



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.004270/2010-86
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.213 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de outubro de 2012
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrentes CELESC DISTRIBUICAO S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LUCRO REAL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. CONTRAPARTIDA PELO USO DE FAIXA DE DOMÍNIO EM ESTRADAS. Antes de qualquer pronunciamento do Poder Judiciário em sentido contrário, não se pode negar vigência à lei estadual que obriga a concessionária distribuidora de energia elétrica ao pagamento de contrapartida pelo uso de faixa de domínio em estradas estaduais ou federais concedidas à administração estadual.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. A permissão para baixa definitiva dos valores registrados na conta redutora do crédito, a que se refere o inciso II do art. 341 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), alcança também os créditos para os quais o contribuinte está impedido de realizar ações judiciais de cobrança, em face das peculiaridades das operações, conforme comprovado nos autos.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter a tributação da CSLL e IRPJ somente sobre as glosas de R\$ 2.868.075,54 e R\$ 33.639,54, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

CELESC DISTRIBUICAO S.A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por sua vez, a 3ª. Turma da DRJ Florianópolis recorre de ofício em face da exoneração de R\$ 20.800.516,69.

Adoto o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

O litígio que se aprecia foi inaugurado pela impugnação de f. 949 a 999, e anexos, interposta em **12 de janeiro de 2011** (f. 949) contra os autos de infração abaixo relacionados, de que a pessoa jurídica teve ciência pessoal em **14 de dezembro de 2010** (conforme declaração formal à f. 950, embora na intimação dos autos de infração e dos Termos de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, às f. 899, 908 e 945, a data aposta de forma manuscrita seja manifestamente anacrônica ou, seja, 14/12/**2005**), resultantes de procedimento fiscal instaurado em **15 de março de 2010**, pela Intimação Fiscal DRF/FNS nº 1 (f. 5):

Demonstrativo dos Autos de Infração; multa de ofício de 75%. Juros de mora inicialmente calculados até 30/11/2010. Anos-calendário de 2007, 2008 e 2009. Lucro Real Anual.

TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO	TOTAL - AI	FOLHAS
IRPJ	19.151.798,66	3.492.280,31	14.363.848,98	37.007.927,95	898
CSLL	6.903.287,51	1.326.222,33	5.177.465,62	13.406.975,46	907
TOTAL	26.055.086,17	4.818.502,64	19.541.314,6	50.414.903,41	

Em razão de não terem sido impugnadas partes dos autos de infração constantes nestes autos, a autoridade preparadora, conforme despacho à f. 1.191 (demonstrativo à f. 1.194), excluiu-as do presente processo e assim delimitou o litígio remanescente, com base no demonstrativo apresentado pela impugnante à f. 960:

[...]

*Trata o presente processo de **impugnação parcial** (fls. 949/999) relativa aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL constantes nas fls. 899/902 e 907/911, respectivamente.*

*Em sua petição o contribuinte concorda com parte do item 003 – glosa de prejuízos compensados indevidamente da **autuação do IRPJ** e item 002 – compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores da **autuação da CSLL**.*

*Concorda com valor de multa e juros equivalentes a parte da apuração do item 001 da **CSLL – exclusões ao lucro líquido antes da CSLL sobre o lucro – inobservância dos requisitos legais. Como esta questão visa a postergação do pagamento de***

imposto devido após a autuação como se espontâneo fosse, entende-se instaurado o litígio e não haverá apartamento de valores. Todos os demais itens e valores encontram-se impugnados.

Diante do exposto, proponho que seja cobrado imediatamente o crédito tributário não impugnado, através do apartamento dos autos, conforme valores detalhados no quadro abaixo:

TRIBUTO/ EX/FG	INFRAÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (R\$)	ALÍQUO TA (%)	VALOR DEVIDO (R\$)	MULTA (%)
IRPJ/ 2009-003	GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE	1.953.735,09	25,0	488.433,77	75
CSLL/ 2009-002	EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL SOBRE O LUCRO	1.953.735,09	9,0	175.836,16	75

[...]

f. 959 (negrito acrescentado): Origem do valor não impugnado.

Nessas circunstâncias, a eventual inobservância ao disposto no art. 340, § 1º, inciso II, alínea “c”, do RIR/99, resta elidida pela incidência do disposto no art. 341, § 4º, do RIR/99, de modo que as provisões registradas como créditos de liquidação duvidosa (PCLD Fiscal) vencidos há mais de cinco anos podem ser deduzidas na determinação do lucro real, não se aplicando a limitação imposta no art. 249, inciso I, do RIR.

Portanto, a base tributável apurada pelo fisco (R\$ 16.045.625,76), computada para incidência do IRPJ e CSLL deve ser ajustada nos períodos de apuração próprios, conforme os seguintes moldes:

MOTIVO	VALOR
Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) passíveis de Baixa Definitiva no Ano-Base 2008 (A)	1.792.662,59
Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) passíveis de Baixa Definitiva no Ano-Base 2010 (B)	10.923.691,23
Valores em procedimento de cobrança judicial / Manutenção do Registro como Provisão de Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) (C)	1.375.536,85
TOTAL DE PERDAS DEDUTÍVEIS (A+B+C)	14.091.890,67

Nessas circunstâncias, não houve dedução indevida mediante determinação a menor da base imputável do IRPJ e da CSLL na proporção apontada pelo fisco, de modo que o ajuste da base tributável deve ser lançado com os valores apurados pela Impugnante, ou seja, considerando glosada apenas a dedução do valor correspondente a R\$ 1.953.735,09 (...), já que:

a) **R\$ 1.375.536,85** estão em procedimento judicial de cobrança (art. 340, § 1º, inciso II, alínea “c”, do RIR/99); e

b) **R\$ 12.716.353,82** são dedutíveis em razão de os créditos estarem vencidos há mais de cinco anos (art. 341, § 4º, do RIR/99).

f. 961:

[...]

Também devem ser apurados os encargos moratórios (juros de mora e multa) relativos à dedutibilidade tomada inapropriadamente no ano-calendário 2008, frente ao valor de R\$ 10.923.691,23, lançado como provisão de créditos de liquidação duvidosa (PCLD Fiscal) naquele período e que devem ser baixados definitivamente no exercício 2010, quando tais créditos serão lançados na base tributável e oferecidos à tributação do ano-base 2010:

[...]

Conforme visto no despacho à f. 1.191, reproduzido anteriormente, e demonstrativo à f. 1.194, **por não terem sido objeto da impugnação**, foram transferidas para o processo administrativo fiscal nº 11516-000.202/2011-29, as seguintes parcelas dos lançamentos, relativas ao período de apuração vencido em **31/12/2009** (IRPJ - 003 - Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente - Prejuízo Fiscal não Confirmado; CSLL - 002 - Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores - Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores):

IRPJ	R\$ 488.433,77
CSLL	R\$ 175.836,16

Como acima transcrito da f. 961, e informado no despacho da autoridade preparadora, a impugnante incluiu em sua petição impugnatória, na condição de “confissão” - que pretende ver sujeitas apenas aos juros e à multa de mora, como se espontâneas fossem -, matérias tributáveis já incluídas nos autos de infração e, nessas condições, sujeitas aos juros de mora e à multa de ofício de 75%, já que incluídas no litígio iniciado pela impugnação.

Incidentalmente, apenas a título de esclarecimento à impugnante, nas hipóteses em que couber a redução de, p. ex., quarenta por cento da multa de ofício básica de 75%, esta ficará em 45% e não em 35% como equivocadamente constou à f. 962, visto que a redução de quarenta por cento de 75% é igual a trinta por cento ($40 \times 75/100 = 30$) que, deduzidos de 75%, resultam em porcentual aplicável de 45%.

DO PROCEDIMENTO FISCAL DE OFÍCIO

A motivação dos lançamentos reside na constatação, pela autoridade fiscal, das seguintes infrações à legislação tributária:

IRPJ:

1 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS – Redução do resultado fiscal pelo registro de dispêndios, a título de utilização de faixa de domínio, que não preenchem os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no subitem “2.2 – Registro de Despesa a Título de Contraprestação por Uso de Faixa de Domínio”, do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o Auto de Infração de constituição da exação. (f. 900)

Enquadramento Legal: Arts. 247, 249, inciso I, e 299 do RIR/99.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa %
31/12/2007	R\$ 36.196.592,46	75,00
31/12/2008	R\$ 24.460.976,43	75,00

2 – PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS – Registro de perdas no recebimento de créditos, na mensuração da base de cálculo do IRPJ, sem observância dos requisitos legais, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas declinadas no subitem “2.1 – Registro de Perdas no Recebimento de Créditos sem Observância dos Requisitos Legais”, do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração. (f. 900/901)

Enquadramento Legal: Art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 247, 249, inciso I, e 340, § 1º, inciso II, alínea “c”, do RIR/99.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa %
31/12/2008	R\$ 16.045.625,84	75,00

3 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE – PREJUÍZO FISCAL NÃO CONFIRMADO – Compensação indevida, no ano-calendário de 2009, de prejuízo fiscal apurado pelo sujeito passivo no ano de 2008, tendo em vista a reversão deste prejuízo após o lançamento das infrações constatadas, violação configurada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no subitem “2.3 – Compensação de Prejuízo Fiscal Não Confirmado”, do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração. (f. 901)

Enquadramento Legal: Arts. 249, 250, inciso III, 509 e 510 do RIR/99.

