribuinte logrou comprovar a sua ocorrência, devida a retificação do lançamento nesta parte.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendarário: 2018, 2019, 2020

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se também à CSLL.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendarário: 2018, 2019

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

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. RECEITA EM CONTRAPARTIDA AOS VALORES REGISTRADOS NA CONTA CVA. EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. POSTERGAÇÃO.

O contribuinte excluiu indevidamente do lucro líquido receitas em contrapartida aos valores registrados na conta CVA nos meses de janeiro a novembro de 2019, mas reverteu esses ajustes no mês de dezembro do mesmo ano, adicionando ao lucro líquido o valor total indevidamente excluído.

Caberia à autoridade fiscal ter efetuado lançamento de postergação, o que não ocorreu, razão pela qual devem ser excluídos esses valores considerados pela autoridade fiscal na determinação das estimativas a pagar nos meses de janeiro a novembro.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário basicamente requerendo a alteração do julgado pelo seu provimento, nos seguintes termos, *in verbis*:

IV. PEDIDOS

386. Diante do exposto, requer-se a esse E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento integral do presente recurso voluntário, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, de modo que haja o cancelamento integral das exigências fiscais, em razão das questões destacadas acima e que serão resumidas abaixo (naturalmente, sem prejuízo do detalhamento de cada argumento apresentado nos respectivos tópicos):

Quanto à acusação relacionada às perdas não técnicas (item 2 do Relatório Fiscal):

(i) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário em virtude da violação ao artigo 142 do CTN e do vício de motivação existente, considerando a manifesta inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, uma vez que: (ii.a) as perdas não técnicas não implicam “prejuízo” para a Recorrente, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas;

(ii.b) as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos; (ii.c) o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas; e

(ii.d) esse dispositivo legal é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSL;

(ii) Ainda preliminarmente, seja reconhecida a nulidade dos lançamentos relativos à CSL, uma vez que o artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, utilizado como base da acusação fiscal, é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSL;

(iii) Quanto ao mérito, seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, considerando:

(iv.a) a inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 ao caso, em linha com o item (ii) acima;

(iv.b) a aplicação do artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964 e o cumprimento dos seus requisitos de dedutibilidade;

(iv.c) o cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade estabelecidos na legislação do IRPJ;

(iv.d) ainda que houvesse aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, houve cumprimento do seu requisito de dedutibilidade, qual seja a apresentação válida de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência das perdas não técnicas.

Quanto à acusação de indedutibilidade de compensações financeiras (item 4 do Relatório Fiscal)

(iv) Seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, considerando que as compensações exigidas pela ANEEL são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSL, uma vez que (iii.a) não se trata de multa pelo descumprimento de obrigação legal, (iii.b) sua natureza é de indenização ao usuário lesado pela interrupção no fornecimento de energia elétrica ou, quando muito, de ajuste de preço da energia fornecida (tratado contabilmente, inclusive, como redutor de receita), (iii.c) ainda que houvesse caráter de penalidade, existe relação de pertinência e vinculação com a atividade de distribuição de energia elétrica, havendo cumprimento de todos os requisitos de dedutibilidade estabelecidos na legislação e (iii.d) especificamente quanto à CSL, não houve indicação de fundamento legal para a glosa, não sendo possível aplicar, de forma automática e acrítica, as conclusões apresentadas pela autoridade lançadora em relação ao IRPJ;

Quanto à acusação de postergação do reconhecimento de receitas (itens 3 e 5 do Relatório Fiscal):

(v) Seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário, considerando que a autoridade lançadora não fundamentou os cálculos adotados em qualquer previsão legal e não existe clareza quanto à metodologia empregada, implicando afronta ao artigo 142 do CTN e o requisito de motivação dos atos administrativos;

(vi) Caso não seja reconhecida a nulidade acima, seja determinado o recálculo das exigências fiscais relacionadas a essa acusação, de forma a afastar a “imputação” de multa de mora e de juros SELIC realizada pela autoridade lançadora; Quanto à acusação relacionadas aos reflexos tributários da recuperação de PIS e de COFINS em decorrência de ação judicial (item 3 do Relatório Fiscal)

(vii) Seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário em virtude de vício material insanável, considerando que a suposta receita tributável apontada pela autoridade lançadora não compete ao ano-calendário 2019, tal como

(viii) Seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, considerando que a Recorrente não auferiu receita em decorrência da decisão transitada em julgado, na medida em que (ix.a) a acusação fiscal viola a Solução de Consulta COSIT nº 183/2021, (ix.b) a decisão judicial não especificou valor a ser recuperado, (ix.c) posteriormente, a própria Fazenda Nacional ajuizou ação rescisória para questionar o valor do PIS e da COFINS a recuperar, atestando que não houve aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda em 2019, e, ainda, (ix.d) obrigações regulatórias obrigam a Recorrente a repassar todo o valor recuperado aos consumidores de energia elétrica, justificando o tratamento contábil adotado;

(ix) Subsidiariamente, sejam reconhecidos os equívocos de cálculo incorridos pela autoridade lançadora, especificamente que parte da receita tratada como tributável compreende valores de atualização monetária dos débitos de PIS e de COFINS, os quais, segundo a própria autoridade lançadora e em linha com a jurisprudência do C. STF, não devem se submeter à incidência de IRPJ e de CSL; **Quanto à acusação relacionadas à tributação de receitas decorrentes das variações da CVA (item 5 do Relatório Fiscal)**

(x) Seja cancelado o lançamento tributário, considerando que as receitas relacionadas às variações da CVA não devem ser tributadas no momento do mero registro contábil, por não representarem receitas tributáveis da perspectiva jurídica; Quanto a todas as acusações

(xi) Subsidiariamente, sejam reconhecidos os erros de cálculo das exigências de IRPJ e de CSL, de modo que haja uma recomposição completa da apuração desses tributos, considerando os efeitos do aproveitamento do Benefício PAT.

(xii) Ainda subsidiariamente, caso não haja cancelamento integral das exigências fiscais em razão das questões expostas acima, seja afastada a aplicação de multa isolada pelas razões abordadas no tópico III.G.

387. Por fim, protesta-se pelo direito de realizar sustentação oral quando do julgamento do presente recurso voluntário.

A PGFN apresentou CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO e RAZÕES AO RECURSO DE OFÍCIO às e-fls. 1428/1492 requerendo que fosse negado provimento in *totum* ao recurso voluntário e requereu seja dado provimento ao recurso de ofício para que o lançamento fosse mantido na íntegra, nos termos do que fora fundamentado pela autoridade lançadora no auto de infração e no TVF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício.

Demais disso, observo que o **Recurso Voluntário** é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

No que diz respeito ao **Recurso de Ofício** este interposto contra acórdão da DRJ em face da impugnação que foi procedente em parte e exonerou os seguintes créditos tributários, inclusive descritos já nas contrarrazões ao Recurso Voluntário trazidos pela PGFN:

1. correção no valor de R\$ 7.003.960,68 referente ao equívoco no cálculo do período de apuração 2020, que considerou apenas os lançamentos contábeis a débito realizados na conta contábil 6110001118 (Penalidades de Continuidade), ignorando os lançamentos realizados a crédito nessa mesma conta, que decorrem, por exemplo, da revisão de penalidades;
2. Também foi excluído o valor de R\$ 102.468.522,44 da base de cálculo relativa à infração de exclusão indevida dos valores relativos a CVA, por reconhecer ter ocorrido reversão em ajustes feitos em 2018 no 2º trimestre de 2020, a partir do e-Lalur na ECF;
3. A DRJ determinou o recálculo da multa isolada em relação ao ano de 2019, pois os ajustes de exclusão e adição relativos à conta CVA feitos ao longo desse ano foram revertidos em dezembro de 2019.
4. Também foram acolhidos argumentos relativos a erros de cálculo relativos a retenções de IRRF que não teriam sido consideradas pela autoridade autuante e a erros no valor recolhido a título de estimativa de IRPJ em dezembro de 2019.
5. Foi, ainda, reconhecido o aumento do limite de dedução do benefício fiscal do PAT em relação aos trimestres em que houve demonstração dos gastos apresentados pela impugnante.
6. Por fim, determinou o recálculo dos valores pago a título de benefício da SUDENE, mas sem reconstituir o cálculo do lucro de exploração, o que

encontraria óbice na jurisprudência do CARF e na Instrução Normativa SRF n. 267/2002. Determinou-se apenas o recálculo do montante do adicional.

Nesse contexto, a PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023 da RFB regulamentou a admissibilidade do Recurso de Ofício *sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)*. *In verbis*:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

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

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

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

Considerando que, nos termos do enunciado da Súmula CARF nº 103, aplica-se o limite de alçada vigente na data da apreciação do recurso de ofício em segunda instância, é certo que o exame de admissibilidade do recurso de ofício deve passar pelo exame do valor de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 2 de 2023.

Portanto, considerando que o valor do crédito exonerado é superior ao valor de alçada fixado **R\$ 15.000.000,00** pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, o recurso de ofício deve ser conhecido.

ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINAR DE NULIDADE POR VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN E POR VÍCIO DE MOTIVAÇÃO, DIANTE DA INAPLICABILIDADE DO ART. 47, PARÁGRAFO 3º, DA LEI Nº 4.506/64

Inicialmente, a recorrente suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração alegando para tanto que houve violação ao art. 142 do CTN e por vício de motivação, diante da inaplicabilidade do art. 47, parágrafo 3º, da lei nº 4.506/64, *in verbis*:

(...) 32. Conforme detalhado na impugnação, a gravidade do equívoco cometido pela autoridade lançadora acaba por afastar qualquer liquidez ou certeza quanto ao lançamento tributário, descumprindo os pressupostos estabelecidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁶.

(...)34. O v. acórdão, todavia, simplesmente indicou sua vinculação à SCI COSIT nº 3/2017, sem conduzir uma análise efetiva dos argumentos deduzidos na impugnação.

35. Como se não bastasse, a alegação de vinculação ao entendimento firmado na SCI COSIT nº 3/2017 não se sustenta. Afinal, ainda que a DRJ04 esteja vinculada ao entendimento da COSIT quanto à aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 para as perdas não técnicas de energia, seria esperado melhor compreensão da solução de consulta. Isso porque o parágrafo 3º do artigo 47 não prevê indedutibilidade, mas sim requisitos de dedutibilidade.

37. Mesmo aplicando SCI COSIT nº 3/2017, a conclusão do acórdão deveria ser no sentido da dedutibilidade da parcela do custo da energia elétrica objeto de perdas não técnicas, com o consequente cancelamento das exigências fiscais.

38. Nesse ponto, o acórdão recorrido viola a SCI COSIT nº 3/2017 e procura questionar a validade das notícias-crime apresentadas pela Recorrente, criando requisitos adicionais para esse documento, sem qualquer amparo legal.

(...)40. Dessa forma, a primeira questão a ser analisada é a seguinte: o artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 é aplicável às perdas não técnicas de energia? A resposta, como se verá em seguida, é negativa, já que será demonstrado o desacerto da SCI COSIT nº 3/2017 e, por consequência, do v. acórdão recorrido. Independentemente de caracterizar vício de nulidade ou mera improcedência da acusação fiscal, esta constatação conduz necessariamente ao cancelamento das exigências fiscais ora combatidas.

No entanto, entendo que a nulidade suscitada deve ser rejeitada.

Ao que parece a irresignação da recorrente reside no fato de que a nulidade suscitada dos Autos de Infração em decorrência no erro na aplicação da hipótese tributárias que macularia os requisitos do artigo 142 do CTN defendendo que aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 não implicaria indedutibilidade, mas sim dedutibilidade mediante atendimento aos requisitos legais que havia sido observado pela autuante.

A recorrente também pontuou que a autoridade fiscal não poderia ter desconsiderado a dedutibilidade das perdas não técnicas de energia como despesa em razão de questionamento infundado da validade das notícias-crime apresentadas pela Recorrente, posto que estaria criando requisitos adicionais para validade da dedutibilidade sem qualquer amparo legal (apesar de entender que o correto seria a dedução como sendo custo da operação nos termos do art. 46, V da Lei nº 4.506/1964).

No entanto, não procede a insurgência do recorrente a título de nulidade, uma vez que as notícias-crime foram devidamente analisadas, porém, aos olhos do fisco e da DRJ, eles foram considerados insuficientes para atender o requisito da permissão da dedutibilidade no que se refere as perdas não operacionais por furto na transmissão e distribuição de energia nos termos do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, posto que se afigurariam protocolares, simplificadas e que não contribuíram em nada para a identificação dos autores, além de terem sido formalizadas muito após a ocorrência dos fatos e não foram individualizadas, sendo apenas uma para cada ano- calendário, objeto do presente processo.

Assim, aos olhos deste relator a negativa qualitativa da prova não é motivo para a configuração da nulidade pretendida, isso porque ao acolher o argumento da então impugnante, a DRJ promoveu a dialeticidade pretendida no processo administrativo fiscal ao enfrentar efetivamente a análise da prova, mas entendeu que não restou devidamente comprovada os requisitos de dedutibilidade das perdas não operacionais.

Vale destaca ainda, que a robustez da prova anexada pelo contribuinte e a sua validade, bem como a necessidade do atendimento dos requisitos de “imputabilidade da autoria do empregado ou de terceiros”; e “existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial” que podem eventualmente refletir nos efeitos modificativos de seu direito são situações que serão analisadas no curso do presente Acórdão porque são inerentes ao próprio mérito debatido, tudo em prestígio aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Nesse sentido, entendo que a preliminar deve ser rejeitada.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE INDICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL PARA O CÁLCULO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS DECORRENTES DA ACUSAÇÃO DE POSTERGAÇÃO DO RECONHECIMENTO DE RECEITAS

Inicialmente, a recorrente suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração alegando para tanto que houve falta de indicação do fundamento legal para o cálculo das exigências fiscais decorrentes da acusação de postergação do reconhecimento de receitas, nos seguintes termos:

(...) 250. O objetivo deste subtópico é evidenciar um equívoco preliminar no cálculo das exigências fiscais relativas a duas acusações fiscais distintas. Em ambos os casos, o Relatório Fiscal considerou que a Recorrente incorreu em redução indevida do IRPJ e da CSL por ter considerados determinadas receitas na apuração das respectivas bases de cálculo apenas em momento posterior àquele que seria devido. **Ou seja, teria havido espécie de inexactidão quanto ao período competente.**

251. Na visão da autoridade lançadora, essas receitas dizem respeito (i) ao reconhecimento, por meio de decisão judicial transitada em julgado em julho de 2019, do direito à recuperação de tributos pagos indevidamente, e (ii) a variações da CVA registradas na contabilidade entre janeiro e novembro de 2019.

252. Conforme descrito no Relatório Fiscal, a Recorrente teria oferecido essas receitas a tributação posteriormente ao período competente: **no caso das receitas referentes ao item (i), a tributação teria ocorrido nos anos-calendário 2020 a 2022, enquanto, no caso das receitas relacionadas ao item (ii), a tributação teria ocorrido em dezembro de 2019.**

253. Neste subtópico, não haverá análise detida dessas acusações ou descrição dos procedimentos adotados pela Recorrente. **O foco, aqui, é a forma como a autoridade lançadora apurou as exigências fiscais diante da constatação de inexatidão quanto ao período de competência. Em outras palavras, independentemente da existência de equívocos quanto ao momento que determinada receita deveria ter sido oferecida à tributação, é certo que as exigências fiscais calculadas a partir dessa constatação não possuem fundamento legal e devem, portanto, ser canceladas.**

(...)255. A metodologia de cálculo descrita no parágrafo acima parece partir da premissa de que os tributos recolhidos pela Recorrente, embora correspondessem integralmente ao valor dos tributos que teriam sido apurados no período competente, foram recolhidos com os acréscimos integral de juros e multa moratória. **Ou seja, a fiscalização sustenta que o pagamento tido por intempestivo não dizia respeito ao valor principal do IRPJ e da CSL: o pagamento foi alocado para juros e multa de mora e, apenas parcialmente, para liquidação do principal.**

256. Contudo, é necessário notar que a metodologia descrita acima não possui qualquer fundamento legal e estampa cálculo manifestamente arbitrário.

257. Ao calcular o suposto “reparo”, a autoridade fiscal, na verdade, exerce uma cobrança de multa de mora e juros por meio da imputação do pagamento realizado (a destempo, segundo ela) para essas rubricas, sem, contudo, esclarecer qual a fundamentação legal para a referida cobrança.

258. Diante disso, o v. acórdão adota postura curiosa: em vez de reconhecer a falta de clareza para os cálculos adotados pela autoridade lançadora, indica que o Parecer PGFN/CAT nº 74/2013 seria fundamento apto a justificar o expediente adotado pelo Relatório Fiscal.