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa %
31/12/2009	R\$ 36.132.898,00	75,00

CSLL:

1 – EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL SOBRE O LUCRO – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS – Registro de perdas no recebimento de créditos, na mensuração da base de cálculo da CSLL, sem observância dos requisitos legais, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas declinadas no subitem “2.1 – Registro de Perdas no Recebimento de Créditos sem Observância dos Requisitos Legais”, do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração. (f. 909)

Enquadramento Legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 13, I da Lei nº 9.249/95; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Fato Gerador Ocorrência	Valor Tributável	Multa %
31/12/2008 12/2008	R\$ 16.045.625,84	75,00

2 – *BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES – Compensação indevida, no ano-calendário de 2009, tendo em vista a reversão desta após o lançamento das infrações constatadas, violação configurada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no subitem “2.4 – Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL”, do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o presente Auto de Infração.* (f. 910)

Enquadramento Legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 58 da Lei nº 8.981/95; art. 16 da Lei nº 9.065/95; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Fato Gerador Ocorrência	Valor Tributável	Multa %
31/12/2009 12/2009	R\$ 27.895.048,76	75,00

3 – *REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – REGISTRO DE DESPESA INDEDUTÍVEL – Redução do resultado fiscal pelo registro de dispêndios, a título de utilização de faixa de domínio, que não preenchem os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no subitem “2.2 – Registro de Despesa a Título de Contraprestação por Uso de Faixa de Domínio”, do Termo de Verificação Fiscal lavrado no encerramento dos trabalhos, ato que passa a integrar o Auto de Infração de constituição da exação.* (f. 910/911)

Enquadramento Legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Fato Gerador Ocorrência	Valor Tributável	Multa %
31/12/2007 12/2007	R\$ 36.196.592,46	75,00
31/12/2008 12/2008	R\$ 24.460.976,43	75,00

Das Intimações e Respostas, bem como do detalhado Termo de Verificação Fiscal (f. 912 a 945) transcrevem-se, com eventual acréscimo de destaque, inicialmente os seguintes trechos, que situam o cenário contábil em que as infrações à legislação tributária foram constatadas:

f. 17: [...]

Esclarecendo que:

a) **A Celesc Distribuição S.A. até agosto de 2008 não possuía controles extra contábeis para realizar a exclusão na apuração do IRPJ e da CSLL das perdas conforme os critérios do RIR/99.** O sistema de faturamento gerou então em agosto de 2008 a primeira composição das perdas (PCLD Fiscal) conforme critérios estabelecidos pela legislação tributária vigente no montante de **R\$ 222.919.694,84**, valor este excluído de forma integral no referido mês para o cálculo do IRPJ e CSLL devidos.

b) *Para atender o princípio da equidade a Celesc Distribuição S.A. decidiu que no mesmo mês da exclusão da “PCLD Fiscal” pelo montante integral decidiu também pela adição da “PCLD Gerencial” (são as perdas lançadas contabilmente*

conforme as regras do órgão regulador (ANEEL) que não atendem a legislação do IRPJ pelo montante integral nos registros contábeis de R\$ 283.732.355,31, menos o saldo final do ano anterior que constava na parte B do LALUR no valor de R\$ 133.322.077,00, totalizando na adição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no mês de agosto em R\$ 150.410.278,31. (sem destaque no original)

c) Nos meses seguintes adicionamos as movimentações mensais: setembro/2008: R\$ 2.171.324,95, outubro/2008: R\$ 3.181.801,96, novembro/2008: R\$ 1.504.078,14 e dezembro/2008: R\$ 1.751.964,00, perfazendo o total anual de R\$ 159.019.477,00.

d) [...]

e) Conforme citado anteriormente a Celesc Distribuição S.A. até agosto de 2008 não possuía controles internos adequados para se beneficiar das perdas ocasionadas pelo não recebimento das suas faturas, fato este após regularizado foi lançado o montante integral das perdas processadas e que pudessem ser comprovadas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

f) Da mesma forma conforme citado anteriormente a Celesc Distribuição S.A. adicionou também pelo montante integral as perdas gerenciais para em confronto com a exclusão citada no parágrafo anterior, obter pela diferença apenas o efeito tributário do ano de 2008, excluindo desta maneira o valor as faturas antigas da apuração do IRPJ e CSLL.

f. 913: [...]

Prosseguindo nas investigações, e sempre em busca da verdade real, expediu-se também a Intimação Fiscal DRF/FNS nº 05 (fls. 41 a 58), com o fito de requisitar mais elementos e/ou informações necessários à realização da auditoria-fiscal, bem como reiterar outros outrora demandados e até então não disponibilizados. Na sua esteira adveio a resposta escrita constante às fls. 59, documento que evidencia, de forma parcial, os quesitos atendidos. Afora os itens cumpridos e especificados na referida resposta, o contribuinte apresentou também os documentos acostados às fls. 60 a 538, atinentes ao item 1 da exigência em questão. A despeito da apresentação destes, não se dignou a responder formalmente o aludido item da solicitação, sob o argumento de que não seria obrigado a produzir prova contra si mesmo. (sem destaque no original)

[...]

f. 914: [...]

Ao final das investigações, objetivando à devida instrução do processo administrativo produzido em face do procedimento realizado, foram carreados os elementos seguintes: [...]. Além dos assentos especificados, também foi carreada a mídia digital que compõe o Anexo I do processo (5 DVD's), contemplando informações relacionadas ao registro de perdas no recebimento de créditos.

[...]

2 – INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (f. 914)

Na esteira das verificações empreendidas, abrangendo os anos-calendário de 2007 a 2009, restaram configuradas as infrações a seguir explicitadas.

2.1 – Registro de Perdas no Recebimento de Créditos sem Observância dos Requisitos Legais

*Nas verificações empreendidas, notadamente em face da relevância do valor registrado, um viés da investigação centrou-se na matéria em epígrafe. Para o deslinde desta, já por ocasião da exigência inicialmente formalizada, item 8 da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 01 (fls. 03 a 05), demandou-se todos os documentos que embasam o ajuste de exclusão, no valor de **R\$ 235.062.908,00**, consignado na apuração do resultado fiscal do IRPJ encerrado em 31/12/2008 sob o título “Provisão p/Créditos de Liquidação Duvidosa – PCLD”. Na esteira desta solicitação foram exibidos diversos arquivos digitais, gravados em mídia eletrônica que consta no Anexo I do presente processo, contemplando a composição do aludido ajuste de exclusão. (sem destaque no original)*

f. 915:

Diante da necessidade de se ordenar/classificar os dados constantes nos arquivos digitais assim apresentados à fiscalização, tornamos a formalizar exigência acerca da matéria na berlinda, precisamente pelo item 1 da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 02 (fls. 13 a 15). No seu bojo advieram os dados em formato “txt”, pela mídia que também consta no Anexo I do processo fiscal, a partir dos quais se processaram as análises reputadas necessárias.

*Também pela Intimação Fiscal DRF/FNS nº 02 precisamente, [...]. Ou seja, em relação às perdas registradas com amparo no aludido dispositivo, foi o contribuinte intimado a comprovar os procedimentos judiciais adotados, notadamente **mediante a apresentação de cópia da petição inicial, das decisões já proferidas e, Certidão de Objeto e Pé ou declaração subscrita indicando a fase em que se encontra a ação.*** (sem destaque no original)

Ulteriormente, considerando que a exigência referida no parágrafo anterior não foi plenamente cumprida, reiterou-se o seu atendimento conclusivo, especificadamente por intermédio do 2 da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 03 (fls. 20 a 22). No bojo desta solicitação advieram cópias de documentos inerentes a diversos processos judiciais, relacionados a clientes constantes do rol de perdas registradas com fulcro no artigo 340, parágrafo 1º, inciso II, alínea “c”, do RIR/99.