259. Todavia, o Parecer PGFN/CAT nº 74/2013 nunca foi citado pela autoridade lançadora. Há, aqui, tentativa de reparar a falta de fundamentação das acusações fiscais, o que, por certo, não deve ser admitido por este E. CARF.

260. Para além disso, mesmo a técnica de “imputação proporcional” mencionada pelo v. acórdão carece de fundamento legal.

(...)267. Em outras palavras, diante do pagamento espontâneo dos tributos pela Recorrente, caberia à fiscalização exigir apenas os acréscimos relativo a juros e multa de mora, considerando que o principal já fora integralmente pago. A autoridade fiscal, no entanto, excedeu essa prerrogativa, sem indicação de dispositivos legais para fundamentar sua exigência.

(...)269. É necessário ressaltar, no entanto, que não cabe correção do auto de infração no presente momento, uma vez que é manifesta a ocorrência de vício material insanável em razão da ausência de fundamentação legal para a cobrança, sendo necessário reconhecer a nulidade da parcela do lançamento tributário decorrente de acusação de postergação de receita ou inexatidão quanto ao período de competência.

(...)275. No caso em tela, percebe-se que a fiscalização não esclareceu os fundamentos legais para a composição dos valores exigidos da Recorrente. Em outras palavras, a autoridade fiscal, com o máximo respeito, falhou em indicar a fundamentação adequada para a cobrança.

276. O v. acórdão simplesmente indica que os cálculos da autoridade lançadora são hígidos e, de forma genérica, que não houve preterição do direito de defesa. Ainda assim, o próprio v. acórdão reconhece a existência de equívocos e inconsistências nos cálculos trazidos no Relatório Fiscal, apesar de tratá-los como meros “erros de fato”.

277. Não é o caso. A ausência de fundamentação legal adequada no auto de infração ora discutido demonstra a ocorrência de vício material, insanável, sendo necessário o cancelamento do lançamento.

(...)279. Diante do exposto, portanto, está evidenciada, de forma preliminar, a necessidade de cancelamento do lançamento tributário relativamente às acusações decorrentes de suposta “postergação de receitas” ou de inexatidão quanto ao período de competência.

Após a análise dos fatos também entendo pela rejeição da presente arguição de nulidade, isso porque o ajuste e aprofundamento das razões decorrentes de suposta “postergação de receitas” ou de inexatidão quanto ao período de competência, não configura alteração de motivação ou fundamentação do Auto de Infração a ponto de ensejar a sua nulidade.

Afinal, não se pode perder de vista que é atribuição do contribuinte a prova da regularidade dos valores utilizados para redução do IRPJ e da CSL por ter considerados determinadas receitas na apuração das respectivas bases de cálculo apenas em momento posterior àquele que seria devido, e a autoridade tem a prerrogativa deles discordar, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário em análise, independente de qual período se necessite recorrer para comprovar tal situação, conforme dispõe o artigo 37 da Lei nº 9.430/1996:

"Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados

até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Sendo assim, não há qualquer questão inerente ao cerceamento do direito de defesa, uma vez que a recorrente demonstrou compreender plenamente os cálculos utilizados pela fiscalização o que lhe garantiu recorrer as vias pertinentes para irrestrita observância do seu direito, bem como não se identificou eventual incompetência da autoridade fiscal que efetuou o lançamento, hipóteses estas insertas no artigo 59 do Decreto 70235/72, razão pela qual a presente preliminar deve ser rejeitada.

Destaca-se ainda que os argumentos referentes ao mérito da exigência serão devidamente apreciados no curso do presente voto.

Assim, pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade por falta de indicação do fundamento legal para o cálculo das exigências fiscais decorrentes da acusação de postergação do reconhecimento de receitas

MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o Acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação do contribuinte sob o **fundamento de que as perdas técnicas integram o custo na prestação de serviços de distribuição de energia**, nos termos do art. 46, V da Lei nº 4.506, de 1964, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. **Já as perdas não técnicas**, que são associadas a furtos de energia, erros de medição, erros no processamento de faturamento; **estas não podem ser consideradas como custo das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados, vez que não decorrem de aquisição, produção e venda dos bens e serviços.**

Além disso, a decisão de primeira instância manteve a autuação pontuando que **a recorrente não faria jus a dedutibilidade de despesas não técnicas** (ou comerciais, decorrentes de furto ou fraude, como ligação clandestina, desvio de rede, adulteração de medidor etc.) e de erros de medição e faturamento) porque, em que pese tenha registrado os TOIs (Termos de Ocorrência de Irregularidades), a fiscalização entendeu que os registros **havam sido extemporâneos** já que os furtos teriam ocorrido entre 2014 e 2017 e o registro apenas foi realizado em 2018.

Ademais, o *decisium* trouxe fundamentos que as notícias-crime **teriam sido registradas de forma genéricas e protocolares já que não haveria a individualização de informações mínimas dos ocorridos e, tampouco identificava os autores do furto**, portanto não estaria atendido o requisito da permissão da dedutibilidade no que se refere as perdas não operacionais por furto na transmissão e distribuição de energia nos termos do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, nos seguintes termos:

34. É interessante notar o lapso temporal entre os eventos ocorridos em 2018 e em 2020 e a notificação à polícia (que ocorreu em 2020 e em 2021, respectivamente), o que de antemão já afasta a subsunção ao disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, pois resta nítido que a queixa apresentada pelo sujeito passivo teve caráter meramente protocolar para o enquadramento na exigência legal, representando apenas uma tentativa de escapar a lançamentos futuros. Está evidente que não houve qualquer intenção do contribuinte no sentido de serem identificados os autores dos furtos e, pois, de ser ressarcidos das perdas, até porque, como afirmado por ele próprio, essas perdas (dentro dos limites regulatórios) eram recuperadas no repasse a tarifas de todos os consumidores.

35. Por fim, no que concerne à segunda condição, há que se considerar que a queixa foi feita de forma vaga, imprecisa e genérica, sem conter uma individualização e detalhamento das práticas que ensejaram o furto de energia elétrica e, por conseguinte, sem conter qualquer indicação ou indício de quem seriam os supostos infratores ou grupo de infratores, o que reforça o entendimento no sentido de que tais notificações, feitas às pressas, tiveram o único intento de escapar aos lançamentos tributários.

(...)37. Assim, as perdas não técnicas que decorreram de furtos e não foram repassadas para a tarifa, por estarem acima do limite regulatório da ANEEL, também não poderiam ser deduzidas a título de despesa por não se enquadrarem na exceção à regra estabelecida no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

O Recurso Voluntário, por sua vez, em apertada síntese, defende que as perdas não técnicas integram o custo do serviço prestado e compõem a tarifa de energia elétrica, até o limite regulatório definido pela ANEEL. Logo, as perdas não técnicas seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sustenta ainda, que as perdas não técnicas que excedem o limite regulatório também seriam dedutíveis, por se subsumirem a hipótese do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, segundo o qual permite a dedução de prejuízos por furto, desde que mediante a apresentação de queixa perante a autoridade policial. O Recurso também se insurge quanto a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício nos termos Súmula CARF nº 105, e a cobrança de juros sobre a multa.

Pois bem, entendo que assiste razão ao recorrente.

Nesse contexto, ao analisar os argumentos e cotejar as provas dos autos, entendo que as perdas não técnicas findam por se caracterizarem como inevitáveis no contexto da Concessionária que promove a distribuição da energia, tanto que elas detêm, inclusive, a autorização para repassarem as perdas não técnicas na tarifa do consumidor final.

Sendo assim, aos olhos deste relator as perdas não técnicas decorrem da exploração da sua atividade, ou seja, é um gasto inerente à consecução de seu objeto social, portanto, nessa condição, não dependeria do cumprimento dos requisitos do artigo 47, parágrafo 3º da Lei nº 4.506/64, mas atrairia a hipótese do art. 303, I do RIR/2018, *in verbis*:

Art. 303. O custo será integrado pelo valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, caput, incisos V e VI):

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

Assim, não se pode perder de vista que a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) é responsável por regular a atividade de distribuição de energia elétrica nos termos da Lei nº 9.427/1996, inclusive, a referida agência determina como as Concessionárias devem proceder o cálculo das perdas de energia (perdas técnicas e perdas não técnicas).

Destaca-se ainda, que por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), a ANEEL reconhece que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores. Assim, se a própria ANEEL reconhece a inevitabilidade das perdas não técnicas a ponto de autorizar o seu repasse na tarifa, não há como negar a sua natureza de custo para a empresa.

Portanto, a dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, das perdas não técnicas de energia elétrica (furtos de energia e erros de medição), de acordo com a ANEEL, até o limite regulatório, se enquadram no conceito de “perdas razoáveis” e, portanto, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse véis, tema idêntico ao objeto da presente demanda foi julgado no Processo 13896.720077/2020-66, Acórdão 1101-001.349, na sessão de 16 de julho de 2024, cujo relator foi o I. Conselheiro Relator Itamar Artur Magalhães Alves Ruga em que fora dado provimento a unanimidade de votos ao Recurso do contribuinte, inclusive a autuada do referido processo é uma Concessionária de Energia Elétrica de São Paulo, no ano-calendário de 2015 e, por concordar integralmente com os argumentos nele contido, passo a transcrevê-los a fim de que componha também os fundamentos do presente voto, *in verbis*:

Da Análise da Dedução

A atividade de distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, sujeito à regulação da ANEEL, nos termos da Lei nº 9.427/1996. A agência reguladora, no exercício de sua competência, define a metodologia de cálculo das perdas de energia, classificando-as em perdas técnicas e perdas não técnicas.

A ANEEL, por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), reconhece que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores.

Essa metodologia considera a complexa realidade socioeconômica brasileira, com a presença de áreas de difícil acesso e com altos índices de furtos de energia, reconhecendo a impossibilidade de eliminar completamente tais perdas.

Ora, se a própria agência reguladora, responsável por definir os custos das distribuidoras, reconhece a inevitabilidade das perdas não técnicas e autoriza o seu repasse na tarifa, não há como negar a sua natureza de custo para a empresa.

Nesse sentido, o art. 303, I do RIR/2018 (antigo art. 291, do RIR/99) permite a dedução, no custo de produção, das “quebras e das perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio”.

A recorrente, concessionária de serviço público de energia elétrica, tem a obrigação legal de adquirir e fornecer energia, disponibilizando-a na rede para atender a demanda dos consumidores. No exercício regular dessa atividade empresarial, a distribuidora, mesmo atuando com diligência e dentro dos parâmetros estabelecidos pela ANEEL, não consegue evitar ou afastar completamente as perdas não técnicas. Essas perdas, portanto, se revelam como um elemento intrínseco à própria operação da recorrente, um ônus indissociável do cumprimento de seu objetivo social. Diante dessa realidade, surge a indagação: seria possível a recorrente fornecer energia sem que haja as perdas não técnicas?

Mesmo que seja considerada ineficiência operacional, não cabe ao Fisco adentrar a esta questão. A eficiência ou ineficiência da empresa não se enquadra nos critérios a serem avaliados pela Administração Tributária. O que importa é destacar que a perda decorre da exploração da sua atividade, ou seja, é um gasto inerente à consecução de seu objeto social.

A matéria controvertida cinge-se à dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, das perdas não técnicas de energia elétrica, assim entendidas aquelas decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição.

Considerando a regulamentação da ANEEL e a realidade da atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, entendo que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, se enquadram no conceito de “perdas razoáveis” e, portanto, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A indedutibilidade defendida pela fiscalização e mantida pelo Acórdão recorrido resultaria em uma distorção do conceito de renda, pois a recorrente seria tributada sobre uma receita que já inclui o custo das perdas não técnicas.

Ademais, a negativa da dedução das perdas não técnicas, em um contexto em que a distribuidora é obrigada a adquirir energia suficiente para atender a demanda do mercado, inclusive as perdas, sob pena de sanções, configuraria uma “privatização de custos públicos”, impondo à empresa o ônus de suportar um problema social que exige a atuação do Estado.

Convém destacar que esta Turma, em sua composição anterior, já se debruçou sobre essas questões, tendo acompanhado por unanimidade o voto do Eminentíssimo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, conforme Acórdão nº 1004-000.155. Abaixo, transcrevo trechos pertinentes que elucidam as argumentações apresentadas

Apresentado o contexto fático-jurídico, conforme relatado, a Recorrente sustenta que 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, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Recorrente.

E mais, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Recorrente 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.

Deste modo, como a Recorrente 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 Recorrente duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

Sobre este ponto especificamente, embora não seja recomendável, não há no ordenamento jurídico regra que vede expressamente o bis in ibidem, principalmente caso reste caracterizado o descumprimento do regulamento no que diz respeito às regras de dedutibilidade de despesas.

No caso, a metodologia do cálculo das perdas não técnicas, bem como a possibilidade de tal parcela, ainda que limitadamente, compor o preço cobrado do consumidor, convencem-me 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 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018).

Assim, ainda que se busque afastar o reconhecimento da referida despesa como operacional, nota-se que sob este ponto, peço vênia para transcrever excerto do “Submódulo 2.6 – Perdas de Energia”, produzido pela ANEEL:

“5. As Perdas Não Técnicas regulatórias são definidas para todo o ciclo tarifário na forma de uma trajetória decrescente, ou de uma meta fixa, ou combinação das duas.

6. A abordagem adotada pela ANEEL para a definição dos limites de perdas não técnicas é o da comparação entre as concessionárias com área de concessão semelhantes.

7. Tal comparação se dá, essencialmente, a partir da construção de um ranking de complexidade no combate às perdas não técnicas. Por se tratar de um problema de natureza socioeconômica, a comparação envolve a identificação dos principais fatores que diferenciam as empresas. O resultado da comparação, quando controlada para essas heterogeneidades, é que a eficiência no combate às perdas passa a ser o principal fator explicativo para as perdas praticadas, tornando-as comparáveis segundo a eficiência.

8. Os limites regulatórios são definidos a partir de benchmarks de perdas não técnicas, que se caracterizam por operarem em áreas de concessão tão ou mais complexas que a da concessionária em análise, porém, praticando um nível de perdas não técnicas em patamar inferior.

(...)

E mais, como a própria PGFN indica, as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”. Neste aspecto, o tratamento regulatório da matéria, em meu entendimento, autoriza seu tratamento como despesa operacional.

Entendimento semelhante o da própria Receita Federal na SC 27/2008, em que a RFB considerou as perdas técnicas e não técnicas como custos intrínsecos à distribuição da energia elétrica, uma vez que elas compunham a tarifa, conforme regulamentação da própria ANEEL. Ao entender desta forma, sem diferenciar o tratamento fiscal das despesas técnicas e não técnicas, ficou referendado o entendimento das empresas no sentido de que as despesas eram consideradas como custos da atividade para fins de IRPJ e CSLL.

Com efeito, o E. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, ao proferir seu voto, também se valeu de sólidos argumentos extraídos do voto da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo n. 16682.721141/2018-13, acórdão n. 1402-004.517, em que a Conselheira, de forma percuciente, reconheceu a complexidade da atividade de distribuição de energia elétrica e a impossibilidade de eliminar totalmente as perdas, mesmo com investimentos em tecnologia e controle.

A I. Conselheira destacou, ainda, que a própria ANEEL, ao considerar as perdas na fixação da tarifa de energia elétrica, demonstra o entendimento de que tais perdas não são totalmente gerenciáveis. Afinal, para garantir o cumprimento do contrato de concessão e o fornecimento de energia a todos os cidadãos, a

distribuidora não pode se furtar a operar em áreas com maior complexidade socioeconômica, mesmo que isso implique em níveis mais elevados de perdas não técnicas.

Quanto às perdas não técnicas que excedem o limite regulatório, a recorrente alega que são dedutíveis como despesa operacional, com base no art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, por ter apresentado notícia crime à autoridade policial em 13/09/2018.

A fiscalização considerou a notícia crime intempestiva e genérica, não atendendo aos requisitos do art. 376 do RIR/2018, que exige a apresentação de queixa perante a autoridade policial.

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 queixacrime, 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, conforme explicaremos a seguir.

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.

Em suma, a atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, dada sua complexidade e as circunstâncias socioeconômicas do país, implica inevitavelmente a ocorrência de perdas não técnicas, sejam elas dentro ou além do limite regulatório. Negar a dedutibilidade dessas perdas, sob o argumento de que seriam evitáveis por meio de uma gestão mais eficiente, ignora três aspectos fundamentais: (1) a realidade operacional das distribuidoras, que enfrentam desafios como ligações clandestinas e dificuldades de fiscalização em áreas de risco; (2) o contexto jurídicoinstitucional brasileiro, que impõe às concessionárias a obrigação de fornecer energia de forma universal, incluindo áreas economicamente inviáveis ou de alto risco, sem a contrapartida de mecanismos eficazes de prevenção e punição dos furtos de energia; e (3) o próprio arcabouço regulatório estabelecido pela ANEEL, que reconhece a inevitabilidade dessas perdas ao incorporá-las, ainda que parcialmente, no cálculo tarifário. Esse reconhecimento regulatório reforça a natureza de custo operacional das perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite estabelecido. Portanto, sua dedutibilidade integral para fins tributários não apenas reflete a realidade econômica da operação, mas também se alinha com os princípios contábeis e com a lógica regulatória do setor elétrico brasileiro.