Inobstante, compulsando os elementos assim apresentados com os registros de perdas processados com fulcro no citado dispositivo, observou-se ainda a falta de documentos comprobatórios no que tange a muitos registros. Acerca de diversos registros absolutamente nada foi apresentado, e em relação a outros tantos os assentos disponibilizados não possibilitaram à análise conclusiva da matéria, notadamente em face da ausência de dados elementares, a exemplo da especificação dos créditos efetivamente ajuizados. Sob este delineamento e oportunizando, mais uma vez, o devido cumprimento de exigência outrora regularmente formalizada, concedemos prazo adicional para o seu atendimento derradeiro, desta feita consoante item 2 da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 04 (fls. 36 a 39). No bojo desta, na forma da missiva acostada às fls. 40 e considerando o grande volume de documentos relacionados à matéria, foi disponibilizado acesso ao arquivo na sede da empresa, para verificação “in loco” dos documentos existentes.

*Neste cenário empreendeu-se, então, à luz dos assentos disponibilizados nos arquivos da empresa, a verificação da matéria na berlinda. Não obstante, ao final, compulsando as perdas escrituradas com as informações das ações judiciais analisadas, **exsurgiram ainda diversos eventos não regularmente comprovados,***

notadamente no que concerne ao início e manutenção de procedimento judicial para o recebimento de créditos computados como perda. [...]:

f. 916: [...]

*Destarte, à luz desses elementos, carreados na esteira do item I da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 05, empreendeu-se a análise derradeira da matéria. Nesta seara, compulsando a relação de clientes indicados na aludida Intimação com os acima nominados, observa-se, de pronto, que acerca de diversos clientes na berlinda nenhum documento comprobatório logrou ser apresentado, caracterizando, em tese, a inobservância do requisito mais elementar, qual seja, início e manutenção de procedimento judicial para recebimento do crédito. Já em relação aos clientes suso especificados, e que registram a entrega de documentos inerentes a lides judiciais, via de regra também não resta evidenciado o cumprimento do aludido requisito, **uma vez que os documentos, quase na totalidade, evidenciam apenas a existência de ações intentadas pelos devedores, e não da espécie de cobrança movida pelo credor.** (sem destaque no original)*

[...]

[...] f. 918: [...]

No cenário assim delineado, outros aspectos, e não apenas o atinente à documentação, precisam ser considerados, uma vez que nem todos os créditos que compõem o valor da exclusão registrada (R\$ 235.062.908,00) efetivamente repercutiram na determinação do resultado fiscal. Neste diapasão, todavia, mais elementos e/ou informações tiveram que ser demandados, como a composição do valor adicionado na apuração derradeira do ano de 2008 (dezembro = R\$ 159.019.447,00), que foi requisitada pelo item 5 da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 04 (fls. 36 a 39). Na esteira desta exigência foram apresentados diversos arquivos digitais que contemplam a individualização dos créditos que compõem o aludido valor de adição, cuja mídia consta no Anexo I do processo. Afora esses dados, mediante a Intimação Fiscal DRF/FNS nº 06 (fls. 539), requisitamos à composição dos saldos inicial (R\$ 133.322.077,00) e final (R\$ 57.278.616,00) da conta "PROVISÃO P/ CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA", escriturada na Parte B do LALUR (PCLD Fiscal). A mídia que veio em resposta também consta no Anexo I do processo.

[...] f. 939: [...]

Este é o cenário ao final delineado em relação às perdas com o recebimento de créditos registradas com fulcro no artigo 340, parágrafo 1º, inciso II, alínea "c", do RIR/99, e questionadas, por fim, através do item I da Intimação Fiscal DRF/FNS nº 05. Consolidando, por cliente, as perdas efetivamente computadas na mensuração do resultado fiscal e não comprovadas em conformidade com o disposto no aludido dispositivo do RIR/99, exsurge a situação a seguir retratada:

[...]

*Destarte, restou violada a legislação tributária de regência da matéria (artigo 340, parágrafo 1º, inciso II, alínea "c", do RIR/99), com determinação de base imputável do IRPJ a menor, pela dedução indevida do valor de **R\$ 16.045.625,84**, fato que enseja ajuste na forma das regras do lançamento de ofício.*

f. 940:

A matéria tributária assim delineada, afora as repercussões na seara do imposto de renda da pessoa jurídica, também configura infração à legislação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), uma vez que as perdas em questão também foram computadas na base de cálculo desta, reduzindo-a indevidamente. Destarte, na forma de lançamento decorrente, os fatos ensejarão o ajuste da base imputável da aludida exação.

2.2 – Registro de Despesa a Título de Contraprestação por Uso de Faixa de Domínio

Em outro viés da investigação foi analisada a matéria em pauta, considerando o registro efetivo de fatos desta natureza na escrita comercial do contribuinte, com redução do resultado econômico e fiscal.

Encetando a análise releva registrar que a possibilidade de se onerar a utilização das faixas de domínio adstritas a rodovias já foi objeto de grande controvérsia jurídica. Não obstante, hodiernamente, notadamente ante o entendimento assentado pelos tribunais superiores, a discussão está superada.

O STF se debruçou sobre o tema ao analisar o REExt 5781947, no qual assentou, de forma unânime, que é proibida a cobrança quando feita por pessoas jurídicas de direito público. Na lide em questão, a cidade de Ji-Paraná/RO recorria contra acórdão do TJ do Estado que declarou nula uma cobrança feita pelo município à Concessionária Centrais Elétricas de Rondônia S/A - Ceron. A contraprestação na berlinda seria por ocupação do solo (onde são fixados os postes) e do espaço aéreo público pelo sistema de transmissão (cabos) de energia elétrica. O STF rejeitou o argumento do município de que teria instituído a taxa valendo-se do seu poder de tributar, e para exercer o exercício do poder do polícia. O relator do julgado, ministro Eros Grau, frisou em seu voto que a CF/88 define a competência exclusiva da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica (artigo 21, inciso XII, b) e a privativa para legislar sobre o assunto (artigo 22, inciso IV). Neste diapasão, para o relator, o município de Ji-Paraná invadiu o espaço de competência da União ao editar a lei municipal nº 1.199/02.

Em sede do STJ, apreciando lides acerca da matéria, também se consolidou o entendimento no sentido de que a cobrança pela utilização da faixa de domínio e espaço aéreo de vias e rodovias públicas é inaceitável. À guisa de exemplo, entre outros: REsp 954.067/RJ, Rel. Min. José Delgado; REsp 881.957/RS, Rel. Min. Luiz Fux; RMS 11.412/SE, Rel. Min. Eliana Calmon; e, REsp 694.684/RS, Rel. Min. Castro Meira.

O Estado de Santa Catarina, a exemplo de outros entes da federação, também editou legislação nesta seara, precisamente a Lei nº 13.516, de 04 de outubro de 2005 (fls. 561 a 563), regulamentada pelo Decreto nº 3.930, de 11 de janeiro de 2006 (fls. 564 a 569). Pelo aludido ato legal autorizou-se o Poder Executivo a explorar a utilização e a comercializar, a título oneroso, as faixas de domínio e as áreas adjacentes às rodovias estaduais ou federais delegadas ao Estado, utilizadas por empresas concessionárias de serviço público, por empresas privadas ou por particulares. Consoante a norma editada, à coordenação e fiscalização da exploração e comercialização foi atribuída à Secretaria de Estado da Infraestrutura, por intermédio do Departamento Estadual de Infraestrutura - DEINFRA.

f. 941:

Releva anotar que contra a aludida legislação tramita ADIN nº 3.798-6, requerida pela ABRADÉE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, e que já reúne parecer da PGR pela inconstitucionalidade da cobrança.

Destarte, no que concerne à legislação editada pelo Estado de Santa Catarina, configura-se a situação sobre a qual o STF já se debruçou, assentando, de forma unânime, que é proibida a cobrança quando feita por pessoas jurídicas de direito público.