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 conseqüente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL. Por conseqüência, cancelo também a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas decorrentes das mesmas glosas indevidas.

Conclusão

Desta forma, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Portanto, utilizando-se, pois, das razões de decidir acima expostas, voto por dar provimento nesse ponto ao recurso por entender tal qual o *decisium* acima transcrito que as perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade brasileira atual cujos problemas socioeconômicos são tão graves que muitas vezes o próprio poder público e toda a sociedade, mesmo sabendo as áreas onde há furtos de energia, não tomam as providências cabíveis para evitá-lo.

Nesse ponto, transferir a responsabilidade estatal para as concessionárias a ponto de entender que eventuais atitudes proativas tais como registrar uma notícia criminis ou até mesmo formalizar Termos de Ocorrência de Irregularidades com a necessidade de identificar o responsável, somado ao fato de que a distribuidora não pode se furtar a operar em áreas com maior complexidade socioeconômica, mesmo que isso implique em níveis mais elevados de perdas não técnicas, seria transferir desproporcionalmente o ônus estatal para o setor privado, o que não é cabível.

Nesse sentido, por entender que as perdas não técnicas se classificam como custo e não como despesa, não cabe analisar aspectos restritivos inerentes a dedutibilidade de despesas nos termos do artigo 311 do RIR/2018 (necessidade, usualidade e normalidade). Assim, como mencionado acima, ***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.***

Sendo assim, em reconhecendo a natureza do custo operacional das perdas não técnicas independente de excederem ou não o limite estabelecido, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, entendo que a glosa das perdas não técnicas realizada é indevida, portanto, deve ser integralmente cancelada, com a conseqüente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL.

Cabe destacar ainda, que a alegação de suposta inaplicabilidade das normas de dedução do IRPJ à CSLL e suposta ausência de fundamento legal para justificar a exigência de CSLL, também resta prejudicada a referida análise tendo em vista o acolhimento do entendimento que a glosa das perdas não técnicas realizada é indevida, portanto, deve ser integralmente cancelada, com a conseqüente extinção do crédito tributário tanto de IRPJ, quanto de CSLL, sendo, portanto, inócuo aprofundar o voto em relação a limitação normativa para a dedução ser aplicável apenas ao IRPJ.

No entanto, apenas para consignar o Acórdão recorrido se manifestou no sentido de estender a interpretação aplicável ao IRPJ à CSLL, considerando as perdas não técnicas como despesas dedutíveis apenas nos casos e condições estritamente previstas na legislação nos termos do art. 13, caput da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, nos seguintes termos:

43. Quanto a esta questão, novamente não cabe tecer maiores comentários, haja vista que a SCI Cosit nº 3, de 2017, que vincula este colegiado administrativo, deixou claro que a glosa é aplicável também à CSLL, conforme excerto abaixo copiado:

38. Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que institui a referida contribuição, normatiza:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.” 39. Partindo-se do pressuposto de que a base de cálculo da CSLL também se baseia no resultado contábil, pode ser aplicado o mesmo entendimento exposto, em relação ao IRPJ, para as perdas técnicas, aquelas consideradas como custos necessários ao exercício das atividades das distribuidoras de energia elétrica.

40. No que diz respeito às perdas não técnicas, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, normatiza em seu art. 13, caput, que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”. Logo, com base nesse dispositivo legal, pode-se, novamente, estender a interpretação aplicável ao IRPJ à CSLL, considerando as perdas não técnicas como despesas dedutíveis apenas nos casos e condições estritamente previstos na legislação.

E, nesse contexto, cancelo também a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas decorrentes das mesmas glosas indevidas.

DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES FISCAIS RELACIONADAS À INDEDUTIBILIDADE DE COMPENSAÇÕES FINANCEIRAS EXIGIDAS PELA ANEEL

O contribuinte também se insurge contra a indedutibilidade de compensações financeiras exigidas pela ANEEL e para tanto em síntese argumenta que

226. Ora, as compensações exigidas pela ANEEL decorrem diretamente do exercício das atividades prestadas pelas distribuidoras de energia elétrica. A compensação é decorrência direta de imprevistos verificados durante a

distribuição de energia, sendo, portanto, indissociável dos objetos sociais da distribuidora.

227. A regulamentação da ANEEL sobre a questão é extensa e não deixa dúvidas sobre a necessidade, usualidade e normalidade das compensações para a atividade de distribuição de energia.

228. Naturalmente, o descumprimento dos indicadores de qualidade não é desejável e as distribuidoras de energia devem ter como objetivo atendê-los de forma plena. Apesar disso, falhas de continuidade no fornecimento de energia elétrica inevitavelmente ocorrerão e, a depender das dinâmicas das atividades da distribuidora, poderão superar esses indicadores.

229. Os critérios gerais de dedutibilidade não devem ser avaliados sob uma perspectiva subjetiva. Ainda que não seja desejável para a distribuidora descumprir os padrões de qualidade exigidos pela ANEEL, eventual descumprimento e a consequente obrigação de compensar os usuários decorrerá da dinâmica das suas atividades. Portanto, a compensação caracteriza um gasto necessário, normal e usual as atividades da Recorrente.

(...)240. Diante de todo o exposto, a acusação fiscal ora combatida é improcedente, de modo que esta C. Turma Julgadora deve afastar a glosa das despesas relacionadas às compensações devidas pelo descumprimento dos indicadores de qualidade da ANEEL (identificados genericamente como “penalidade”), sendo, assim, preservada sua dedutibilidade integral.

Após analisar os argumentos do recorrente referente as compensações exigidas pela ANEEL que decorriam diretamente do exercício das atividades prestadas pelas distribuidoras de energia elétrica e que as compensações seriam decorrência direta de imprevistos verificados durante a distribuição de energia, sendo, portanto, indissociável dos objetos sociais da distribuidora e, que, portanto, a regulamentação da ANEEL sobre a questão não deixaria dúvidas sobre a necessidade, usualidade e normalidade das compensações para a atividade de distribuição de energia.

No entanto, entendo que o Acórdão recorrido deve ser mantido porque de fato é inconcebível a ideia de que o descumprimento das normas estabelecidas para o setor elétrico seja considerado da essência da atividade empresarial, portanto, o pagamento das referidas sanções não pertence ao contexto de despesas necessárias a atividade da empresa. Além disso, não se pode conceber a habitualidade da prestação de serviço deficitária, portanto, realmente deve ser fastada a necessidade do gasto, posto que inobservado as condições de dedutibilidade estabelecidas no art. 299 do RIR/99 e do art. 311 do RIR/2018.

Pontuou ainda que, andou bem o Acórdão recorrido quando afirma que (...) *independentemente de se adotar a denominação "multa" ou "compensação" aos consumidores, fato é que a origem da obrigação de pagar (no caso, via crédito na fatura) está em uma conduta*

que revela uma anomalia do serviço, representada por uma descontinuidade do mesmo em limites acima dos estabelecidos pelo órgão regulador. Quer dizer, independentemente da denominação dada, não deixa de ser uma sanção imposta pelo ente regulador.

Apenas a título de reforço argumentativo transcrevo a ementa do acórdão 9101-002.196, apreciado pela CSRF,

"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, ou melhor, 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."

Destaca-se ainda que deve ser mantida a glosa efetuada tanto no lançamento do IRPJ quanto para a CSLL nos mesmos termos indicados no Acórdão recorrido com base no artigo 28 Lei nº 9.430, de 1996, art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual determina que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, levando em consideração que o artigo 57 não menciona que as normas concernentes à base de cálculo da CSLL seriam distintas das previstas para o IRPJ, mas apenas que seriam mantidas as normas referentes à Base de Cálculo já em vigor.

Logo, nada a prouver quanto ao presente tópico.

Da Recuperação judicial do PIS e da Cofins em razão da exclusão do ICMS de suas bases de cálculo – Tributação no IRPJ e na CSLL

O auto de infração considerou que por força do processo judicial n. 0808269-79.2017.4.05.8000/AL, cuja sentença transitou em julgado em 17/07/2019, a contribuinte consolidou a pretensão de excluir o ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, com efeitos retroativos aos 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Para tanto, a fiscalização concluiu que com o trânsito em julgado da sentença houve a disponibilidade econômica e jurídica, estabelecendo os fatos geradores do IRPJ e da CSLL, a recorrente por sua vez contesta tal hipótese e defende que somente ocorreria a disponibilidade

econômica e jurídica com a apresentação da PER/DCOMP, o que teria acontecido em 2020, para tanto se utiliza do entendimento firmado na Solução de Consulta n. 183/2021 que assim estabelece:

“31. Conclui-se, assim, que, na hipótese de compensação de indébito tributário decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito tributário e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data são oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL. Isso porque é nesse momento em que o contribuinte exterioriza o montante do crédito a que tem direito decorrente dessa sentença. **Tem-se, então, um direito certo – elemento que decorre do trânsito em julgado da decisão – e quantificável – elemento que decorre do montante integral a que tem direito, declarado na primeira Declaração de Compensação.**” (grifado).

Dessa forma, entende a requerente que a Solução de Consulta acima transcrita determinaria a utilização da compensação como termo inicial para se considerar o reconhecimento de receita, quando a sentença não definir o valor do indébito e não houver sido fixado os valores a serem restituídos em nenhuma fase do processo, de modo que o fato gerador somente ocorreria no período de apuração da entrega da primeira DCOMP, conforme procedido no presente processo.

O Acórdão, por sua vez, apesar de ter considerado em princípio a possibilidade de reconhecer que no caso de processos judiciais em que não fora definido pelo juízo os valores a serem restituídos que o oferecimento a tributação do IRPJ e da CSLL seria na entrega da primeira Declaração de Compensação, porém sopesa o fato de que a solução de consulta se preocupa em definir o momento em que o direito se torna líquido por iniciativa do próprio contribuinte, nos seguintes termos:

“57. Está claro que o entendimento é no sentido de que, na hipótese de ausência de fixação do valor em juízo, o fato gerador surge quando o contribuinte exterioriza o montante do crédito a que tem direito em razão da sentença judicial por meio da Dcomp. Somente neste momento o crédito é quantificado, torna-se líquido, podendo ser usufruído.

58. Por outro lado, é perceptível que a solução de consulta, para o deslinde da questão posta, preocupa-se em definir o momento em que o direito se torna líquido por iniciativa do próprio contribuinte, por isso não ter ocorrido na via judicial.” (fl. 780)

Nesse sentido, a autoridade fiscal apesar de entender que na hipótese de ausência de fixação do valor em juízo, o fato gerador surge quando o contribuinte exterioriza o montante do crédito a que tem direito em razão da sentença judicial por meio da Dcomp, pelo que hipoteticamente poderia se considerar o ano da transmissão da DCOMP em 2020, mas estabelece a ressalva de que se o contribuinte quantificar o valor do indébito, ou seja, tornar o direito líquido ao realizar o registro contábil antes desse momento, se considera ocorrido o fato gerador e o indébito deve ser oferecido à tributação, portanto o correto haveria de ser quando do trânsito em julgado da sentença ocorrida em 2019.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A priori, vale ressaltar que ao registrar contabilmente suas receitas no ano calendário de 2019, a recorrente verteu em linguagem jurídica competente informações relevantes que por óbvio trazem repercussões contábeis e jurídicas, posto que tais informações refletem a realidade econômico-contábil da contribuinte com eficácia probatória a partir das informações contidas nos respectivos registros.

Sendo assim, a partir das informações prestadas pelo contribuinte resta consagrado que ao registrar a apropriação da receita decorrente da ação judicial, correto afirmar, que fica demonstrado, no caso concreto, que há a disponibilidade econômica e jurídica da renda.

Nesse sentido, assiste razão a autoridade fiscal ao não plicar a Solução de Consulta Cosit n. 183 de 2021 ao presente caso, porque a referida consulta se deu em contexto que os fatos objeto de consulta demonstravam que em momento algum o consulente teve apropriação de valores antes a sentença transitada em julgado, diferente do caso em apreço em que a recorrente já havia se apropriado das receitas e as registrado em sua contabilidade antes do trânsito em julgado da sentença, ainda que no curso do processo judicial não tenha sido definido o valor do indébito ou fixação dos valores a serem restituídos.

Assim, o contexto da Solução de Consulta é que havia uma sentença ilíquida e que somente teve apropriação de valores quando da apresentação de PER/DCOMP pelo contribuinte, no caso dos autos o termo inicial para se considerar o reconhecimento de receita é o trânsito em julgado da sentença oportunidade em que houve a disponibilidade econômica e jurídica, estabelecendo os fatos geradores do IRPJ e da CSLL. Para melhor entendimento o excerto da ementa da solução de consulta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ LUCRO REAL. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

O indébito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes até a data do trânsito em julgado devem ser oferecidos à tributação do IRPJ no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação pelo IRPJ.

(...)

Portanto, realmente resta configurado que no caso dos fatos que fundamentaram a solução de consulta cuja aplicação é defendida pelo contribuinte não havia, até a transmissão do PER/DCOMP, elementos suficientes para o reconhecimento da liquidez do crédito pretendido pelo requerente sem que houvesse, portanto, qualquer disponibilidade econômica até então, já no caso em apreço a recorrente procedeu os devidos registros em sua contabilidade.

Essa interpretação é condizente com a interpretação dada pelo art. 5º, §1º, incisos I e II, do ADI Cosit nº 25, de 2003:

Art. 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou II - na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

Desta feita, a lógica da norma se coaduna que é no momento da quantificação do crédito, portanto, o critério temporal é a oportunidade em que se torna líquido o valor definido na coisa julgada e, conforme o Acórdão de primeira instância, não significa a inexistência da receita o fato de não se ter escriturado conta de receita em contrapartida ao crédito registrado em conta do ativo, mas sim uma conta de passivo, alegando cumprimento a normas regulatórias da ANEEL, tanto que escriturou os valores em 2019.

Assim, entendo que não assiste razão ao recorrente e o lançamento deve ser mantido na parte em que considera como ocorrido o fato gerador na oportunidade do trânsito em julgado da sentença.

DA ALEGAÇÃO SUBSIDIÁRIA DE QUE O VALOR DA SUPOSTA RECEITA TRIBUTÁVEL COMPREENDE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE PIS E DE COFINS

O recurso Voluntário também defendeu que o valor da suposta receita tributável compreende atualização monetária de PIS e de COFINS, nos seguintes termos:

332. Para determinar o valor das exigências fiscais, a autoridade lançadora ponderou que a suposta receita tributável obtida pela Recorrente no momento do trânsito em julgado corresponderia ao valor do PIS e da COFINS cuja recuperação foi reconhecida pela decisão judicial. Conforme expressamente consignado no Relatório Fiscal, essa suposta receita tributável não deveria abranger a parcela relativa aos juros SELIC incidentes sobre o valor de PIS e de COFINS anteriormente recolhidos, em virtude do entendimento firmado pelo STF no RE nº 1063187/SC.

333. Apesar de adotar a premissa teórica adequada, a autoridade lançadora equivocou-se quanto ao valor dos juros SELIC envolvidos no caso. O Relatório Fiscal considerou que a decisão judicial teria permitido recuperação de indébito cuja atualização monetária corresponderia a R\$ 24.294.873,64.21.

334. Todavia, de acordo com informações coletadas e trazidas aos autos pela própria autoridade lançadora, o valor dos juros SELIC é superior. Conforme o Despacho Decisório nº 1.226/2020 (fl. 94), exarado pela Receita Federal para deferir o “pedido de habilitação de crédito reconhecido judicialmente” formulado pela Recorrente, o valor original do crédito pleiteado era de R\$ 232.744.566,44. Por sua vez, o valor atualizado do crédito era de R\$ 294.411.961,29. Cabe verificar transcrição do próprio Despacho Decisório nº 1.226/2020:

(...)335. Considerando o valor atualizado dos créditos (R\$ 294.411.961,29) e subtraindo o seu valor original (R\$ 232.744.566,44), conclui-se que a atualização monetária corresponde a R\$ 61.667.394,85.

336. Logo, seguindo o próprio critério da autoridade lançadora, deveria ter havido exclusão exatamente desse valor (R\$ 61.667.394,85) na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, e não de R\$ 24.294.873,64.21, como descrito no Relatório Fiscal.

(...)341. Assim, na remota hipótese em que os demais argumentos apresentados nos subitens acima não sejam acatados, é necessário o reconhecimento do erro de cálculo da autoridade lançadora, a sua correção e, por consequência, o cancelamento parcial das exigências fiscais.

Assim, ao analisar o Acórdão recorrido, resta claro que a DRJ utilizou as informações inseridas na Escrituração Contábil Digital (ECD) e ela não teria sido considerada no lançamento pelo que se transcreve para melhor entendimento:

Acórdão

3.22. Quanto ao valor, o próprio contribuinte reconheceu em sua Escrituração Contábil Digital (ECD), registro efetuado em 30/09/2019, o total de R\$ 265.201.303,94, e, em 31/12/2019, lançou a atualização monetária do crédito (juros Selic), no valor de R\$ 24.294.873,64;

3.23. Essa atualização não será considerada no lançamento, haja vista que em maio de 2022, em sede de repercussão geral, apreciando o RE 1.063.187/SC, o Tribunal Pleno do STF fixou a seguinte tese para o Tema 962: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”;

3.24. Poder-se-ia questionar que a decisão judicial não continha o valor, portanto no trânsito em julgado o contribuinte não poderia reconhecer o quantum do ganho. Mas isso não se sustenta, porque ele próprio, no dia 30/09/2019, reconheceu o valor em sua escrituração contábil; porém, não no resultado, mas como um direito (Ativo não Circulante) em contrapartida a uma obrigação (Passivo não Circulante)

Sendo assim, ao analisar os argumentos contidos no Recurso Voluntário e analisar o despacho decisório os valores ali utilizados foram transcrições de informações prestadas pelo contribuinte, reproduzo para melhor entendimento:

8. Dados para a habilitação:

CNPJ:	12.272.084/0001-00
Ação judicial Número:	0808269.79.2017.4.05.8000
Data do Trânsito em Julgado:	19/07/2019
Pedido de Habilitação – e-Processo RFB nº:	10410.726374/2020-32
Valor Original do crédito tributário administrado pela RFB decorrente de decisão judicial transitada em julgado - APURADO PELO CONTRIBUINTE:	R\$ 232.744.566,44
Valor atualizado do crédito tributário administrado pela RFB decorrente de decisão judicial transitada em julgado - ATUALIZADO PELO CONTRIBUINTE:	R\$ 294.411.961,29

Portanto, os montantes acima transcritos de fato não são valores que fazem parte da autuação de modo que não se tem qualquer parâmetro a ponto de se promover a alteração dos valores relativos à SELIC, conforme pretendido pelo recorrente, razão pela qual nada a prouver quanto ao referido pleito.

DAS ACUSAÇÕES FISCAIS RELACIONADAS À TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS DECORRENTES DAS VARIAÇÕES DA CVA: MERO REGISTRO CONTÁBIL NÃO AUTORIZA TRIBUTAÇÃO

A recorrente também requer a improcedência das acusações fiscais relacionadas à tributação de receitas decorrentes das variações da Conta de Compensação de Variação de

Valores de Itens da “Parcela A” (CVA) afirmando que mero registro contábil não autoriza tributação, motivo pelo qual devem ser consideradas totalmente improcedentes as acusações fiscais relacionadas à tributação de receitas decorrentes das variações da CVA.

Alega ainda que o v. acórdão recorrido aceitou os argumentos da Recorrente quanto à efetiva reversão de exclusões relacionadas à CVA realizadas na apuração do IRPJ e da CSLL no ano calendário de 2018. Com isso houve cancelamento parcial das exigências fiscais relativas a este item da autuação.

Portanto, afirma que o Acórdão recorrido teria deixado de se pronunciar a respeito da inexistência da disponibilidade financeira nos termos do artigo 43 do CTN afirmando que o mero registro contábil não autoriza tributação por ausência de disponibilidade econômica efetiva, no presente caso as receitas relacionadas à CVA não deveriam ser consideradas na apuração do lucro real no período em que registradas contabilmente. Isso porque essa receita contábil não corresponderia a uma nova relação jurídica que se agregaria ao patrimônio civil da distribuidora de energia elétrica, ou seja, não implicaria acréscimo patrimonial.

No entanto, entendo que o Acórdão recorrido deve ser mantido em todos os seus termos, uma vez que assiste razão a autoridade fiscal ao compreender que a disponibilidade jurídica ou econômica de valores não pode ser entendida como a disponibilidade financeira, manifestada pela entrada do dinheiro na conta da empresa, pelo pagamento das tarifas homologadas.

Assim, conforme mencionado na decisão de primeira instância, os valores relativos variações de CVA que não foram contabilizados, mas foram comprovadamente revertidos para dar o tratamento contábil com a repercussão tributária devida a esses valores quanto a apuração do IRPJ e da CSLL ensejaram corretamente o cancelamento da autuação nesse ponto, especialmente os ajustes feitos em 2018 no 2º trimestre de 2020, no importe de R\$ 102.468.522,44, nos termos da transcrição do Acórdão que passa a integrar a presente decisão:

(...)132. No que se refere à alegação de que teria revertido parte dos ajustes feitos em 2018 no 2º trimestre de 2020, no importe de R\$ 102.468.522,44, a partir do e-Lalur presente na ECF entregue pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal (original) é possível confirmar a efetividade da reversão nesse montante. Vide cópias de excertos da Parte A e da Parte B do e-Lalur:

Parte A

REGISTRO - M300
Registro M300 - Demonstração Do Lucro Real

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre
Pesquisar			
Código	Descrição	Tipo de relacionamento	Valor
9115	Ganho de capital - recebimento após o término do período de apuração da c...	4 - Sem relacionamento	0,00
9120	Perdas no recebimento de créditos - PJ credora - não contabilmente estoma...	4 - Sem relacionamento	0,00
9125	Perdas no recebimento de créditos - PJ credora - encargos financeiros incid...	4 - Sem relacionamento	0,00
9130	Encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago deduzidos como des...	4 - Sem relacionamento	0,00
9135	Prejuízo na alienação de participações	4 - Sem relacionamento	0,00
9140	Ajustes de exercícios anteriores - lançamentos estemporâneos	4 - Sem relacionamento	0,00
92	Outras adições - indicador de relacionamento 1, 2 ou 3	1 - Com uma Conta da Parte B	102.468.522,...
92.01	Outras adições - indicador de relacionamento 4	4 - Sem relacionamento	0,00
93	SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)		123.142.262,...
EXCLUSÕES			
95	(-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	3 - Com conta da parte B e Conta contábil	41.236.859,17
96	(-) Lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de a...	4 - Sem relacionamento	0,00
100.05	(-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por a...	4 - Sem relacionamento	0,00
100.10	(-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - ganho proveniente...	4 - Sem relacionamento	0,00
100.15	(-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução da mais-v...	4 - Sem relacionamento	0,00
100.20	(-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução da mais-v...	4 - Sem relacionamento	0,00
100.25	(-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - redução da mais-v...	4 - Sem relacionamento	0,00

Parte B

REGISTRO - M018
Registro M018 - Identificação Da Conta Na Parte B Do E-Lalur e Do E-lalur

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre						
Pesquisar									
Código da Conta no Lalur	Tipo de Tributo	Saldo Inicial	DC	Lançamentos da parte A	DC	Lançamentos da parte B	DC	Saldo Final	DC
12	I - Imposto de Re...	6.230.044,44	C	0,00	C	0,00	C	6.230.044,44	C
13	I - Imposto de Re...	60.905.006,29	C	0,00	C	0,00	C	60.905.006,29	C
14	I - Imposto de Re...	135.905.589,48	D	3.454.722,51	C	0,00	C	132.350.866,...	D
15	I - Imposto de Re...	107.412.342,46	C	102.468.522,44	D	0,00	C	4.943.820,02	C
17	I - Imposto de Re...	491.946,45	C	0,02	D	0,00	C	491.946,44	C
19	I - Imposto de Re...	32.445.654,82	D	0,00	C	0,00	C	32.445.654,82	D
2	I - Imposto de Re...	73.072.395,45	D	1.249.540,89	C	0,00	C	71.822.854,65	D
21	I - Imposto de Re...	15.958.491,24	D	246.126,62	C	0,00	C	15.712.364,62	D
22	I - Imposto de Re...	563.521.271,71	C	0,00	C	0,00	C	563.521,271...	C
3	I - Imposto de Re...	336.674.074,21	D	2.121.741,06	C	0,00	C	334.752.333...	D
5	I - Imposto de Re...	2.897.472,15	D	0,00	C	0,00	C	2.897.472,15	D
6	I - Imposto de Re...	4.452.460,62	D	22.467.415,47	C	0,00	C	4.499.904,19	D

Identificação da conta na parte B do e-Lalur e do e-lalur

Código da Conta	Descrição	Data de Criação	Código Padrão da Parte B	Data limite para uso do saldo da conta	Tipo de Tributo	Saldo Inicial	DC
19	PROV. PARA AJUSTE A...	31/12/2016	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	32.445.654,82	D
2	CONTROLE DAS PROV...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	76.498.043,53	D
3	CONTROLE DA PROV...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	349.179,625...	D
5	PROVISÃO DE PERDA...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	2.897.472,15	D
6	PREJUÍZO FISCAL	31/12/2013	1.000 - Prejuízo Fiscal Operad...	//	I - Imposto de Re...	1.155.198,59...	D
7	CONTROLE DA PROV...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	183.037,187...	D
8	CONTROLE DO RECE...	31/12/2013	2.075 - Parcela dos Lucros de ...	//	I - Imposto de Re...	298.264.662...	C
9	ADMINISTRATIVOS	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	154,88	C
12	ATUALIZAÇÃO DE DEP...	31/12/2013	2.900 - Outras Exclusões	//	I - Imposto de Re...	6.230.044,44	C
13	ATUALIZAÇÃO MONET...	31/12/2013	2.230 - Perdas no Recebiment...	//	I - Imposto de Re...	60.905.006,29	C
14	PROVISÃO CEE/LICHE...	31/12/2014	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	143.931.258...	D
15	CVA	31/12/2015	2.900 - Outras Exclusões	//	I - Imposto de Re...	107.412.342...	C
17	AJUSTE A VAOR PRES...	31/12/2015	3.045 - Ajuste a Valor Presente ...	//	I - Imposto de Re...	491.946,45	C
21	INR	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	//	I - Imposto de Re...	16.645.230,05	D
22	ITENS FINANCEIRO P...	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	//	I - Imposto de Re...	553.521,271...	C
PLR	Provisão Participação...	01/10/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	8.557.732,02	D
CONTINGENCIA/FISCAL	Contingências Fiscais	01/10/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	14.401.329,22	D
FUNDOPENSAO	Fundo de Pensão e Ou...	01/10/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	93.805.079,26	D

Em sua argumentação, a autoridade fiscal considerou a conta nº 22 do Lalur (Parte B) para indicar que permanecia saldo não revertido da conta CVA e que tal fato mostrava que provavelmente não havia ocorrido a reversão alegada, mas, conforme excerto da Parte B abaixo copiado, a referida conta trata de itens financeiros relativos aos anos 2016 e 2017, não mantendo qualquer relação com exclusões feitas a título de CVA em 2018.

Código da Conta	Descrição	Data de Criação	Código Padrão da Parte B	Data limite para uso do saldo da conta	Tipo de Tributo	Saldo inicial	D/C
19	PROV. PARA AJUSTE A...	31/12/2016	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	32.445.654,82	D
2	CONTROLE DAS PRO...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	76.498.043,53	D
3	CONTROLE DA PROVI...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	349.179.825...	D
5	PROVISÃO DE PERDA...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	2.897.472,15	D
6	PREJUÍZO FISCAL	31/12/2013	1.000 - Prejuízo Fiscal Operad...	//	I - Imposto de Re...	1.155.168,59	D
7	CONTROLE DA PROVI...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	183.037.187...	D
8	CONTROLE DO RECE...	31/12/2013	2.075 - Parcela dos Lucros de ...	//	I - Imposto de Re...	298.264.862...	C
9	ADMINISTRATIVOS	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	154,88	C
12	ATUALIZAÇÃO DE DEP...	31/12/2013	2.900 - Outras Exclusões	//	I - Imposto de Re...	6.230.044,44	C
13	ATUALIZAÇÃO MONET...	31/12/2013	2.230 - Perdas no Recebiment...	//	I - Imposto de Re...	60.905.006,29	C
14	PROVISÃO CEALICHE...	31/12/2014	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	143.931.258...	D
16	CVA	31/12/2015	2.900 - Outras Exclusões	//	I - Imposto de Re...	107.412.342...	C
17	AJUSTE A VAOR PRES...	31/12/2015	3.045 - Ajuste a Valor Presente ...	//	I - Imposto de Re...	491.946,45	C
21	VNR	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	//	I - Imposto de Re...	16.645.230,05	D
22	ITENS FINANCEIRO P...	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	//	I - Imposto de Re...	563.521.271...	C
PLR	Provisão Participação	01/01/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	8.557.732,02	D
CONTINGENCIA FISCAL	ITENS FINANCEIRO PERIODO 2016/2017	31/12/2017	1.005 - Provisões ou Perdas E...	//	I - Imposto de Re...	14.401.329,22	D

134. Assim, relativamente à parcela de R\$ 102.468.522,44, que deveria ter sido tributada em 2018, mas que foi submetida à tributação apenas no 2º trimestre de 2020, caberia à autoridade fiscal ter efetuado lançamento de postergação, o que não ocorreu.

135. Em vista disso, essa parcela de R\$ 102.468.522,44 deve ser excluída do valor tributável do fato gerador 31/12/2018 (R\$ 461.804.247,40), considerado pela autoridade fiscal na infração imputada de exclusão indevida do lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzindo-o para R\$ 359.335.724,96, e, por conseguinte, devem ser refeitos os cálculos dos tributos lançados relativamente ao ano-calendário 2018.

Portanto, entendo que o Acórdão recorrido deve ser mantido neste ponto.

DA ALEGAÇÃO DE ERRO NA APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO PAT

Afirma a recorrente que v. acórdão se equivocou na aplicação do benefício PAT, ao analisar a Escrituração Contábil Fiscal ("ECF"), entendeu que a Recorrente teria incorrido em gastos relacionados ao PAT ou teria incorrido em gastos em valor inferior àquele informado na impugnação. Portanto, alegou que ao se analisar a ECF poderia ser concluir que a Recorrente efetivamente incorreu em diversos gastos relacionados à alimentação de seus trabalhadores, os quais deveriam ser levados em consideração no cálculo de eventuais exigências fiscais.

Sustenta também que com a majoração do IRPJ exigido no período de apuração decorrente da autuação, o referido benefício do PAT igualmente deveria implicar em acréscimo. Isso porque, o valor poderia ser reduzido a 4% de acordo com o valor de IRPJ acrescido em comparação àquele originalmente considerado pela recorrente.

Na oportunidade do julgamento de primeira instância, a DRJ, apesar de considerar correta a tese arguida pelo contribuinte, concluiu que pelo fato dele não ter declarado a realização de gastos com alimentação do trabalhador e pela ausência nos autos de qualquer documento comprobatório para atestar a existência do direito ao benefício fiscal do PAT, não seria possível

validar a elevação da sua dedução nesses anos, e manteve, contudo, o valor declarado e considerado pela autoridade fiscal no ano 2019, haja vista que tal dedução não ter sido objeto de glosa no lançamento, não cabendo ao julgador administrativo agravar o lançamento, nos seguintes termos:

Erro na aplicação do benefício PAT

187. O contribuinte argumenta que o benefício fiscal referente ao PAT é limitado a 4% do IRPJ apurado no período com base na alíquota de 15% (desconsiderando o adicional). Assim, em que pese ter efetuado gastos com PAT que autorizariam um benefício fiscal de R\$ 2.121.613,09 em 2019, por exemplo, em razão do referido limite deduziu apenas R\$ 1.504.290,73 em sua ECF no ajuste anual.

188. Mas, com a majoração do IRPJ em razão das infrações imputadas, entende que o limite de dedução passou a ser de R\$ 3.126.72,83, razão pela qual passou a fazer jus à dedução de R\$ 2.121.613,09, o que não foi considerado pela autoridade fiscal, que manteve o montante declarado.

189. Estende esse argumento para todos os anos-calendário.

190. De fato, a pessoa jurídica que tiver Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT aprovados pelo Ministério do Trabalho, respeitado o limite estabelecido abaixo comentado, pode deduzir do imposto devido o valor equivalente a 15% do total das despesas de custeio efetuadas no período de apuração.

191. A dedução a este título não pode exceder, isoladamente, a 4% do imposto de renda devido, antes do adicional, com base no lucro real trimestral ou no lucro real apurado no ajuste anual, conforme a apuração seja trimestral ou anual.

192. Em vista disso, restando comprovado que o contribuinte tinha direito a deduzir a título de PAT montante maior que o limite estabelecido, e tendo havido aumento do imposto de renda em razão das imputações de infração, é aceitável, em tese, o argumento trazido no sentido de que a autoridade fiscal deveria ter elevado o montante do PAT deduzido, obviamente respeitados o valor a que o contribuinte fazia jus e o limite apurado com base no novo valor do tributo.