Afora o aspecto da ilegalidade da cobrança, há na norma editada pelo Estado de Santa Catarina ainda aspecto subjetivo a ser ressaltado, notadamente quando analisado sob a ótica da empresa concessionária ora fiscalizada, uma sociedade de economia mista de controle do Estado de Santa Catarina. Na forma em que a cobrança foi concebida, para a empresa sob investigação **os pagamentos configuram dispêndios destinados a seu acionista controlador**, o próprio Estado de Santa Catarina. Assim, **o acionista controlador, em detrimento dos demais, instituiu pagamento para si mesmo, travestido de remuneração pelo uso de faixa de domínio. E não se diga que a cobrança foi instituída pela vontade/interesse do povo catarinense, por intermédio de seus representantes na Casa Legiferante, porque não convence nem o cidadão mais incauto. É consabido que a cobrança foi instituída atendendo à solicitação do próprio poder Executivo, beneficiário da mesma, e que reunindo maioria na Câmara Legislativa não encontrou dificuldade na aprovação de seu pleito. Esse é o verdadeiro cenário, onde o protagonista de fato é sempre o mesmo. A ulterior suspensão da cobrança/pagamento, consoante atestam os documentos acostados às fls. 609 e 612, corrobora essas constatações, de sorte que nenhuma repercussão e/ou responsabilização adveio em razão do descumprimento da norma.**

No campo fático, sob a égide da referida legislação editada pelo Estado de Santa Catarina, a pessoa jurídica sob procedimento fiscal registrou fatos que repercutiram na apuração dos resultados econômico e fiscal. Em 30/04/2008, sob a rubrica contábil de resultado "61503419900760135599994 UTILIZ. FAIXAS DOMÍNIO – DEINFRA" lançou o valor de **R\$ 39.217.263,20**, a débito. Ulteriormente, com data de 31/12/2008, em face da decisão do Conselho de Administração no sentido de suspender o pagamento da taxa de utilização, consignou a crédito da aludida conta de resultado o valor ainda não pago até então, no montante de R\$ 14.756.286,77. Assim, na forma dos extratos da escrita contábil constantes às fls. 606 a 609, remanesceu o saldo de **R\$ 24.460.976,43**, valor que foi computado na mensuração dos resultados econômico e fiscal no ano de 2008.

f. 942:

A análise da matéria em pauta revelou que no ano-calendário de 2007 fatos desta natureza também afetaram os resultados apurados pelo sujeito passivo. Consoante extrato do razão contábil juntado às fls. 610 a 611, em 31/01/2007 a empresa registrou despesa no valor de **R\$ 36.196.592,46**, dispêndio que foi efetivamente computado na mensuração dos resultados econômico e fiscal, reduzindo-os.

Na seara do resultado fiscal, em compasso com os ditames inculpidos no artigo 299 do RIR/99, as reduções registradas afiguram-se indevidas, notadamente por não preencherem os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, tanto é que os dispêndios na berlinda não compõem o cálculo da tarifa de energia elétrica, pelo fato de não serem aceitos pelo órgão regulador (ANEEL). Assim, as reduções **registradas a esse título configuram violação à legislação do IRPJ, ensejando ajuste**

compensado os resultados negativos apurados no ano anterior, porém não confirmados pela fiscalização. Diante desses fatos, e observando as normas que regem a atividade fiscal, providenciamos, com fito de refletir nos sistemas da Receita Federal essas alterações, a emissão dos Formulários de Alteração do Prejuízo Fiscal – FAPLI juntados às fls. 890 e 891, e também dos Formulários de Alteração da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social – FACS constantes às fls. 892 a 893. Via dos mesmos será entregue ao contribuinte por ocasião do encerramento dos trabalhos, para seu controle e lastro da escrita fiscal.

II - TERMO DE ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Encerramos, nesta data, à ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias atinentes ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), anos-calendário de 2007 a 2009. As verificações concernentes ao ano de 2007 restringiram-se aos fatos lançados a título de remuneração pelo uso de faixa de domínio, em face da configuração de infração continuada. Atinente a 2009 o procedimento cingiu-se à glosa do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL compensados pelo sujeito passivo, contudo não ratificados pela fiscalização em face de infrações contatadas no ano de 2008.

Na esteira das verificações empreendidas foram constatadas as infrações detalhadas no Termo de Verificação Fiscal retro, culminando na apuração do crédito tributário a seguir especificado:

- IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ R\$ 37.007.927,95

- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL R\$ 13.406.975,46

Dando pro encerrados os trabalhos, devolve-se/libera-se, nesta data, os assentos disponibilizados à fiscalização para a realização das verificações.

Por fim, no que tange aos ditames insculpados na IN/SRF nº 1.088/2010, notadamente no que concerne ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo para o acompanhamento do patrimônio suscetível de ser indicado como garantia do crédito tributário, registramos que os requisitos para a implementação da medida não restaram configurados.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

Contra apenas parte dos lançamentos anteriormente referidos, o sujeito passivo interpôs impugnação, consubstanciada na petição de f. 949 a 999, e anexos (f. 1.000 a 1.190), em que esgrime os argumentos sintetizados (ou diretamente reproduzidos) a seguir:

- em relação à **primeira infração** (glosa de despesas – provisão para créditos de liquidação duvidosa – inobservância de requisitos legais), relaciona débitos de clientes nas situações que especifica, e alega:

a) f. 951/952:

Em relação às faturas abaixo declinadas, a Impugnante apresenta, em anexo, os comprovantes que atestam a observância do requisito legal pertinente ao início e

manutenção de procedimento judicial para o recebimento do crédito, elidindo, assim, o lançamento proposto no Auto de Infração:

[...]

Desse modo, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada pelo fisco (R\$ 16.045.625,76), R\$ 1.375.536,85 estão efetivamente em procedimento judicial de cobrança, devendo ser excluídos da base de apuração do crédito tributário lançado pelo fisco.

b) f. 952/953:

No tocante às faturas vencidas entre os anos de 2002 e 2003, muito embora não tenha havido demonstração do ajuizamento e manutenção de procedimento judicial para o recebimento do crédito, a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) registrada no período de apuração não pode ser considerado [sic] inidônea, haja vista a incidência, na hipótese, do disposto no art. 341, § 4º, do RIR, reproduzido do art. 10, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - [...]

II – de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

§§ 1º a 3º [...]

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito referida no inciso II do caput poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.”

Com efeito, analisando as faturas abaixo relacionadas, denota-se que, em 31/12/2008, os créditos encontravam-se vencidos há mais de cinco anos, de modo que, à época, já poderiam ter sido baixados definitivamente, independentemente do fundamento legal utilizado como suporte para o lançamento contábil-fiscal:

[...]

Valor dedutível Ano Calendário 2008 1.792.662,59

c) f. 954 a 958:

Já em relação às faturas vencidas no período 2004/2005, ainda que apropriadas como provisão de perdas no resultado fiscal do exercício 2008, seguindo o mesmo critério e fundamento legal para apuração tributária nos termos do art. 341, § 4º, do RIR, os referidos créditos, atualmente, também se encontram vencidos há mais de cinco anos e, portanto, sujeitos à baixa definitiva e dedutibilidade no momento da apuração do resultado fiscal do exercício 2010:

[...]

Valor Dedutível Ano Calendário 2010 10.923.691,23

f. 959:

Nessas circunstâncias, a eventual inobservância ao disposto no art. 340, § 1º, inciso II, alínea “c”, do RIR/99, resta elidida pela incidência do disposto no art. 341, § 4º, do RIR/99, de modo que as provisões registradas como créditos de liquidação duvidosa (PCLD Fiscal) vencidos há mais de cinco anos podem ser deduzidas na determinação do lucro real, não se aplicando a limitação disposta no art. 249, inciso I, do RIR.

Portanto, a base tributável apurada pelo fisco (R\$ 16.045.625,76), computada para incidência do IRPJ e CSLL deve ser ajustada nos períodos de apuração próprios, conforme os seguintes moldes:

MOTIVO	VALOR
Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) passíveis de Baixa Definitiva no Ano-Base 2008 (A)	1.792.662,59
Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) passíveis de Baixa Definitiva no Ano-Base 2010 (B)	10.923.691,23
Total de valores dedutíveis vencidos há mais de cinco anos (A + B)	12.716.353,82
Valores em procedimento de cobrança judicial / Manutenção do Registro como Provisão de Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD Fiscal) (C)	1.375.536,85
Total de perdas dedutíveis (A+B+C)	14.091.890,67

*Nessas circunstâncias, não houve dedução indevida mediante determinação a menor da base imputável do IRPJ e da CSLL na proporção apontada pelo fisco, de modo que o ajuste da base tributável deve ser lançado de acordo com os valores apurados pela Impugnante, ou seja, considerando glosada apenas a dedução do valor correspondente a **R\$ 1.953.735,09** (...), já que:*

- a) R\$ 1.375.536,85 estão em procedimento judicial de cobrança (art. 340, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RIR/99); e
- b) R\$ 12.716.353,82 são dedutíveis em razão de os créditos estarem vencidos há mais de cinco anos (art. 341, § 4º, do RIR/99).

f. 960:

Cabe, portanto, a confirmação da dedutibilidade do valor total de R\$ 14.091.890,67, determinando-se, a partir desta dedução, o ajuste da base tributável do IRPJ e CSSL, de acordo com a planilha abaixo:

[...]

f. 961:

A partir dessa conclusão, devem ser apurados os acréscimos legais (juros de mora e multa) incidentes sobre a diferença de tributos a recolher (R\$ 488.433,77 – IRPJ / R\$ 175.836,16 – CSLL):

[...]