193 Na espécie, a autoridade fiscal não contestou o contestou a dedução pelo contribuinte do PAT, razão pela qual não cabe aqui exigir a comprovação da aprovação do programa, bem assim das despesas realizadas, aceitando-se os valores declarados em ECF.

194. Atentando para os Registros L300 (Demonstração do resultado líquido no período fiscal) das ECFs transmitidas para os anos-calendário 2018 e 2019, abaixo copiados nesta ordem, vê-se que contribuinte não declarou realização de gastos com alimentação do trabalhador. Assim, diante da ausência nos autos de qualquer documento comprobatório para comprovar a existência do direito ao benefício fiscal do PAT, não é possível aqui validar a elevação da sua dedução

nesses anos, mantendo-se, contudo, o valor declarado e considerado pela autoridade fiscal no ano 2019, haja vista que tal dedução não foi objeto de glosa no lançamento, não cabendo ao julgador administrativo agravar o lançamento.

Ano	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Pesquisar												
Código	Descrição	Tipo	Nível	Valor	D/C							
3.01.01.07.01...	(-) Encargos Sociais □ Outros	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01...	(-) Doações e Patrocínios de Caráter Cultural e Artístico (Lei no 8.313/1991)	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01...	(-) Operações de Aquisição de Vale Cultura (Lei no 12.761/2012, art. 10)	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Entidades Cívis	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01...	(-) Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01	(-) Alimentação do Trabalhador	A	6	0,00	D							
3.01.01.07.01...	(-) PIS/PASEP	A	6	2.422.523,44	D							
3.01.01.07.01...	(-) COFINS	A	6	20.213.776,95	D							
3.01.01.07.01...	(-) Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	A	6	4.343.800,66	D							
REGISTRO - L300												
Registro L300 - Demonstração Do Resultado Líquido no Período Fiscal												

Ano	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Pesquisar												
Código	Descrição	Tipo	Nível	Valor	D/C							
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Entidades Cívis	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	A	6	30.893,81	D							
3.01.01.07.01	(-) Alimentação do Trabalhador	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) PIS/PASEP	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) COFINS	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	A	6	8.351.355,99	D							
3.01.01.07.01...	(-) Arrendamento Mercantil	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) Aluguéis	A	6	1.113.721,67	C							
3.01.01.07.01...	(-) Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	A	6	876.039,54	D							
3.01.01.07.01...	(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio	A	6	0,00	C							
3.01.01.07.01...	(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio de Assoc. Desportivas que Mantenha Equipe de Futebol Profissional	A	6	0,00	C							

195. Já para o ano-calendário 2020, o Registro L300 da ECF transmitida indica gastos trimestrais com alimentação de trabalhador nos valores de R\$ 756.461,74, de R\$ 712.268,59, de R\$ 676.088,27 e de R\$ 630.997,92, o que autorizaria o contribuinte o direito a benefícios fiscais correspondentes a 15% desses montantes, nos valores de R\$ 113.469,26, de R\$ 106.840,28, de R\$ 101.413,24 e de R\$ 94.649,69, respectivamente em cada trimestre, obviamente dedutíveis dentro do limite de 4% do imposto apurado (sem adicional).

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre		
Pesquisar					
Código	Descrição	Tipo	Nível	Valor	D/C
3.01.01.07.01...	(-) Encargos Sociais - FGTS	A	6	315.500,75	D
3.01.01.07.01...	(-) Encargos Sociais □ Outros	A	6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Doações e Patrocínios de Caráter Cultural e Artístico (Lei no 8.313/1991)	A	6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Operações de Aquisição de Vale Cultura (Lei no 12.761/2012, art. 10)	A	6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	A	6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Entidades Cívis	A	6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	A	6	291.647,89	D
3.01.01.07.01	(-) Alimentação do Trabalhador	A	6	756.461,74	D
3.01.01.07.01...	(-) PIS/PASEP	A	6	319.895,68	D
3.01.01.07.01...	(-) COFINS	A	6	1.968.588,76	D
3.01.01.07.01...	(-) Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	A	6	529.081,00	D
3.01.01.07.01...	(-) Arrendamento Mercantil	A	6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Aluguéis	A	6	84.993,11	C

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre	
Pesquisar				
Código	Descrição	Tipo Nível	Valor	DIC
3.01.01.07.01...	(-) Operações de Aquisição de Vale Cultural (Lei no 12.761/2012, art. 10)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Doações a Entidades Cíveis	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	A 6	1.091.472,43	D
3.01.01.07.01...	Alimentação do Trabalhador	A 6	712.268,59	D
3.01.01.07.01...	PIS/PASEP	A 6	277.789,77	D
3.01.01.07.01...	COFINS	A 6	1.709.475,44	D
3.01.01.07.01...	Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	A 6	149.919,61	D

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre	
Pesquisar				
Código	Descrição	Tipo Nível	Valor	DIC
3.01.01.07.01...	(-) Encargos Sociais - FGTS	A 6	297.514,07	D
3.01.01.07.01...	Encargos Sociais □ Outros	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Doações e Patrocínios de Caráter Cultural e Artístico (Lei no 8.313/1991)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Operações de Aquisição de Vale Cultural (Lei no 12.761/2012, art. 10)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Doações a Entidades Cíveis	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	A 6	335.460,77	D
3.01.01.07.01...	Alimentação do Trabalhador	A 6	676.088,27	D
3.01.01.07.01...	PIS/PASEP	A 6	368.486,61	D
3.01.01.07.01...	COFINS	A 6	2.267.609,93	D
3.01.01.07.01...	Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	A 6	113.497,75	D

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre	
Pesquisar				
Código	Descrição	Tipo Nível	Valor	DIC
3.01.01.07.01...	(-) Operações de Aquisição de Vale Cultural (Lei no 12.761/2012, art. 10)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	(-) Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Doações a Entidades Cíveis	A 6	0,00	C
3.01.01.07.01...	Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	A 6	168.143,63	D
3.01.01.07.01...	Alimentação do Trabalhador	A 6	830.997,92	D
3.01.01.07.01...	PIS/PASEP	A 6	369.349,90	D
3.01.01.07.01...	COFINS	A 6	2.272.922,45	D
3.01.01.07.01...	Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	A 6	11.611.825,34	C

196. Mas, é devido observar que para os 2º e 3º trimestre o contribuinte já deduziu montantes acima dos benefícios a que faria jus com base nos gastos, sempre indicando o valor correspondente ao limite de 4% do imposto (sem adicional), que é superior (vide Registros N630 da ECF para cada trimestre, abaixo copiados).

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre
Pesquisar			
Código	Descrição	Valor	
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	77.390.629,10	
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
3	À Alíquota de 15%	11.608.594,36	
4	Adicional	7.733.062,91	
5	DEDUÇÕES		
6	(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00	
8	(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	464.343,77	
9	(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00	
10	(-)Utilidade Arrendatícia	0,00	

197. Assim, não há que se falar em aumento do valor deduzido para esses períodos, pois, em realidade, deveria ter ocorrido uma glosa, que não foi efetuada pela autoridade fiscal, vez que tal matéria não foi objeto do procedimento fiscal realizado. Uma vez que o julgador administrativo não pode agravar lançamento e imputar nova infração, cabe manter os valores de PAT considerados pela autoridade fiscal com base no valor deduzido na ECF.

198. Em relação ao 1º trimestre, após o recálculo dos tributos ao final deste voto, considerados todos os ajustes a serem realizados no lançamento, será concedida elevação do valor do PAT deduzido em razão da elevação do imposto apurado (sem adicional), respeitado o valor máximo a que o contribuinte faria jus.

199. No que se refere ao 4º trimestre, após o recálculo ao final do voto, considerados os ajustes a serem realizados no lançamento, não haverá alteração do imposto, razão pela qual não caberá qualquer elevação do PAT declarado. Frise-se, inclusive, que o contribuinte deduziu montante muito superior ao valor máximo a que faria jus (deduziu R\$ 735.086,31, quando deveria ser no máximo de R\$ 94.649,49, benefício máximo apurado com base nos gastos feitos), mas não será feita redução, já que o julgador administrativo não pode agravar lançamento.

No Recurso Voluntário, o contribuinte repisa os argumentos iniciais e exemplifica no ano calendário de 2019 a necessidade do aumento do valor de dedução em razão dos gastos incorridos pela recorrente com o PAT superarem o valor do limite até então utilizado (R\$ 1.504.290,73), defendendo, portanto, a utilização do valor de R\$ 2.121.613,09, que não teria ocorrido simplesmente porque superava 4% do valor IRPJ apurado com base na alíquota de 15%, nos seguintes termos:

(...) 360. Tomando como exemplo o ano-calendário de 2019, a Recorrente considerou redução referente ao Benefício PAT no valor de exatamente 4% do IRPJ apurado com base na alíquota base de 15%. Confira-se:

Lucro Real - Anual IRPJ -2019 - antes da autuação	
Total Anual	
LAIR	399.871.034,81
Adição	3.733.576.569,75
Exclusão	3.775.283.144,79
Lucro antes da Compensação do Prejuízo Fiscal	358.164.459,77
(-) Compensações de Prejuízos Fiscais	107.449.337,93
Lucro Real	250.715.121,84
Imposto de Renda devido (15%)	37.607.268,28
Adicional de I. de Renda devido (10%)	25.047.512,18
(-) Incentivo SUDENE	54.156.177,12
(-) Incentivo PAT	1.504.290,73
(-) Reinvestimento	-
(-) Prorrogação de Licença Maternidade	-
(-) IR Retido a compensar Órgãos Públicos	1.097.569,02
(-) IR retido sobre Aplicação Financeira (RIR/99 -	1.929.958,37
(-) Isenção e Redução do imposto	-
(-) Antecipação	-
Estimativa declarada em parcelamento	-
Valor após compensações (a Pagar)	3.966.785,22

$$\text{R\$ } 37.607.268,28 * 4\% = \text{R\$ } 1.504.290,73$$

361. Essa constatação é relevante considerando que os gastos incorridos pela Recorrente com o PAT, no ano-calendário 2019, superaram o valor de R\$ 1.504.290,73: considerando o valor total gasto pela Recorrente, haveria possibilidade de dedução de R\$ 2.121.613,09, que não ocorreu simplesmente porque superava 4% do valor IRPJ apurado com base na alíquota de 15%.

362. Conseqüentemente, com a majoração do IRPJ exigido nesse período de apuração em virtude das acusações fiscais, o valor do Benefício PAT também deve sofrer aumento. Afinal, o valor passível de ser reduzido será 4% de um valor de IRPJ maior do que originalmente considerado pela Recorrente. Em termos numéricos, a situação passa a ser a seguinte:

Lucro Real - Anual IRPJ -2019	
LAIR	399.871.034,81
Adição	4.119.858.021,08
Exclusão	3.775.283.144,79
Lucro antes da Compensação do Prejuízo Fiscal	744.445.911,10
(-) Compensações de Prejuízos Fiscais	- 223.333.773,33
Lucro Real	521.112.137,77
Imposto de Renda devido (15%)	78.166.820,67
Adicional de I. de Renda devido (10%)	52.087.213,78
(-) Incentivo SUDENE	- 64.807.131,02
(-) Incentivo PAT	- 2.121.613,09
(-) Prorrogação de Licença Maternidade	-
(-) IR Retido a compensar Órgãos Públicos	- 4.744.971,47
(-) IR Postergado Recolhido/Estimativa parcelad	- 3.922.793,26
(-) Tributação antes da autuação	- 2.249.341,14
Valor após compensações (a Pagar)	52.408.184,47

$R\$ 78.166.820,67 * 4\% = R\$ 3.126.672,83$
--

Valor máximo passível de ser deduzido, considerando os valores gastos com o PAT: R\$ 2.121.613,09
--

(...)365. Todavia, o v. acórdão equivocou-se quanto ao campo da ECF que efetivamente registra os gastos incorridos pela Recorrente com a alimentação de trabalhadores. Para afastar qualquer dúvida quanto à efetividade dos gastos e à possibilidade de a Recorrente fruir do Benefício PAT, apresenta-se cópia da “Demonstração do Resultado do Exercício”, devidamente extraída da ECF, contendo a indicação dos gastos incorridos pela Recorrente (doc. 3). Em síntese, tais gastos foram os seguintes:

2018			
Descrição	Conta	Valor Anual	
Auxílio Refeição / Alimentação	610530508	38.957	
Auxílio Refeição / Alimentação	610540508	19.102.427	
Despesa Efetiva		19.141.384	

2019			
Descrição	Conta	Valor Anual	
Auxílio Refeição / Alimentação	6150000126	14.453.010	
(-) Recuperação Desp Auxílio Refeição	6150000135	- 308.922	
Despesa Efetiva		14.144.087	

2020							
Descrição	Conta	1TRI	2TRI	3TRI	4TRI	Total	
Auxílio Refeição / Alimentação	6150000126	2.088.275	1.949.838	1.854.131	1.733.158	7.625.401	
(-) Recuperação Desp Auxílio Refeição	6150000135	- 82.178	- 53.130	- 45.574	- 25.998	- 206.879	
Despesa Efetiva		2.006.097	1.896.708	1.808.557	1.707.159	7.418.522	

366. Para que não haja dúvida, a Recorrente apresenta, ainda, comprovantes de pagamentos realizados no contexto do PAT (doc. 4).

367. Em síntese: a Recorrente gastou muito mais a título de alimentação de trabalhadores do que o valor do Benefício PAT utilizado, considerando a sua limitação a 4% do IRPJ devido. Assim, havendo qualquer majoração da exigência de IRPJ em virtude do auto de infração, o limite de 4% será – por via reflexa – igualmente majorado.

368. Logo, o valor do Benefício PAT deverá ser recalculado na remota hipótese em que este E. CARF mantenha qualquer parcela da exigência fiscal. Com a implementação de tais ajustes, deve haver, conseqüentemente, cancelamento parcial das exigências fiscais.

Nesse sentido cabe a esta turma analisar os argumentos da recorrente que sopesam as informações quanto a comprovação efetiva dos gastos título de alimentação de trabalhadores que influenciarão no montante a ser gozado pelo Benefício PAT face a sua limitação a 4%, tudo apurado com base na alíquota base de 15% do IRPJ diante do contexto da majoração da exigência de IRPJ em função do auto de infração aqui analisado que traria efeito reflexo ao referido benefício.

Assim, por concordar com os termos já decididos, entendo que deve ser mantido o entendimento de que analisando “os Registros L300 (Demonstração do resultado líquido no período fiscal) das ECFs transmitidas para os anos-calendário 2018 e 2019, (...), vê se que contribuinte não declarou realização de gastos com alimentação do trabalhador. Assim, diante da ausência nos autos de qualquer documento comprobatório para comprovar a existência do direito ao benefício fiscal do PAT, não é possível aqui validar a elevação da sua dedução nesses anos, mantendo-se, contudo, o valor declarado e considerado pela autoridade fiscal no ano 2019, haja vista que tal dedução não foi objeto de glosa no lançamento, não cabendo ao julgador administrativo agravar o lançamento.”

Assim, apenas como reforço argumentativo, transcrevo ementa do Acórdão 1301-007.370, sessão de 13 de agosto de 2024 cujo processo tratou da matéria, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

(...)RECÁLCULO DE DESPESAS OU PARCELAS INCENTIVADAS VINCULADAS AO LUCRO REAL APÓS GLOSA DE DESPESA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA PARA REFAZER APURAÇÃO SOB ENCARGO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e Lei do Bem, em razão do lançamento de ofício realizado pelo Fisco que altera o lucro real e a base de cálculo da CSLL, posto que falece competência à autoridade julgadora alterar a apuração do tributo, que originalmente deve ser feito de forma espontânea pelo sujeito passivo na DIPJ ou ECF.

O pleito do sujeito passivo para recálculo de despesas e parcelas incentivadas após a identificação de infração que aumenta o lucro real e a base de cálculo da CSLL não pode ser acatado. O direito não prestigia conduta contrária à lei por

parte daquele que, depois de confrontado por infração por ele praticada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético. Tal pretensão contraria a boa-fé objetiva.

Portanto, entendo que o Acórdão recorrido deve ser mantido neste ponto.

DA MULTA ISOLADA

No que diz respeito a multa isolada entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das antecipações mensais e do IRPJ e CSL considerados devidos ao final do período de apuração anual e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” Em outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto vencido pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

(...) Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não

possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA.

IMPOSSIBILIDADE.

[...]2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v.

Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E.

CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico

de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta.

E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a

outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (ratio decidendi) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas devem ser afastadas.

DO RECURSO DE OFÍCIO

De início, importante consignar que nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante a declaração da concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Nesse sentido e considerando que este relator entende como corretas as conclusões exaradas pelo Acórdão recorrido, adoto a fundamentação *per relationem*, no que diz respeito as matérias tratadas pela decisão recorrida, razão pela qual transcrevo os seguintes trechos que passam a fazer parte do presente julgado, in verbis:

Indedutibilidade de penalidades aplicadas pela ANEEL

(...)111. Ao fim, subsidiariamente, o contribuinte argumenta que há equívoco no cálculo realizado para a determinação do valor das despesas em questão no período de apuração de 2020.

Para determinar o valor da glosa, a autoridade lançadora considerou apenas os lançamentos contábeis a débito realizados na conta contábil 6110001118 (Penalidades de Continuidade), ignorando os lançamentos realizados a crédito dessa mesma conta durante o período, os quais decorrem, por exemplo, da revisão de penalidades, cujo efeito prático é diminuir o valor da despesa contabilizada. O valor total dos lançamentos a crédito é de R\$ 7.003.960,68.

112. De fato, a partir do Razão da conta 6110001118 (Penalidades de Continuidade), juntado pela autoridade fiscal às fls. 124 a 126, e comparando-se com a planilha presente na fl. 31 do Relatório Fiscal, conforme demonstrativo abaixo elaborado, é possível verificar que efetivamente a autoridade fiscal não considerou todos os registros efetuados a crédito nessa conta de despesas, devendo ser retificados os lançamentos de IRPJ e de CSLL nesta parte, para considerar os valores corretos de despesas deduzidas indevidamente.

Data	Glosa/lançada	Conta de despesa 6110001118		Valor	Saldo/Retenção
		Valores registrados na conta a débito (+) e a crédito (-)	Total do mês		
31/01/2020	684.469,75	673.762,63	684.469,75		
		10.707,12			
29/02/2020	849.968,75	11.595,60	849.968,75		
		838.373,15			
31/03/2020	0,00	-22.881,24	-53.112,89		
		12.726,17			
		-42.357,82			
1º trimestre	1.534.438,50		1.481.325,61		
30/04/2020	0,00	6.063.275,69	-6.063.275,69		
		-6.063.275,69			
31/05/2020	7.308.500,12	13.371.775,81	13.371.775,81		
30/06/2020	7.656.763,22	-6.531.518,38	1.125.244,84		
		7.656.763,22			
2º trimestre	14.965.263,34		8.433.744,36		
31/07/2020	1.507.124,08	1.507.124,08	1.507.124,08		
		-1.507.124,08			
31/08/2020	0,00	-416.010,82	-416.010,82		
30/09/2020	224.442,20	216.093,92	224.442,20		
		8.348,28			
3º trimestre	1.731.566,28		1.315.555,46		

DOCUMENTO VALIDADO

Período	Valor	Valor	Valor
31/10/2020	11.641,78	27.053,94	28/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 11.641,78 11.242,267 D RECLAS COD 4 10 AJUR AJUSTE PLANO DE DIFERENÇAS/DICRI
28/10/2020	1.770,52		28/10/2020 6150009916 INFRAÇÕES OPERACIONAIS C 11.641,78 11.242,267 D RECLAS COD 4 10 AJUR AJUSTE PLANO DE DIFERENÇAS/DICRI
31/10/2020	15.428,51		31/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 1.770,52 11.244,038 D EST. VL. REF. A DICFIC E DICRI EM 10/2020
31/10/2020	-15.428,51		31/10/2020 2230009090 OUTROS C 1.770,52 11.244,038 D VL. REF. A DICFIC E DICRI EM 10/2020
31/10/2020	-1.770,52		31/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 15.428,51 11.259,496 D EST. VL. REF. A DRPDRIC EM 10/2020
31/10/2020	15.428,51		31/10/2020 2230009090 OUTROS C 15.428,51 11.259,496 D VL. REF. A DRPDRIC EM 10/2020
31/10/2020	1.770,52		31/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 1.770,52 11.242,267 D EST. VL. REF. A DICFIC E DICRI EM DOC 0106039999
31/10/2020	-1.770,52		31/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 15.428,51 11.257,690 D VIOLACAO INDICADORES DRPDRIC EM 10/2020
31/10/2020	15.428,51		31/10/2020 2230009090 OUTROS C 15.428,51 11.257,690 D VIOLACAO INDICADORES DRPDRIC EM 10/2020
31/10/2020	1.770,52		31/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 1.770,52 11.259,496 D VIOLACAO INDICADORES DICFIC E DICRI EM 10/2020
31/10/2020	-1.794,43	31/10/2020 2230009090 OUTROS C 1.794,43 11.257,672 D 410	
31/10/2020	-17,50	31/10/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 17,50 11.257,654 D 410	
31/10/2020	25,06	31/10/2020 2230009090 OUTROS C 17,50 11.257,654 D 410	
30/11/2020	32.198,33	42.539,13	30/11/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 32.198,33 11.289,878 D VIOLACAO INDICADORES DICFIC E DICRI EM 11/2020
30/11/2020	10.871,90		30/11/2020 2230009090 OUTROS C 10.871,90 11.289,878 D VIOLACAO INDICADORES DRPDRIC EM 11/2020
30/11/2020	-495,35		30/11/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 495,35 11.300,254 D 410
30/11/2020	-37,00		30/11/2020 2230009090 OUTROS C 495,35 11.300,254 D 410
30/11/2020	1,85		30/11/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 0,37 11.300,253 D 410
30/11/2020	3.943.728,63		30/11/2020 211710003 VALORES A DEVOLVER DICFIC D 0,37 11.300,253 D 410
30/11/2020	45.000,00		30/11/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 1,85 11.300,250 D 410
30/11/2020	10.670,93		30/11/2020 211710003 VALORES A DEVOLVER DICFIC D 1,85 11.300,250 D 410
30/11/2020	-1.876,80		31/12/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 3.943,728 15.243,984 D TRANSFERENCIA TUSO DEZEMBRO 2020
30/11/2020	-9,52		31/12/2020 2230009090 OUTROS C 3.943,728 15.243,984 D VIOLACAO INDICADORES DIC FIC E DICRI EM 12 2020
31/12/2020	3.999.399,56	3.996.362,31	31/12/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 45.000,00 15.288,984 D COMP. VOL. INDICADORES DIC FIC E DICRI DE 09 2020
31/12/2020	45.000,00		31/12/2020 2230009090 OUTROS C 45.000,00 15.288,984 D COMP. VOL. INDICADORES DIC FIC E DICRI DE 09 2020
31/12/2020	10.670,93		31/12/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 10.670,93 15.299,620 D VIOLACAO INDICADORES DRP DRIC EM 12 2020
31/12/2020	-1.876,80		31/12/2020 2230009090 OUTROS C 10.670,93 15.299,620 D VIOLACAO INDICADORES DRP DRIC EM 12 2020
31/12/2020	-9,52		31/12/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 1.876,80 839,55 C 410
31/12/2020	814,84		31/12/2020 211710003 VALORES A DEVOLVER DICFIC D 1.876,80 839,55 C 410
31/12/2020	34,23		31/12/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 9,52 840,07 C 410
31/12/2020	814,84		31/12/2020 211710003 VALORES A DEVOLVER DICFIC D 9,52 840,07 C 410
31/12/2020	34,23		31/12/2020 6110001118 (-) PENALIDADES DE CONTINUIDADE D 814,84 34,23 C 410
31/12/2020	34,23		31/12/2020 211710003 VALORES A DEVOLVER DICFIC D 814,84 34,23 C 410
4º trimestre	4.071.310,60	4.067.955,38	

Receita com variações da CVA – Exclusão indevida

113. A autoridade fiscal considerou indevidos os ajustes de exclusão e de adição relativos à conta CVA (Conta de Compensação das Variações de Itens da Parcela A) realizados no ano-calendário 2018, que, consolidados, resultaram em uma exclusão do lucro líquido total no importe de R\$ 461.804.247,40, razão pela qual efetuou lançamentos de ofício para adicionar tal montante às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)132. No que se refere à alegação de que teria revertido parte dos ajustes feitos em 2018 no 2º trimestre de 2020, no importe de R\$ 102.468.522,44, a partir do e-Lalur presente na ECF entregue pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal (original) é possível confirmar a efetividade da reversão nesse montante. Vide cópias de excertos da Parte A e da Parte B do e-Lalur:

Parte A

REGISTRO - M300
Registro M300 - Demonstração Do Lucro Real

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre
Pesquisar			
91.15	91.15	91.15	91.15
91.20	91.20	91.20	91.20
91.25	91.25	91.25	91.25
91.30	91.30	91.30	91.30
91.35	91.35	91.35	91.35
91.40	91.40	91.40	91.40
92	92	92	92
92.01	92.01	92.01	92.01
93	93	93	93
94	94	94	94
95	95	95	95
96	96	96	96
100.05	100.05	100.05	100.05
100.10	100.10	100.10	100.10
100.15	100.15	100.15	100.15
100.20	100.20	100.20	100.20
100.25	100.25	100.25	100.25

Parte B

DOCUMENTO VALIDADO

Primeiro Trimestre	Segundo Trimestre	Terceiro Trimestre	Quarto Trimestre						
Pesquisar									
Código da Conta ou Lanç	Tipo de Tributo	Saldo Inicial	DIC	Lançamentos da parte A	DIC	Lançamentos da parte B	DIC	Saldo Final	DIC
12	I - Imposto de Re...	6.230.044,44	C	0,00	C	0,00	C	6.230.044,44	C
13	I - Imposto de Re...	60.905.006,29	C	0,00	C	0,00	C	60.905.006,29	C
14	I - Imposto de Re...	135.805.589,48	D	3.454.722,51	C	0,00	C	132.350.866,97	D
15	I - Imposto de Re...	107.412.342,46	C	102.468.522,44	D	0,00	C	4.943.820,02	C
17	I - Imposto de Re...	491.946,45	C	0,02	D	0,00	C	491.946,44	C
19	I - Imposto de Re...	32.445.654,82	D	0,00	C	0,00	C	32.445.654,82	D
2	I - Imposto de Re...	73.072.395,45	D	1.249.540,80	C	0,00	C	71.822.854,65	D
21	I - Imposto de Re...	15.958.491,24	D	246.126,62	C	0,00	C	15.712.364,62	D
22	I - Imposto de Re...	563.521.271,71	C	0,00	C	0,00	C	563.521.271,71	C
3	I - Imposto de Re...	336.874.074,21	D	2.121.741,05	C	0,00	C	334.752.333,16	D
5	I - Imposto de Re...	2.897.472,15	D	0,00	C	0,00	C	2.897.472,15	D
6	I - Imposto de Re...	4.452.469.207,75	D	22.487.419,17	C	0,00	C	4.429.981,58	D

REGISTRO - M010
Registro M010 - Identificação da Conta na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs

Código da Conta	Descrição	Data de Criação	Código Padrão da Parte B	Data limite para uso do saldo da conta	Tipo de Tributo	Saldo Inicial	DIC
19	PROV. PARA AJUSTE A...	31/12/2016	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	32.445.654,82	D
2	CONTROLE DAS PRO...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	76.498.043,53	D
3	CONTROLE DA PROVI...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	349.179.625,00	D
5	PROVISÃO DE PERDA...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	2.897.472,15	D
6	PREJUÍZO FISCAL	31/12/2013	1.000 - Prejuízo Fiscal Operaci...	/ /	I - Imposto de Re...	1.155.168,59	D
7	CONTROLE DA PROVI...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	183.037.187,00	D
8	CONTROLE DO RECE...	31/12/2013	2.075 - Parcela dos Lucros de ...	/ /	I - Imposto de Re...	298.264.662,00	C
9	ADMINISTRATIVOS	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	154,88	C
12	ATUALIZAÇÃO DE DEP...	31/12/2013	2.900 - Outras Exclusões	/ /	I - Imposto de Re...	6.230.044,44	C
13	ATUALIZAÇÃO MONET...	31/12/2013	2.230 - Perdas no Recebim...	/ /	I - Imposto de Re...	60.905.006,29	C
14	PROVISÃO CEALXICHE...	31/12/2014	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	143.931.258,00	D
15	CVA	31/12/2015	2.900 - Outras Exclusões	/ /	I - Imposto de Re...	107.412.342,00	C
17	AJUSTE A VAOR PRES...	31/12/2015	3.045 - Ajuste a Valor Presente ...	/ /	I - Imposto de Re...	491.946,45	C
21	VNR	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	/ /	I - Imposto de Re...	16.645.230,05	D
22	ITENS FINANCEIRO P...	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	/ /	I - Imposto de Re...	563.521.271,00	C
PLR	Provisão Participação	01/01/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	8.557.732,02	D
CONTINGENCIASFISCAL	Contingências Fiscais	01/01/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	14.401.329,22	D
FUNDOPENSAO	Fundo de Pensão e Ou...	01/01/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	93.605.070,26	D

Em sua argumentação, a autoridade fiscal considerou a conta nº 22 do Lalur (Parte B) para indicar que permanecia saldo não revertido da conta CVA e que tal fato mostrava que provavelmente não havia ocorrido a reversão alegada, mas, conforme excerto da Parte B abaixo copiado, a referida conta trata de itens financeiros relativos aos anos 2016 e 2017, não mantendo qualquer relação com exclusões feitas a título de CVA em 2018.

Código da Conta	Descrição	Data de Criação	Código Padrão da Parte B	Data limite para uso do saldo da conta	Tipo de Tributo	Saldo Inicial	DIC
19	PROV. PARA AJUSTE A...	31/12/2016	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	32.445.654,82	D
2	CONTROLE DAS PRO...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	76.498.043,53	D
3	CONTROLE DA PROVI...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	349.179.625,00	D
5	PROVISÃO DE PERDA...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	2.897.472,15	D
6	PREJUÍZO FISCAL	31/12/2013	1.000 - Prejuízo Fiscal Operaci...	/ /	I - Imposto de Re...	1.155.168,59	D
7	CONTROLE DA PROVI...	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	183.037.187,00	D
8	CONTROLE DO RECE...	31/12/2013	2.075 - Parcela dos Lucros de ...	/ /	I - Imposto de Re...	298.264.662,00	C
9	ADMINISTRATIVOS	31/12/2013	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	154,88	C
12	ATUALIZAÇÃO DE DEP...	31/12/2013	2.900 - Outras Exclusões	/ /	I - Imposto de Re...	6.230.044,44	C
13	ATUALIZAÇÃO MONET...	31/12/2013	2.230 - Perdas no Recebim...	/ /	I - Imposto de Re...	60.905.006,29	C
14	PROVISÃO CEALXICHE...	31/12/2014	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	143.931.258,00	D
15	CVA	31/12/2015	2.900 - Outras Exclusões	/ /	I - Imposto de Re...	107.412.342,00	C
17	AJUSTE A VAOR PRES...	31/12/2015	3.045 - Ajuste a Valor Presente ...	/ /	I - Imposto de Re...	491.946,45	C
21	VNR	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	/ /	I - Imposto de Re...	16.645.230,05	D
22	ITENS FINANCEIRO P...	31/12/2017	3.065 - Contratos de Concessã...	/ /	I - Imposto de Re...	563.521.271,00	C
PLR	Provisão Participação	01/01/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	8.557.732,02	D
CONTINGENCIASFISCAL	Contingências Fiscais	01/01/2019	1.005 - Provisões ou Perdas E...	/ /	I - Imposto de Re...	14.401.329,22	D

134. Assim, relativamente à parcela de R\$ 102.468.522,44, que deveria ter sido tributada em 2018, mas que foi submetida à tributação apenas no 2º trimestre de 2020, caberia à autoridade fiscal ter efetuado lançamento de postergação, o que não ocorreu.

135. Em vista disso, essa parcela de R\$ 102.468.522,44 deve ser excluída do valor tributável do fato gerador 31/12/2018 (R\$ 461.804.247,40), considerado pela autoridade fiscal na infração imputada de exclusão indevida do lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzindo-o para R\$

359.335.724,96, e, por conseguinte, devem ser refeitos os cálculos dos tributos lançados relativamente ao ano-calendário 2018.

Multa isolada

(...) 170. Diante do entendimento conclusivo pelo cabimento da multa isolada quando da falta de recolhimento ou recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL estimados, é devido apreciar o argumento trazido subsidiariamente pelo contribuinte para este contexto.

171. Segundo ele, há uma particularidade em relação ao período de apuração anual de 2019 que deve ser considerada. Destaca que, conforme informado durante o procedimento fiscal, todos os ajustes de exclusão e adição relativos à conta CVA feitos ao longo desse ano foram revertidos em dezembro de 2019. Ressalta que, conquanto reconheça ter havido a reversão em dezembro, a autoridade fiscal aplicou a multa isolada por estimativas não recolhidas em razão de considerar as exclusões a que a reversão se referiu nas apurações de janeiro a novembro, silenciando, pois, quanto à disciplina tributária que regula a inexactidão quanto ao período de competência.