Também devem ser apurados os encargos moratórios (juros de mora e multa) relativos à dedutibilidade tomada inapropriadamente no ano-calendário 2008, frente ao valor de R\$ 10.923.691,23, lançado como provisão de créditos de liquidação duvidosa (PCLD Fiscal) naquele período e que devem ser baixados definitivamente no exercício 2010, quando tais créditos serão lançados na base tributável e oferecidos à tributação do ano-base 2010:

[...]

*Diante do exposto, a Impugnante requer, desde logo, o recebimento da presente impugnação para, no ponto sob análise, reconhecer como devido o importe de **R\$ 2.537.317,34** (...), já considerada a redução proporcional de 40% (...)¹ da multa aplicada, desmembrando-se o valor confessado do Auto de Infração, para fins de apuração pelo fisco e parcelamento do débito.*

- em relação à **segunda infração** (Registro de Despesa a Título de Contraprestação por Uso de Faixa de Domínio), da f. 962 à f. 987, diz a impugnante:

- “[...] os valores lançados a débito se mostram perfeitamente cabíveis, amoldados à situação fática e jurídica existente nos anos de 2007 e 2008.” (f. 963)

- **“A) Dos efeitos das decisões judiciais e o controle de constitucionalidade”** (f. 964 a 972):

A concessionária de energia elétrica, ora Impugnante, pautada no cumprimento da Lei Estadual nº 13.516/2005, firmou com o DEINFRA o Termo de Permissão Especial de Uso nº 003/2006, com o objeto de permitir a utilização ou ocupação pela Celesc D., a título precário e em caráter oneroso, das faixas de domínio das rodovias estaduais ou outras sob jurisdição do Permissor, para passagem de redes de energia elétrica.

[...]

f. 965:

E assim, a Celesc D. efetuou o pagamento das referidas contrapartidas relativas aos exercícios 2007 e 2008.

Ainda no ano de 2006, a ABRADDEE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3.798) visando a declaração da inconstitucionalidade dos artigos 1º e 4º, “caput” e parágrafo único, da Lei Estadual nº 13.516/2005, bem como do Decreto nº 3.930/2006 que regulamentou a referida Lei.

Em razão disso, a Celesc D. deixou de efetuar com a contraprestação pelo uso das faixas de domínio, motivando o DEINFRA a ingressar com a Ação de Obrigação de Fazer nº 023.09.028623-8, distribuída perante a Unidade da Fazenda Pública da Capital/SC, visando compelir a Celesc D. ao cumprimento da Lei Estadual debatida e do Termo de Permissão de Uso nº 003/2006 relacionado, com o consequente pagamento dos respectivos valores advindos deste.

No mesmo passo, em 23/09/2010, a Celesc D. ingressou com Ação de Cobrança (autos nº 023.10.050787-8), buscando reaver os valores pagos ao DEINFRA em razão do Termo de Permissão de Uso nº 003/2006, diante da proximidade dos prazos prescricionais. Tal ação foi distribuída perante a 1ª Vara da Fazenda Pública da Capital/SC. Até o momento, referido processo encontra-se tramitando, sem decisão de mérito.

Tomadas as medidas judiciais apresentadas, quando da apuração de seu IRPJ, a Celesc D., como não poderia deixar de ser, reduziu de seu IRPJ os valores

¹ Observa-se que, para reduzir a multa de ofício de 75%, a 35%, o sujeito passivo a reduziu em 46,67% e não em 40%, como alega.

registrados a título de despesa pelo uso da faixa de domínio nos anos de 2007 e 2008.

Tal medida se processou no mais perfeito aspecto legal, visto estar vigente a Lei Estadual nº 13.516/2005. Em outras palavras, a Impugnante somente deixou de efetuar com a contraprestação pecuniária ao DEINFRA quando questionou a higidez da Lei Estadual nº 13.516/2005, bem como do Decreto nº 3.930/2006 que a regulamentou.

Ou seja, enquanto não questionada a vigência da Lei Estadual, não restou alternativa à Impugnante, senão, efetuar com a contraprestação pecuniária pela utilização das faixas de domínio do DEINFRA, com o conseqüente registro da despesa em seu IRPJ.

[...]

f. 970:

Assim, no caso concreto, é necessário existir um provimento jurisdicional a fim de declarar a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 13.516/2005, bem como do Decreto nº 3.930/2006 que a regulamentou, o que vem sendo buscado através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.798 ingressada pela ABRADÉE (controle de constitucionalidade concentrado), bem como, através da via de exceção (controle de constitucionalidade difuso), constituída pela Ação de Obrigação de Fazer nº 023.09.028623-8, que ainda tramita perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina.

No mais, não se pode concordar com a análise proferida pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal, eis que desprovida de fundamento jurídico válido, pois, a [sic] julgamento de casos (processos judiciais), tanto pelo STF (RExt 581.947) como pelo STJ (REsp 954.067/RJ; REsp 881.957/RS; REsp 694.684/RS e RMS 11.412/SE) tratam-se de casos específicos, os quais se amoldam tão somente a espécie de controle de constitucionalidade na forma difusa, acarretando conseqüências somente entre as partes litigantes, não surtindo os efeitos da coisa julgada perante terceiros estranhos à lide, conforme adrede explicitado.

[...]

f. 971:

Analisando o caso concreto vivenciado pela Impugnante, temos que o instrumento legal instituidor da contraprestação pela ocupação das faixas de domínio, foi submetido ao controle de constitucionalidade concentrado do STF através da ADI nº 3.798.

Ocorre que, até o presente momento, nem mesmo a liminar requerida foi apreciada pela Corte Suprema, fato este que mantém o status quo da norma questionada.

Cumpra assim expor que as decisões expressas nos acórdãos acima referidos, bem como, outros que existam ou venham a existir, porém, sem vinculação com a Lei Estadual nº 13.516/2005 e o Decreto nº 3.930/2006 que a regulamentou, não têm força obrigatória geral face a inexistência de caráter vinculante.

Em outras palavras, as decisões proferidas, ainda que em casos semelhantes, todavia, sem vinculação com a Lei Estadual nº 13.516/2005 e o Decreto nº 3.930/2006, não se aplicam ao caso concreto em análise, razão pela qual é necessária a declaração expressa de inconstitucionalidade da referida lei e decreto

mencionados, o que vem sendo tratado através da ADI nº 3.798, uma vez que “a lei formal, que é uma espécie de ato legislativo, emanada pelo Poder Legislativo por meio de processo próprio, destinado à elaboração de leis ordinárias ou complementares, perpassando por ambas as casas e incorrendo, ao cabo, em sanção ou veto pelo chefe do Executivo, goza de presunção de constitucionalidade. Uma vez publicada, subentende-se que válida e eficaz. É imperativa a sua aplicação. É de extrema importância que assim o seja, principalmente para a segurança jurídica”.

De tal forma, uma vez que até a presente data permanece válida a Lei Estadual nº 13.516/2005 e o Decreto nº 3.930/2006, torna-se perfeitamente possível o registro como despesa no IRPJ e, conseqüentemente, com reflexos na base de cálculo da CSLL, dos valores pagos ao DEINFRA nos anos de 2007 e 2008 no tocante a utilização das faixas de domínio das rodovias estaduais e outras sob jurisdição.

B) Da ausência de pacificação e similitude das decisões judiciais ao caso concreto (f. 972 a 978)

No início das fundamentações apresentadas, é explicitado pelo órgão notificante que a matéria afeta à onerosidade pela ocupação de faixas de domínio de rodovias “já foi objeto de grande controvérsia jurídica”. Acrescenta, ainda, que diante das manifestações dos Tribunais “a discussão está superada”.

[...]

f. 973:

Ocorre que, num primeiro momento, deve-se destacar que as decisões suscitadas como referência não abordam a situação concreta ora debatida, a exemplo da decisão proferida pelo STF nos autos do REExt 581.947, onde foi estudada a contraprestação instituída pelo município de Ji-Paraná/RO. Esse caso não se equipara à situação estudada neste processo administrativo, uma vez que a cobrança é instituída por outro ente federativo, qual seja o Estado de Santa Catarina, o qual detém competências e legitimidades diferentes daquelas atribuídas aos Municípios.

Em análise das decisões judiciais do STJ, referenciadas na presente notificação, constata-se situação semelhante à apresentada acima, sendo que o REsp 954.067/RJ abordou a ocupação de faixas de domínio de ferrovias por empresas de gasoduto; o REsp 881.957/RS trata de matéria totalmente diversa da abordada pela notificação; o RMS 11.412/SE aborda a cobrança de Município pela ocupação do solo para passagem de tubulações de água e saneamento; e o REsp 694.684/RS trata da cobrança de Município pela ocupação de espaços aéreos para os serviços de energia elétrica.

Importante frisar, ainda, que grande parte dos recursos e respectivas decisões supra mencionadas, não concluíram seu trâmite judicial com o trânsito em julgado, estando pendentes ainda de decisões posteriores.

Outro ponto relevante e não destacado claramente pelo notificante é a magnitude da abrangência suplantada pela matéria, sendo que praticamente todos, senão todos os estados do país, e conseqüentemente as concessionárias de energia elétrica, têm vivenciado experiências relacionadas à ocupação de faixas de domínio de rodovias ou logradouros públicos, diante de leis estaduais, municipais ou até mesmo de atos do poder executivo ou de seus órgãos delegados.

Mesmo que se busque firmar o entendimento de que as decisões judiciais existentes, desfavoráveis à cobrança pela ocupação das faixas de domínio, sejam representativas, torna-se imperioso avaliar os limites de abrangência e eficácia legalmente impostos, sob o risco de infringir os princípios basilares do direito brasileiro.

Nesta senda, temos a considerar as disposições processuais de direito civil que norteiam os limites das decisões judiciais, de onde retiramos as disposições insertas nos artigos 468 e 472 ambas do CPC, os quais assim preceituam:

“Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.”

“Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. (...)”

Diante destes comandos processuais inafastáveis, constata-se que as decisões judiciais possuem abrangência e eficácia limitadas aos contornos estritamente delineados, não havendo possibilidade de condicionar sua aplicação a casos semelhantes, mas com situações fáticas distintas, nem tampouco a pessoas não envolvidas na lide.

Sendo assim, tem-se que as decisões proferidas nos autos de processos judiciais de natureza cível, mesmo que tenham alçado as instâncias superiores, não possuem efeito erga omnes, ou seja, contra todos, ou o chamado “efeito vinculante”.

Portanto, os entendimentos firmados nas decisões judiciais citadas no presente Auto de Impugnação não podem ser suscitados quanto a sua aplicação obrigatória pela Impugnante, considerando os efeitos limitados que possuem.

Em contraposição às decisões acima abordadas, bem como, em demonstração da amplitude que a matéria vem enfrentando, cabe citar julgados proferidos pelos Tribunais Pátrios acolhendo a tese de possibilidade da oneração das faixas de domínio e logradouros públicos, vejamos:

Às f. 975/976 a impugnante transcreve ementas (ou partes delas) de precedentes judiciais representados por julgados dos anos de 2008 a 2010 do STJ, dos TRF da 1ª, da 2ª e da 4ª Regiões, bem como do TJ de São Paulo, favoráveis a seu ponto de vista. E prossegue, à f. 976:

A partir dos acórdãos acima mencionados, chega-se a duas conclusões. Primeira, tem-se que os casos concretos levados à apreciação do poder judiciário relacionados de forma ampla com a matéria em questão, não guardam similitude fática com a situação ora abordada, qual seja, a cobrança em face de concessionária de energia elétrica pela ocupação de faixas de domínio em rodovias estaduais e federais delegadas ao estado, materializada através de Lei Estadual específica autorizando referida contraprestação.

A característica acima apontada é revelada especialmente pelos Decretos nº 84.398/80 e 86.859/82, que regulamentaram o artigo 151 do Decreto nº 24.643/34 (Código de Águas), os quais demonstram claramente a vontade do legislador em instituir condição distinta ao setor elétrico, atribuindo a não onerosidade para a ocupação de faixas de domínio, conforme se retira de seus dispositivos, vejamos:

“Art. 1º - A ocupação de faixas de domínio de rodovias, ferrovias e de terrenos de domínio público, e a travessia de hidrovias, rodovias e ferrovias, por linhas de transmissão, subtransmissão e distribuição de energia elétrica, por concessionários

de serviços públicos de energia elétrica, serão objeto de autorização de órgão público federal, estadual ou municipal ou entidade competente, sob cuja jurisdição estiver a via a ser ocupada ou atravessada e do Departamento Nacional de Água e Energia Elétrica – DNAEE.

Art. 2º - Atendidas as exigências legais e regulamentares referentes aos respectivos projetos, as autorizações serão por prazo indeterminado e sem ônus para os concessionários de serviços públicos de energia elétrica.”

Neste contexto, temos que a similitude fática precisa, diga-se, idêntica, é requisito essencial para a apreciação e comparação de acórdãos pelos Tribunais Superiores, conforme preceitua o artigo 541, Parágrafo Único do Código de Processo Civil – CPC, a doutrina pátria, bem como os próprios tribunais, consoante se retira do seguinte acórdão do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EQUÍVOCO NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA NOVA APRECIÇÃO DO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 159, 1056 E 1059 DO CC/1916. DISPOSITIVOS NÃO-PREQUESTIONADOS SÚMULA 282-STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO-DEMONSTRADO NOS MOLDES DO ARTIGO 255 E PARÁGRAFOS DO RISTJ.

(...)

4. A comprovação do dissídio jurisprudencial requer o confronto analítico a evidenciar a similitude fática entre o acórdão recorrido e o julgado paradigma, bem como a indicação precisa do artigo de lei federal que gerou a suposta dissidência interpretativa.

5. Embargos de declaração acolhidos para anular o julgado anterior e, apreciando novamente o recurso especial, desde já, não conhecer do recurso.” (grifou-se) (EDcl no REsp nº 699636/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, em 20/11/2008).

Em segunda conclusão, diante dos inúmeros entendimentos jurisprudenciais recentes divergindo do posicionamento apresentado nos acórdãos citados na presente Notificação, percebe-se que a matéria em questão encontra-se distante de pacificação no mundo jurídico, revelando claramente que a discussão em torno do assunto não está superada.

C) Da validade e eficácia da lei estadual nº 13.516/2005 (f. 978/979)

A Lei Estadual nº 13.516, de 04 de outubro de 2005, foi editada seguindo os ritos formais exigidos para sua constituição, tanto perante a Casa Legislativa, quanto pelo Executivo, que, sancionando referido instrumento normativo, constituiu obrigação vinculada a todos aqueles afetados pela norma no Estado de Santa Catarina.

Desta forma, referida Lei Estadual tornou-se válida com sua publicação, bem como, eficaz especialmente diante do Decreto nº 3.930, de 11 de janeiro de 2006, que a regulamentou.

Pautando-se nessas premissas, não é possível vislumbrar outra medida senão o cumprimento do instrumento legal instituído, até que sobrevenha sua revogação, ou, seja declarada sua inconstitucionalidade.

Todavia, como mencionado anteriormente, as medidas tomadas pela Impugnante no intuito de buscar a declaração de inconstitucionalidade através da ADI nº 3.798, ou

ainda, o afastamento de sua aplicação à Impugnante através da discussão travada nos autos da Ação de Obrigação de Fazer nº 023.09.028623-8, não foram materializadas, vez que se encontra pendente de apreciação até mesmo o pedido liminar apresentado nos autos da ADI, bem como, a decisão final de mérito no âmbito do controle difuso de constitucionalidade.

[...] Desta forma, somente após decisão que declare a Lei Estadual nº 13.516/2005 inconstitucional, é que será legítimo e legal o desatendimento de seus dispositivos.

Eventual desatendimento da norma, como suscitado na notificação fiscal, não representa a ausência de imposição legal quanto ao seu cumprimento. Esta condição materializou-se efetivamente ao passo em que a Impugnante, deixando de adimplir com algumas obrigações previstas na Lei Estadual debatida, foi imediatamente demandada judicialmente através de Ação de Obrigação de Fazer nº 023.09.028623-8, distribuída perante a Unidade da Fazenda Pública da Capital/SC.

Considerando as questões acima apresentadas, percebe-se que não subsiste até o momento qualquer desoneração legal em face da Impugnante quanto ao cumprimento dos ditames insculpidos na Lei Estadual nº 13.516/2005, bem como do Decreto nº 3.930/2006.

D) Da generalidade da norma e a ausência de subjetivismo (f. 980/981)

Nas razões que fundamentam a notificação quanto ao assunto abordado, o agente notificante também explicita eventual existência de aspectos subjetivos a serem ponderados, notadamente quanto ao fato da Impugnante constituir-se como sociedade de economia mista, com ações majoritariamente detidas pelo Estado de Santa Catarina.

Esta característica, em seu entendimento, revelaria suposto interesse do Estado na edição da Lei Estadual nº 13.516/05, porquanto beneficiaria exclusivamente o ente estatal.

Primariamente, deve-se ponderar que a desarrazoada colocação não merece guarida, posto que os institutos legislativos constitucionalmente previstos foram seguidos quando da edição da mencionada Lei Estadual.

Se a vontade dos cidadãos, revelada por intermédio de seus representantes da Casa Legislativa Estadual foi materializada no caso em estudo através da edição de referida Lei, não há como atribuir questionamentos de ordem completamente subjetiva, sem qualquer respaldo legal.