172. Aqui, cabe dar razão ao contribuinte.

173 De fato, durante o procedimento fiscal o contribuinte informou à autoridade fiscal que revertera em dezembro de 2019 os ajustes indevidamente realizados de janeiro a dezembro de 2019.

Tal fato não foi questionado pela autoridade fiscal, que se limitou a apontar que não houve a reversão dos ajustes efetuados em 2018. O fato de não ter levado a infração de exclusão indevida de receitas relativas à conta CVA para o ajuste anual de 2019, diferentemente do que havia feito em relação ao ano 2018, corrobora claramente o fato de que a autoridade fiscal considerou que efetivamente houve a reversão integral daqueles ajustes em dezembro.

174. Em vista disso, há que se considerar que estamos diante de uma situação de inexactidão quanto ao período de escrituração da receita, o que caracteriza uma postergação do pagamento do tributo, nos termos do art. 6º, §5º, alínea “a”, e §6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 285 do RIR/2018:

(...)175. Como a autoridade fiscal não imputou a ocorrência de postergação e, em função disso, não foram feitos os cálculos devidos, com imputação proporcional, para determinar o montante do imposto pago em atraso e abater do imposto devido no período de competência, é devido afastar a inclusão de tais receitas nos meses de janeiro a novembro e, por conseguinte, refazer o cálculo da multa isolada nesta parte relativamente às demais infrações.

Erros de cálculo alegados pelo contribuinte

(...) Retenções sofridas não consideradas 177. Segundo alegado, durante o ano-calendário 2019 o contribuinte sofreu retenções de IRRF incidentes sobre pagamentos realizados por órgãos públicos e rendimentos de aplicações

financeiras, nos montantes de R\$ 1.105.184,64 e de R\$ 3.639.786,83, respectivamente, conforme ECF, mas a autoridade lançadora considerou no ajuste anual apenas os valores de R\$ 1.097.569,02 e de R\$ 1.929.958,37, respectivamente.

178. Em realidade, a autoridade fiscal considerou apenas a retenção de R\$ 1.097.569,02 (IRFonte Órgãos/Autarquias/Fundações Públicas), pois o valor de R\$ 1.929.958,37 é, em realidade, referente a estimativa paga por parcelamento, conforme consignado na planilha elaborada pela autoridade fiscal:

(...)179. Atentando para o Registro N620 da ECF abaixo copiado, vê-se que o contribuinte deduziu na apuração da estimativa de dezembro os valores de R\$ 3.639.786,83 (IRRF) e de R\$ 1.105.184,64 (IRFonte Órgãos/Autarquias/Fundações Públicas), totalizando R\$ 4.744.971,47:

(...)180. E esta retenção deduzida na apuração da estimativa de dezembro foi acertadamente considerada como dedução do imposto devido apurado no ajuste na linha referente à estimativa paga 24, somada à estimativa apurada de R\$ 2.249.341,14, totalizando R\$ 6.994.312,61. Veja-se o Registro N630 da ECF:

(...)181. Assim, uma vez que a autoridade fiscal não questionou a retenção declarada pelo contribuinte, não tendo havido glosa de IRRF, é devido acatar o valor informado na ECF e, por conseguinte, retificar a apuração anual efetuada pela autoridade fiscal para considerar o valor total do IRRF declarado.

182. Também no demonstrativo de apuração das estimativas e das multas isoladas, a autoridade fiscal deixou de incluir as retenções na fontes declaradas no Registro N620 da ECF, conforme pode ser visto no excerto da planilha fiscal abaixo copiado. Assim, também é devido retificar a apuração da estimativa do mês de dezembro e da correspondente multa isolada por falta de recolhimento.

Erro quanto ao valor recolhido

183 O contribuinte argumenta que, relativamente ao ano-calendário 2019, observa-se que a autoridade lançadora indicou que o recolhimento de estimativa de IRPJ de dezembro foi de R\$ 1.929.958,37, quitado via parcelamento. No entanto, além desse valor, realizou pagamento de estimativa de dezembro de 2019, no importe de R\$ 319.382,40. Tal recolhimento é indicado no próprio mapa de apuração elaborado pela autoridade fiscal, mas não foi considerado para apurar o valor da estimativa a pagar.

184. Conforme demonstrativo abaixo elaborado, verifica-se que de fato a autoridade fiscal não considerou este pagamento para fins de determinação da estimativa não recolhida de dezembro de 2019 e, por conseguinte, na determinação da multa isolada. Basta comparar a planilha elaborada pela autoridade fiscal, à esquerda, com a planilha por mim elaborada, à direita, considerando o recolhimento:

(...)185. Além de constar a indicação do recolhimento na planilha elaborada pela autoridade fiscal, como visto, efetuei consulta ao sistema Documentos de Arrecadação, cujas tela estão copiadas abaixo, que comprovam o recolhimento via Darf da parcela de R\$ 319.382,37 e sua devida alocação à estimativa declarada em DCTF para dezembro de 2019:

(...)186. É devido destacar que a autoridade fiscal incorreu no mesmo erro quando da apuração do ajuste anual, pois, ao indicar imposto de renda mensal pago por estimativa, considerou apenas a parcela que foi objeto de quitação por parcelamento, no importe de R\$ 1.929.958,37. Assim, é devido retificar também o cálculo do ajuste anual para considerar o recolhimento de R\$ 319.382,37.

Erro na aplicação do benefício PAT

(...) 193 Na espécie, a autoridade fiscal não contestou o contestou a dedução pelo contribuinte do PAT, razão pela qual não cabe aqui exigir a comprovação da aprovação do programa, bem assim das despesas realizadas, aceitando-se os valores declarados em ECF.

194. Atentando para os Registros L300 (Demonstração do resultado líquido no período fiscal) das ECFs transmitidas para os anos-calendário 2018 e 2019, abaixo copiados nesta ordem, vê-se que contribuinte não declarou realização de gastos com alimentação do trabalhador. Assim, diante da ausência nos autos de qualquer documento comprobatório para comprovar a existência do direito ao benefício fiscal do PAT, não é possível aqui validar a elevação da sua dedução nesses anos, mantendo-se, contudo, o valor declarado e considerado pela autoridade fiscal no ano 2019, haja vista que tal dedução não foi objeto de glosa no lançamento, não cabendo ao julgador administrativo agravar o lançamento.

(...)195. Já para o ano-calendário 2020, o Registro L300 da ECF transmitida indica gastos trimestrais com alimentação de trabalhador nos valores de R\$ 756.461,74, de R\$ 712.268,59, de R\$ 676.088,27 e de R\$ 630.997,92, o que autorizaria o contribuinte o direito a benefícios fiscais correspondentes a 15% desses montantes, nos valores de R\$ 113.469,26, de R\$ 106.840,28, de R\$ 101.413,24 e de R\$ 94.649,69, respectivamente em cada trimestre, obviamente dedutíveis dentro do limite de 4% do imposto apurado (sem adicional).

(...)196. Mas, é devido observar que para os 2º e 3º trimestre o contribuinte já deduziu montantes acima dos benefícios a que faria jus com base nos gastos, sempre indicando o valor correspondente ao limite de 4% do imposto (sem adicional), que é superior (vide Registros N630 da ECF para cada trimestre, abaixo copiados).

197. Assim, não há que se falar em aumento do valor deduzido para esses períodos, pois, em realidade, deveria ter ocorrido uma glosa, que não foi efetuada pela autoridade fiscal, vez que tal matéria não foi objeto do procedimento fiscal realizado. Uma vez que o julgador administrativo não pode agravar lançamento e

imputar nova infração, cabe manter os valores de PAT considerados pela autoridade fiscal com base no valor deduzido na ECF.

198. Em relação ao 1º trimestre, após o recálculo dos tributos ao final deste voto, considerados todos os ajustes a serem realizados no lançamento, será concedida elevação do valor do PAT deduzido em razão da elevação do imposto apurado (sem adicional), respeitado o valor máximo a que o contribuinte faria jus.

199. No que se refere ao 4º trimestre, após o recálculo ao final do voto, considerados os ajustes a serem realizados no lançamento, não haverá alteração do imposto, razão pela qual não caberá qualquer elevação do PAT declarado. Frise-se, inclusive, que o contribuinte deduziu montante muito superior ao valor máximo a que faria jus (deduziu R\$ 735.086,31, quando deveria ser no máximo de R\$ 94.649,49, benefício máximo apurado com base nos gastos feitos), mas não será feita redução, já que o julgador administrativo não pode agravar lançamento.

Erro na aplicação do benefício da Sudene

200. O contribuinte alega que, uma vez que o auto de infração majorou o valor do IRPJ a pagar, inclusive o adicional, o benefício Sudene calculado com base no adicional passou a ser maior.

A título de exemplo apresenta demonstrativos relativos ao ano-calendário 2019, com a situação antes e a situação depois da autuação, indicando que o valor da dedução relativa ao incentivo de redução Sudene deveria ser elevado:

(...) 201. Ressalta que não está pleiteando que seja refeito o cálculo do lucro de exploração, devendo continuar mesmo, mas que seja determinado o novo valor do benefício em razão do aumento do adicional do imposto.

202. Estende essa alegação de erro para o ano-calendário 2020.

210. Para se determinar o montante do benefício fiscal de redução a que o contribuinte faz jus, deve-se determinar o montante do imposto relativo ao lucro de exploração. Este é composto de duas parcelas: (i) a primeira, correspondente à aplicação da alíquota de 15% sobre a parcela do lucro de exploração relativa ao benefício que o contribuinte faz jus; e (ii) a segunda, correspondente à aplicação de um fator sobre o montante do adicional apurado.

211. Este fator que irá multiplicar o adicional é obtido assim: (i) se o lucro real for superior ao lucro da exploração (total), o fator corresponde à razão entre a parcela do lucro de exploração relativa ao benefício que o contribuinte faz jus e o lucro real; e (ii) se o lucro real for inferior ao lucro da exploração (total), o fator corresponde à razão entre a receita líquida da atividade sujeita ao benefício de redução e a receita líquida total.

212. Determinado o imposto relativo ao lucro de exploração, aplica-se o percentual de redução (no caso 75%) para apurar o montante desta que pode

compor a apuração do saldo de imposto a pagar no encerramento do período de apuração.

213. Considerando essa metodologia de apuração, considerando que o contribuinte não pretende que sejam refeitos os cálculos do lucro da exploração e, pois, das receitas líquidas por atividade, e considerando que a autoridade fiscal também não refez estes cálculos, conclui-se que o único elemento que compõe o valor da redução que variou em razão do lançamento foi o montante do adicional.

214. Assim, ao serem refeitos os cálculos ao final deste voto, para fins de considerar os ajustes decorrentes deste, será acrescido o valor da redução do benefício para os períodos de apuração em que o adicional foi elevado, respeitando, é claro, o limite legal estabelecido, que determina que o montante da redução não pode ultrapassar o valor do imposto apurado de 15% mais o adicional, subtraído dos demais benefícios fiscais.

(...)Conclusão

220. Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial da impugnação para: (i) manter integralmente as reduções para zero do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL apurados pelo contribuinte em 31/12/2018, nos mesmos importes de R\$ 417.541.204,58 (integralmente absorvidos pelo valor tributável das infrações mantidas), e (ii) **reduzir parcialmente os tributos lançados e as multas isoladas lançadas, conforme demonstrado abaixo.**

2018	PA	De	Para
IRPJ	Anual	23.781.005,66	5.849.014,24
	Janeiro	328.145,68	328.145,68
	Fevereiro	0,00	0,00
	Março	0,00	0,00
	Abril	0,00	0,00
	Maio	0,00	0,00
	Junho	0,00	0,00
	Julho	0,00	0,00
	Agosto	0,00	0,00
	Setembro	0,00	0,00
	Outubro	0,00	0,00
	Novembro	0,00	0,00
	Dezembro	11.562.357,16	2.596.361,45
CSLL	Anual	8.569.902,16	2.114.385,25
	Janeiro	118.496,62	118.496,62
	Fevereiro	0,00	0,00
	Março	0,00	0,00
	Abril	0,00	0,00
	Maio	0,00	0,00
	Junho	0,00	0,00
	Julho	0,00	0,00
	Agosto	0,00	0,00
	Setembro	0,00	0,00
	Outubro	0,00	0,00
	Novembro	0,00	0,00
	Dezembro	4.166.454,47	938.696,01

2019	PA	De	Para
IRPJ	Anual	63.678.249,54	54.648.953,46
	Janeiro	1.344.032,53	0,00
	Fevereiro	6.028.109,98	0,00
	Março	3.817.143,19	0,00
	Abril	0,00	0,00
	Maio	1.413.235,11	0,00
	Junho	0,00	0,00
	Julho	6.749.810,41	0,00
	Agosto	0,00	0,00
	Setembro	1.370.039,93	0,00
	Outubro	0,00	0,00
	Novembro	717.284,07	0,00
	Dezembro	3.673.917,03	3.673.917,03
CSLL	Anual	14.846.605,22	14.844.433,38
	Janeiro	484.211,71	0,00
	Fevereiro	4.102.407,86	0,00
	Março	3.573.541,66	0,00
	Abril	0,00	0,00
	Maio	0,00	0,00
	Junho	819.368,29	0,00
	Julho	2.494.712,57	0,00
	Agosto	0,00	0,00
	Setembro	2.273.261,58	0,00
	Outubro	280.200,07	0,00
	Novembro	1.116.616,60	0,00
	Dezembro	3.580.540,42	3.580.540,42

2020	PA	De	Para
IRPJ	1º trim	7.313.629,92	7.203.803,49
	2º trim	8.067.915,62	6.758.712,31
	3º trim	0,00	0,00
	4º trim	0,00	0,00
CSLL	1º trim	2.691.125,86	2.687.775,76
	2º trim	2.901.128,04	2.489.642,39
	3º trim	1.351.109,65	1.324.900,97
	4º trim	2.078.904,80	2.078.693,43

(...)

Pelo exposto, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, nego-lhe provimento nos termos acima reproduzidos.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para:

- (i) Afastar a glosa referente as perdas não técnicas realizadas;
- (ii) Afastar a multa isolada por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais invocados.

Por fim, conheço do Recurso de Ofício, e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz**, redatora designada:

Os direitos constitucionais fundamentais de propriedade e de livre exercício da atividade econômica se condicionam reciprocamente e balizam o exercício das competências tributárias, entre as quais a da tributação da renda: ao tempo em que o núcleo do direito fundamental à propriedade veda o efeito confiscatório dos tributos, o núcleo do direito de livre exercício da atividade econômica contempla a abstenção estatal de intervir na esfera de estrita autonomia e independência da empresa para a tomada das decisões sobre o modo como desempenhará sua atividade econômica (*para o que incorrerá em dispêndios relacionados à manutenção e ao desenvolvimento da fonte produtiva e dos próprios rendimentos a partir dela gerados, que devem ficar livres de tributação*).

A delimitação do âmbito constitucional de incidência do Imposto sobre a Renda, portanto, exige a preservação dos núcleos essenciais dos direitos fundamentais, de modo que a caracterização da renda tributável deve corresponder ao efetivo incremento do patrimônio líquido, sendo imprescindível considerar os elementos negativos que devem ser subtraídos (deduzidos) dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, em determinado período de tempo, para adequada determinação da “renda”.

Segundo Luís Eduardo Schoueri¹:

[...] O direito à dedutibilidade da despesa baseia-se, portanto, na aceção de que apenas a renda líquida deve ser tributada. Se houve custos para obter determinada, devem ser eles dedutíveis. De outro modo, tributar-se-ia parcela que não constitui renda. É, por isso, que somente após afastados os ônus suportados para sua aquisição, pode a renda ser tributada.

Decerto, é insuficiente pensar em renda tributável considerando elementos de efeito aumentativo somente no patrimônio do contribuinte, como produto ou acréscimo. Para se alcançar a renda *tributável*, importa o cálculo de todos os ingressos e saídas apurados *em um determinado período de tempo*, para que, então, se possa verificar a ocorrência de um saldo positivo ou negativo, a ser tomado como referência para a tributação. A determinação da renda tributável, enseja, assim, que se aparte da renda bruta as despesas que foram necessárias à obtenção da riqueza.

A respeito das deduções do lucro real, para a estipulação do lucro líquido, leciona Ricardo Mariz de Oliveira²:

[...] em princípio, todos os custos e despesas são dedutíveis do lucro real, independentemente de haver expressa disposição legal declarando a dedutibilidade deste ou daquele encargo. Isto é assim porque **o sistema legal toma o lucro líquido, no qual os custos e despesas estão debitados ao resultado do período-base, como ponto de partida para apuração do lucro real**, e prossegue discriminando apenas as exceções, que estabelecem a indedutibilidade de gastos para serem deduzidos fiscalmente, ou ainda algum tratamento diferenciado.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda. Renda Disponível é Renda Líquida. In: Direito Tributário. Princípio da Realização no Imposto Sobre a Renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. Organização: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Malto da. São Paulo: IBDT, 2019, p. 26-27.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. vol. II. São Paulo: IBDT, 2020, p. 28.