Ao mesmo tempo, não é permitido atribuir aspectos subjetivos como fundamentos para a notificação fiscal, visto que se estaria sobrepujando os princípios basilares do direito administrativo e tributário, bem como, ultrapassando os limites da condição vinculada dos atos administrativos tributários, conforme preceitua o jurista Hugo de Brito Machado ao destacar que “Se a atividade de tributação fosse discricionária, a norma jurídica tributária diria (...)”. Esta condição está codificada no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN.

Outro aspecto que afasta plenamente os aspectos subjetivos levantados pelo ente notificante trata-se da generalidade da Lei Estadual nº 13.516/2005, revelada pela abrangência de seus efeitos, conforme esculpido no artigo 1º, vejamos:

“Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a explorar a utilização e a comercializar, a título oneroso, as faixas de domínio e as áreas adjacentes às rodovias estaduais ou

federais delegadas ao Estado, pavimentadas ou não, por empresas concessionárias de serviço público, por empresas privadas ou por particulares. (grifou-se)

Na medida em que o legislador estendeu os efeitos da norma aos concessionários de serviço público em geral, bem como às empresas privadas e aos particulares, resta evidente a ausência de direcionamento do norma, visto que afeta a praticamente toda a coletividade, onde qualquer ocupação de faixas de domínio e áreas adjacentes às rodovias estaduais e federais delegadas ao Estado, serão oneradas por referido comando legal.

Diante das razões apresentadas, devem ser afastados quaisquer aspectos subjetivos na ponderação e fundamentação da notificação fiscal, visto que se revelam comprovadamente insubsistentes e desprovidos de validade legal.

E) Da ausência de pacificação no âmbito da administração (f. 981 a 985)

Neste tópico a impugnante aborda os posicionamentos divergentes de agências nacionais reguladoras: ao passo que a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) (Parecer nº 078/2001 – PGE/ANEEL) se posiciona contra a cobrança de quaisquer ônus sobre o uso de faixas de domínio de rodovias ou logradouros públicos pelas empresas concessionárias de quaisquer operações com energia elétrica, a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) (Pareceres ANTT/PRG/TKQ nº 0386-3.9.6/2004 e ANTT/FAB nº 260/2002) mostra-se favorável a essa cobrança “com vistas a favorecer a modicidade tarifária” (f. 983).

f. 984:

Constatada a divergência de entendimentos também no âmbito das agências reguladoras de serviços públicos quanto à viabilidade da onerosidade das ocupações de faixas de domínio em rodovias, importante frisar que, quanto ao posicionamento firmado pela ANEEL com a inviabilidade da cobrança pelas ocupações, subsiste correspondente ausência de repasse de referidos desembolsos às tarifas de energia elétrica por ela definidas.

Em consequência também se encontra exposta no Parecer nº 078/2001-PGE/ANEEL, onde a agência reguladora do setor elétrico manifesta que “a ANEEL não poderá reconhecer encargos da espécie em comento quando dos reajustes e/ou revisões das tarifas de energia elétrica, assim preservando a política tarifária do setor – com vistas à manutenção do equilíbrio econômico financeiro do contrato – e, ao mesmo tempo, induzindo as concessionárias à defesa dos interesses da concessão neste particular aspecto.”

f. 985:

Diante desta realidade, as despesas realizadas pela Impugnante a título de contraprestação pela ocupação de faixas de domínio representam efetivamente impactos negativos no seu resultado, uma vez que não possuem qualquer cobertura tarifária do órgão regulador. Portanto, não subsistem razões para suscitar a inviabilidade do aproveitamento fiscal realizado.

F) Do atendimento aos requisitos do RIR/99 (f. 985 a 987)

A partir dos fatos e argumentações relatados acima, outra conclusão não é possível senão, a ausência de limitações ou restrições ao aproveitamento fiscal realizado pela Impugnante.

A suposta inexistência de discussão acerca da matéria no âmbito do judiciário encontra-se descaracterizada ao passo que foram demonstrados os inúmeros posicionamentos jurisprudenciais recentes que divergem do entendimento manifesto na notificação.

Do mesmo modo, as decisões judiciais já proferidas no sentido da inviabilidade de oneração das faixas de domínio, não são revestidas de efeitos vinculantes, ou erga omnes, sendo que muitas ainda se encontram pendentes de trânsito em julgado dos processos correspondentes.

f. 986:

Estando também ausentes atos legislativos ou judiciais revogando ou declarando a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 13.516/2005, esta permanece válida e eficaz, produzindo seus efeitos contra todos, incluindo a Impugnante.

Somado a isto, tem-se que os órgãos de regulação dos setores de energia elétrica e de transportes divergem seus posicionamentos quanto à matéria, fato este que conduz à ausência de remuneração tarifária à Impugnante, e conseqüentemente ao impacto negativo no resultado da empresa.

Analisando todas estas constatações com os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, explicitados no artigo 299 do RIR/99, revela-se a plena licitude do aproveitamento fiscal realizado. Há de ser ressaltado o disposto no artigo em epígrafe, quanto aos aspectos debatidos:

“Art. 299. [...]”

Uma vez que as despesas incorridas com a ocupação de faixas de domínio em rodovias se constituem em contraprestação instituída por Lei Estadual não revogada ou declarada inconstitucional, torna-se imperiosa a necessidade de seu cumprimento pela Impugnante, atendendo, desta forma, o que dispõe o caput do artigo 299 supra.

Ao mesmo tempo, diante da imposição legal pelo cumprimento da norma debatida, a contraprestação pecuniária pela ocupação das faixas de domínio de rodovias estaduais e federais delegadas ao Estado, toma contornos de usualidade e normalidade perante as atividades inerentes e insitas à atividade operacional da Impugnante.

Sendo assim, com fundamento nas constatações e argumentações acima apresentadas, revelam-se plenamente atendidos os requisitos dispostos no artigo 299 do RIR/99, quanto aos aproveitamentos fiscais relacionados à matéria em debate, ao passo em que a Impugnante vem, respeitosamente, requerer a anulação da correspondente notificação no ponto sob análise.

II.3 E 4 – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA NÃO CONFIRMADOS (f. 987 a 990)

[...]

f. 988:

Todavia, conforme demonstrado nos itens precedentes, a Impugnante efetivamente apresentou Prejuízo Fiscal (IRPJ) e Base Negativa (CSLL) no ano-calendário 2008, ensejando a dedução dos respectivos valores com o IRPJ e a CSLL devidos no ano-calendário 2009, tendo em vista que:

a) o provisionamento dos créditos classificados como de liquidação duvidosa ocorreu de modo regular, em razão: a.1) da existência de procedimento judicial em curso para o seu recebimento; a.2) da possibilidade de baixa definitiva dos créditos vencidos há mais de cinco anos;

b) da legalidade da despesa realizada com o pagamento pelo uso da faixa de domínio das rodovias.

Cabe destacar, mesmo considerando o eventual expurgo de despesas tomadas em dedutibilidade em período de competência inapropriado, o resultado fiscal negativo apurado pela Companhia não foi revertido para positivo, como sugere o fisco, mantendo-se a ocorrência de prejuízo fiscal no exercício 2008, face a redução regular: a) das despesas realizadas com o pagamento pelo uso da faixa de domínio das rodovias e, b) das perdas efetivas no recebimento de créditos vencidos há mais de cinco anos.

Conseqüentemente, deve ser ajustada a base tributável para apuração do IRPJ e CSLL, promovendo-se a adição ao lucro líquido da Companhia somente dos valores porventura efetivamente não-dedutíveis, na forma do art. 247, § 2º, do RIR/99:

“Art. 247. [...]”

f. 989:

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluído, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).”

Desse modo, não há de se falar em lucro tributável ou diferença de tributos a recolher, em especial IRPJ e CSLL, tampouco, igualmente, como se aplicar penalidades de multa e atualização monetária em tributos em fato gerador correspondente.

Os reflexos decorrentes do ajuste da base tributável somente incidem nos casos em que a inobservância do Regime de Competência tenha resultado na postergação do imposto ou na redução indevida do lucro real, como preconiza o art. 273 do RIR:

[...]

f. 990:

Assim, devem ser afastados os juros de mora e multa atribuídos pela notificante em decorrência dos ajustes da demonstração de resultados da Companhia, quando estas operações não geraram uma base de cálculo tributável, desobrigando o contribuinte ao recolhimento do IRPJ e CSLL.

Desse modo, confirma-se o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa apurados na demonstração de resultados da Companhia, tornando regular a compensação com os tributos devidos no ano-calendário subsequente.

Como se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981, de 1995, art. 57), a exclusão dos valores lançados pelo fisco

na base de cálculo de apuração do IRPJ devem ser estendidas à CSLL, uma vez que as despesas e perdas lançadas na demonstração de resultados da Companhia foram regularmente computadas na base de cálculo da referida exação.

III. DA MULTA MORATÓRIA (f. 990 a 995)

Com relação à multa punitiva de 75% (...) imposta à notificante [sic] sobre o valor dos aproveitamentos fiscais realizados, tem-se que seu percentual revela-se excessivo e desproporcional.

f. 991:

Em que pese seu objetivo seja desestimular as infrações tributárias, não pode a mesma tornar-se um artifício tributário confiscatório, sob pena de infringir os institutos e princípios da ordem tributária.

[...]

As alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade (caráter confiscatório, aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade) da referida multa de ofício são estendidas pela impugnante nas folhas seguintes de sua petição, com citações de precedentes jurisprudenciais e de doutrinadores.

Acresce a impugnante à f. 994:

Neste contexto, vale notar que o art. 59 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, prescreve que os tributos e contribuições que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento.

Após citar dispositivos do CTN relativos à interpretação da lei tributária (arts. 106 e 112), a impugnante assim conclui este tópico, à f. 995:

Assim, na hipótese de existência de saldo de tributos a recolher, deve ser aplicada a orientação mais benéfica por se tratar de penalidade, onde a fixação do percentual de multa deve ter como parâmetro os ditames do art. 59, da Lei 8.383/91.

IV. DO EFEITO SUSPENSIVO À PRESENTE IMPUGNAÇÃO (f. 995 a 997)

Após invocar o disposto no art. 151, III, do CTN, e precedentes jurisprudenciais, assim conclui a impugnante à f. 997:

Por tais razões, encontra-se plenamente demonstrado o amparo legal necessário à correspondente suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora debatido, devendo ser esta a medida administrativa a ser adotada por esta Secretaria da Receita Federal em decorrência da presente Impugnação à Infração Fiscal.

V. DO PEDIDO (f. 997 a 999)

À vista do exposto, requer:

a) *seja atribuído efeito suspensivo à presente manifestação de inconformidade [sic], nos termos do art. 151, III do CTN, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário em questão;*

b) *em análise do mérito recursal, estando demonstrada a legitimidade dos aproveitamentos fiscais realizados pela Impugnante, requer a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração, para:*

f. 998:

b.1) reconhecer a regularidade parcial da dedução das perdas registradas no provisionamento de créditos a receber classificados como de liquidação duvidosa (PCLD Fiscal), em razão de que:

b.1.1) R\$ 1.375.536,85 estão em procedimento judicial de cobrança (art. 340, § 1º, inciso II, alínea “c”, do RIR/99); e

b.1.2) R\$ 12.716.353,82 são dedutíveis em razão de os créditos estarem vencidos há mais de cinco anos (art. 341, § 4º, do RIR/99);

b.2) confirmar a dedutibilidade do valor total de R\$ 14.091.890,67, glosando-se o valor de R\$ 1.953.735,09 e determinando-se, a partir desta dedução, o ajuste da base tributável do IRPJ e CSSL;

*b.3) reconhecer como devido o importe de **R\$ 2.537.317,34 (...)**, já considerada a redução proporcional de 40% (...) da multa aplicada, desmembrando-se o valor confessado do Auto de Infração, para fins de apuração pelo fisco e parcelamento do débito concernente à parte incontroversa;*

c) a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração em razão da regularidade das deduções das despesas relativas à contraprestação pelo uso de faixa de domínio no resultado fiscal dos exercícios 2007 e 2008;

d) a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração em razão da regularidade da compensação do prejuízo fiscal apurado no exercício 2008 e lançado no ano-calendário 2009;

e) a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração em razão da regularidade da apuração da base de cálculo negativa da CSLL no exercício 2008, compensada no período de apuração subsequente (ano de 2009);

f) sejam, ao final, homologados os aproveitamentos fiscais suscitados nas razões de fato e de direito apresentadas, afastando os juros de mora e multa atribuídos pela notificante em decorrência dos ajustes da demonstração de resultados da Companhia, quando estas operações não geraram uma base de cálculo tributável, desobrigando o contribuinte ao recolhimento do IRPJ e CSLL;

g) em caso de persistência de saldo de tributos a recolher em razão dos ajustes da base tributável, seja reduzido o percentual de multa aplicada, de modo a afastar o caráter confiscatório, não ultrapassando o parâmetro disposto no art. 59 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (...)”

A decisão recorrida está assim ementada:

LUCRO REAL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. CONTRAPARTIDA PELO USO DE FAIXA DE DOMÍNIO EM ESTRADAS. Antes de qualquer pronunciamento do Poder Judiciário em sentido contrário, não se pode negar vigência à lei estadual que obriga a concessionária distribuidora de energia elétrica ao pagamento de contrapartida pelo uso de faixa de domínio em estradas estaduais ou federais concedidas à administração estadual, de modo que sendo necessárias as despesas efetivamente

incorridas pela Impugnante a esse título, deve ser cancelado o lançamento advindo da glosa dessas despesas.

CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. PERDAS. VALORES SUPERIORES A R\$ 5.000,00. PROCEDIMENTOS PARA COBRANÇA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. INOBSERVÂNCIA. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ os valores de perdas de créditos do sujeito passivo (com terceiros/clientes), em relação aos quais não tenham sido observados os requisitos legais e regulamentares concernentes a prazo decorrido após o vencimento; limites de valor; cobrança administrativa, ou proposição e seguimento de ação judicial de cobrança, conforme o caso.

PERDAS DE VALORES SUPERIORES A R\$ 30.000,00 POR OPERAÇÃO. BAIXA DEFINITIVA NA CONTABILIDADE APÓS CINCO ANOS. EXIGÊNCIA DE PRÉVIO E REGULAR REGISTRO EM CONTA REDUTORA DE ATIVO, QUE REGISTRE O CRÉDITO, MEDIANTE ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES CORRESPONDENTES ÀS CARACTERÍSTICAS DE CADA OPERAÇÃO. A permissão para baixa definitiva dos valores registrados na conta redutora do crédito, a que se refere o inciso II do art. 341 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento dos créditos, sem que os mesmos tenham sido liquidados pelo(s) devedor(es), não abrange quaisquer créditos apenas pelo fato de estarem vencidos há mais de cinco anos, em relação aos quais não tenham sido observados os requisitos legais e regulamentares pertinentes às características de cada operação.

RECOMPOSIÇÃO DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. PERÍODO(S) DE APURAÇÃO NÃO ABRANGIDO(S) NO LITÍGIO. INVIABILIDADE DE APRECIÇÃO PELA INSTÂNCIA JUDICANTE. Em caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação - "que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" -, não cabe à primeira instância administrativa de julgamento, em sede de impugnação, manifestar-se sobre eventual recomposição de apuração(ões) relativa(s) a período(s) de apuração não abrangido(s) no procedimento fiscal de ofício, de que se originou o litígio.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ). Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e o que dele é decorrente (CSLL), devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação deste, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade.

IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO EM PARTE.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1383 e seguintes, no qual contesta as exigências mantidas em 1ª. instância e ao final requer (*verbis*):

III. DO PEDIDO

À vista do exposto, requer:

a) seja atribuído efeito suspensivo ao presente recurso, nos termos do art. 151, III do CTN, mantendo-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário em questão;

b) na análise do mérito recursal, estando demonstrada a legitimidade dos aproveitamentos fiscais realizados pela Recorrente, requer a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração, para:

b.1) reconhecer a regularidade parcial da dedução das perdas registradas no provisionamento de créditos a receber classificados como de liquidação duvidosa (PCLD Fiscal), em razão de que:

b.1.1) o montante referente à Cooperativa de Eletrificação Rural de Braço do Norte também encontrava-se em procedimento de discussão judicial, o que totaliza a possibilidade de dedução de R\$ 1.375.536,85 (art. 340, §1º, inciso II, alínea "c", do RIR/99) (levando-se em consideração o já excluído pela decisão proferida em 1ª instância);

b.1.2) R\$ 12.716.353,82 são dedutíveis em razão de os créditos estarem vencidos há mais de cinco anos (art. 341, §4º, do RIR/99);

b.2) confirmar a dedutibilidade do valor total de R\$ 14.091.890,67, glosando-se o valor de R\$ 1.953.735,09 e determinando-se, a partir desta dedução, o ajuste da base tributável do IRPJ e CSSL;

b.3) reconhecer como devido o importe de **R\$ 2.537.317,34 (dois milhões, quinhentos e trinta e sete mil, trezentos e dezessete reais e trinta e quatro centavos)**, já considerada a redução proporcional de 40% (quarenta por cento) da multa aplicada, desmembrando-se o valor confessado do