É nesse contexto que a construção do significado jurídico de “despesa” passa pela necessária observância da autonomia organizacional e diretiva da pessoa jurídica. Será essencial à preservação e ao desenvolvimento da fonte produtiva toda aquela que esteja vinculada ao objeto empresarial, incluindo as indispensáveis à sua manutenção, bem assim as que viabilizam o desenvolvimento e continuidade da atividade. Essas despesas, incorridas para a obtenção da renda, não são renda.

Ainda, importa consignar que as deduções na apuração da base de cálculo para a tributação da renda permitem a incidência de acordo com a capacidade contributiva, na medida em que as circunstâncias específicas do contribuinte afetarão a determinação da renda tributável, qualificando-se (*em juízo de valor*) a (in)dispensabilidade dos dispêndios à preservação do próprio núcleo essencial de seus direitos fundamentais.

Reconhecemos que a tarefa de delimitar constitucionalmente uma “*liquidez subjetiva*” – que se revela consectária do princípio da capacidade contributiva – pode ser infundável, e que somente se afigura factível diante de regras impostas pelo legislador que reduzam o campo do possível. Essas regras conferem praticabilidade ao sistema, na concreção constitucional do âmbito material de incidência tributária.

Nessa senda, embora seja certa a admissão de hipóteses de dedutibilidade de gastos (porque concernente à proteção do núcleo essencial de direitos fundamentais) da base de cálculo do Imposto de Renda – na delimitação da própria materialidade tributável “*renda*” – a concretização da dedutibilidade encontra indiscreto dissenso, quando da aplicação da norma jurídica – como sói acontecer nas instâncias semânticas, contextuais da interpretação jurídica. Quais fatos compõe a realização desses direitos fundamentais? E em que medida?

A lei tributária fornece parâmetros objetivos, consistentes nas regras de dedutibilidade. É por meio das regras de deduções que será possível diferenciar os rendimentos que servem apenas à preservação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, configurando mera *capacidade econômica*, daqueles que superam esse limite, indicando verdadeira *capacidade contributiva*.

Evidente que o legislador não goza de arbítrio para a determinação do dedutível; as hipóteses de dedutibilidade, como dito, respeitam à preservação dos direitos fundamentais,

impostos como limites constitucionais ao poder de tributar; cumpre ao órgão legislativo a difícil deliberação política a respeito de sua materialização.

O Professor Ricardo Mariz de Oliveira sustenta que “o grande desafio que se apresenta para a doutrina é estabelecer os limites para a lei ordinária fixar as regras sobre as restrições (impedimentos, limitações e condicionamentos) à dedutibilidade de custos e despesas, seja pela pessoa física, seja pela pessoa jurídica”, valorando como “anacrônicas” e “antijurídicas” as atuais regras de dedutibilidade do Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica³.

É no Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo atual Decreto n. 9.580, de 22/11/2018 – que veio a regulamentar, dentre outros, os dispositivos da Lei n. 4.506/64 – que temos previstas as regras gerais de dedutibilidade para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Cingindo-se a nossa análise aos aspectos da tributação da renda relacionadas à apuração pelo *lucro real*, a apuração da base de cálculo (art. 44 do CTN) deve ocorrer mediante a consideração tanto dos rendimentos auferidos, como das despesas ocorridas na preservação do conteúdo essencial de seus direitos fundamentais (renda líquida), sendo pertinente trazer à lume as diferenças entre o *lucro contábil* e o *lucro real* – o primeiro, apurado segundo a legislação comercial, prestante a determinar a movimentação patrimonial do contribuinte; o segundo, com base na legislação tributária, tendo como ponto de partida o lucro contábil, objetiva apurar a existência de renda tributável, indicativa da capacidade contributiva.

A apuração do lucro contábil está normatizada no art. 187 da Lei n. 6.404/76:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º);

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 405.

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VI – as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O lucro tributável, por sua vez, é o resultado de uma operação matemática com elementos positivos e negativos selecionados pelo legislador ordinário, orientado por critérios delimitados na Constituição e plasmados pelo legislador complementar na lei que institui o tributo e espelha a definição da regra-matriz de incidência.

O Decreto-Lei n. 1.598/77 dispõe, no seu art. 6º, que o lucro real é o *lucro líquido do exercício* (a que se refere o inciso VII do art. 187), *ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*.

Da inferência de que o lucro real é apurado a partir do lucro líquido do exercício, extrai-se a regra geral de dedutibilidade de todos os custos e despesas incorridos pelo contribuinte no exercício, incumbindo-se a legislação do imposto sobre a renda de discriminar as exceções, isto é, as indedutibilidades, os limites e/ou condicionantes às dedutibilidades.

É dizer, com isso, que a sistemática de deduções, para apuração da base de cálculo do IRPJ, trata dos casos em que os dispêndios, já abatidos na determinação do lucro líquido, não sejam adicionados para a apuração do lucro real; ou, caso não tenham sido abatidos do lucro líquido, sejam incluídos na determinação do lucro real.

A matriz legal que sustenta a diferenciação, no tratamento contábil e fiscal de gastos, é a Lei n. 4.506/64, notadamente, para o objeto do presente estudo, os seus artigos 46 e 47, em que delimita o conceito de custos e de despesas operacionais:

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:

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

II - Os encargos de depreciação, exaustão e amortização;

III - Os rendimentos pagos a terceiros;

IV - Os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, exceto o imposto de renda;

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.

§ 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.

§ 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.

Nos termos do art. 46, os custos correspondem ao emprego de recursos integrantes do ativo da pessoa jurídica para aquisição de bens ou direitos, são debitados no ativo, em conta

patrimonial; trata-se de uma permutação patrimonial (de recursos por bens ou direitos), inexistindo, portanto, qualquer acréscimo ou redução patrimonial tributável; embora relevantes para a receita, não influenciam no dimensionamento do acréscimo patrimonial do contribuinte. Doutra parte, configurada a saída do bem ou direito que representa o respectivo custo, a redução patrimonial será considerada na apuração do lucro real.

A justificativa para a dedutibilidade dos custos é a preservação da fonte produtora dos rendimentos auferidos; são condição para que o contribuinte produza os acréscimos patrimoniais, seja de forma direta ou indireta. Nesse sentido, o rol de custos veiculado na Lei n. 4.506/64 é exemplificativo, de viés interpretativo: todos os dispêndios, direta ou indiretamente relacionados à aquisição de bens ou serviços ou à sua produção, incluídos gastos complementares ou acessórios, devem ser considerados na apuração do lucro líquido.

De outro lado, as despesas correspondem aos gastos da empresa destinados a outras aplicações que não são adicionadas ao seu ativo, gerando imediata repercussão no resultado do exercício.

Segundo José Luiz Bulhões Pedreira, *“despesa dedutível é aquela que gera diminuição do ativo patrimonial ou aumento do passivo exigível que importa redução no patrimônio líquido e não tem por contrapartida nem aquisição nem aumento de valor de elemento do ativo.”*⁴ Diferentemente dos custos, as despesas são debitadas no resultado à medida em que são incorridas, reduzindo o patrimônio do contribuinte.

Sobre a determinação das despesas dedutíveis, a que se referem o art. 47 acima transcrito, prelecionam Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi:

[...] a definição de que as **despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operacionais ou da atividade da empresa, é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis.** [...] 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. Despesa normal [...] é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e

⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC, 1979, p. 375.

que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou originária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Não à toa, a ideia de *necessidade* – como deveras ocorre pelas dificuldades semânticas da linguagem –, pelas diversas acepções semânticas que lhe ocorrem, na delimitação do *imprescindível*, tem ensejado diversos debates na esfera administrativa do CARF, bem assim nos Tribunais judiciais do país, para o estabelecimento das despesas dedutíveis na apuração da renda tributável.

Os critérios de *necessidade, usualidade e normalidade* são semanticamente elucidados no Parecer Normativo CST n. 32/81.

Dito isso, passa-se ao contexto de aplicação em debate, em que se controverte a respeito da glosa das perdas não-técnicas havidas na distribuição de energia elétrica.

A atividade de distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, sujeito à regulação da ANEEL, nos termos da Lei nº 9.427/1996. A agência reguladora, no exercício de sua competência, define a metodologia de cálculo das perdas de energia, classificando-as em perdas técnicas e perdas não técnicas.

Com efeito, as concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica incorrem em custos de aquisição de energia para fornecimento aos consumidores da área de concessão; durante o processo de distribuição, ocorrem perdas, seja pela dissipação de energia na rede, por questões climáticas ou outros fatores físicos, pela conversão da potência de energia em cargas menores, etc.; nomeadas “perdas técnicas”.

Outras perdas, contudo, também são registradas. Se referem a furtos, desvios de fornecimento de energia, ligações clandestinas e erros ou defeitos de medição, por exemplo. São as chamadas “perdas não-técnicas”.

A perda técnica é identificada a partir das estimativas definidas pela ANEEL. O que dela sobra, em relação às perdas totais (obtidas pela diferença entre toda energia que a concessionária adquiriu para revenda, menos a energia faturada em face dos consumidores), corresponde às perdas não-técnicas.

A Resolução Normativa ANEEL n. 1.058, de 7 de fevereiro de 2023, atualmente vigente, define as perdas de energia, classificando-as em técnicas e não-técnicas, da seguinte forma:

8. PERDAS DE ENERGIA

131. As perdas de energia são classificadas em perdas técnicas e não técnicas, e possuem período de apuração anual. A metodologia consiste em definir limites de perdas regulatórias admissíveis no momento da revisão tarifária, aplicáveis aos reajustes subsequentes.

132. As Perdas Técnicas correspondem à parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, transformação de tensão e medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora (MWh).

133. As Perdas Não Técnicas representam 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).

134. O limite de perdas regulatórias admissíveis é um valor fixo definido para todo o ciclo de revisão tarifária, obtido com base no histórico das perdas de energia verificadas e na avaliação das perdas de energia da permissionária. A avaliação das perdas de energia pode ser realizada através da aplicação de um Procedimento Simplificado ou através da aplicação da metodologia de Cálculo das Perdas na Distribuição, conforme estabelecido no Módulo 7 dos Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional – PRODIST, ou o que vier a sucedê-lo.

Ainda, em virtude de a ANEEL atuar na fixação tarifária do serviço concedido de energia elétrica, a referida Resolução, ao classificar os custos incorridos pela concessionária para a prestação dos serviços, prevê a “Parcela A”, como compreensiva dos custos relacionados às atividades de transmissão e geração de energia elétrica, inclusive geração própria, além dos encargos setoriais definidos na legislação específica; também inclui na dita parcela os limites regulatórios de perdas elétricas no sistema de distribuição, compreendendo as nomeadas “perdas técnicas” e “perdas não-técnicas”:

38. O Valor da Parcela A compreende os seguintes itens:

I. Custo de aquisição de energia elétrica comprada (CE) – montante de energia elétrica comprada para o atendimento ao mercado de referência

valorado pelo preço de repasse dos contratos vigentes na data da revisão tarifária periódica ou pelo valor da geração própria, definido conforme Item 10 – Geração Própria, deste Submódulo. Ao montante de energia elétrica comprado deverão ser acrescidos os limites regulatórios de perdas elétricas no sistema de distribuição, os quais se dividem em perdas técnicas e não técnicas.

Com isso, a ANEEL, por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), reconhece que as perdas não-técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores; a metodologia adotada considera a complexa realidade socioeconômica brasileira, com a presença de áreas de difícil acesso e com altos índices de furtos de energia, reconhecendo a impossibilidade de eliminar completamente tais perdas.

Para as concessionárias, se a própria agência reguladora, responsável por definir os custos das distribuidoras, reconhece a inevitabilidade das perdas não-técnicas e autoriza o seu repasse na tarifa, **não há como negar a sua natureza de custo para a empresa, nos termos do art. 303, I, do RIR/2018 (correspondente ao art. 291 do RIR/99)**; altercam que, mesmo atuando com diligência e dentro dos parâmetros estabelecidos pela ANEEL, não conseguem evitar ou afastar completamente as perdas não-técnicas, que se revelam, portanto, elemento intrínseco à própria operação de distribuição de energia, um ônus indissociável do cumprimento de seu objetivo social.

A controvérsia entre o fisco federal e as concessionárias de energia gira em torno dos critérios de dedutibilidade das chamadas perdas não-técnicas, tanto as compreendidas dentro dos limites regulatórios – considerados pela ANEEL para a estipulação das tarifas de energia por área de concessão – quanto as que ultrapassam tais limites.

A Receita Federal do Brasil entende que as perdas não-técnicas são “perdas não-razoáveis” e, portanto, não subsomem à regra do art. 46, inciso V, da Lei n. 4.506/64 (art. 291 do RIR). Vale mencionar, ainda, a Solução de Consulta Interna n. 3 – Cosit, de 23 de março de 2017, para a qual as perdas não-técnicas estão ligadas à gerência comercial e operacional da distribuidora, não sendo inerente ao serviço prestado:

32. De acordo com a elucidação já feita nesta Solução de Consulta Interna, as perdas técnicas são inerentes aos processos de transporte e transformação de tensão de energia elétrica na rede, ou seja, é inevitável e inquestionável que essas perdas, quando ocasionadas dentro dos limites aceitáveis, são intrínsecas a própria atividade desenvolvida pelas distribuidoras de energia elétrica. Por conseguinte, conforme a legislação do Imposto de Renda, poderá integrar o custo de aquisição as perdas razoáveis, relacionadas com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio da energia elétrica.

33. Aplicando-se entendimento análogo, o 1º Conselho de Contribuintes do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) decidiu no Acórdão nº 107-06.484/01, publicado no Diário Oficial da União no ano de 2002, que as perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas, em decorrência da exposição, transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável.

34. Por outro lado, as perdas não técnicas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia. Segundo a Aneel, essas perdas são decorrentes, por exemplo, de furtos de energia e erros de medição e estão diretamente relacionadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, portanto, em custo do serviço prestado.

O fisco, então, exige que as concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica adicionem ao lucro real os dispêndios incorridos com furtos de energia, erros de medição, desfalque, dentre outros, de ordem não-técnica, por considerá-los despesas indedutíveis (art. 47, § 3º, da Lei n. 4.506/64 c/c art. 363 do RIR).

Tecidas essas considerações, *permissa venia* ao entendimento do d. Relator, entendo que a recorrente, concessionária de serviço público de energia elétrica, no exercício regular de sua atividade empresarial, mesmo atuando com diligência e dentro dos parâmetros estabelecidos pela ANEEL, não consegue evitar ou afastar completamente as perdas não-técnicas; **essas perdas que, pelo limite regulatório, podem ser havidas como “inevitáveis” ou dentro de parâmetros de “perdas razoáveis”, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.**

Com efeito, as perdas inafastáveis seguramente se revelam como um elemento intrínseco à própria operação da recorrente, um ônus indissociável do cumprimento de seu objetivo social. Desse modo, a indedutibilidade defendida pela fiscalização – e mantida pelo Acórdão recorrido – sobre as perdas não-técnicas regulatórias resultaria em uma distorção do

conceito de renda, pois a recorrente seria tributada sobre uma receita que já inclui o custo dessas perdas.

Decerto, a negativa da dedução das perdas não-técnicas até o limite regulatório, em um contexto em que a distribuidora é obrigada a adquirir energia suficiente para atender à demanda do mercado, inclusive as perdas, sob pena de sanções, configuraria uma “privatização de custos públicos”, impondo à empresa o ônus de suportar um problema social que exige a atuação do Estado.

Por fim, 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 até o limite regulatório – compreendidas, semanticamente, no conceito de “perdas razoáveis” –, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, se enquadram nesse conceito:

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.

Por esses fundamentos, **divirjo do relator para dar parcial provimento ao recurso, no sentido de restabelecer as glosas havidas sobre as perdas não-técnicas até o limite regulatório definido pela Aneel para os anos-calendários em referência.**

Por fim, no que se refere à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, ressalvando o meu entendimento pessoal, que não diverge do esposado no voto do Relator, lanço neste voto vencedor, em respeito ao princípio colegiado, as razões que ensejam a manutenção da multa isolada, nos termos do iterativo voto de qualidade do Presidente deste órgão Fracionário, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a

aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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:

(.....)

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.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como

condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Pelo exposto, divirjo do relator somente para dar parcial provimento ao recurso, no sentido de restabelecer as glosas havidas sobre as perdas não-técnicas até o limite regulatório definido pela Aneel para os anos-calendários em referência; ainda, em homenagem ao princípio do colegiado, manter a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, sobre as estimativas não pagas, na parte remanescente das autuações.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz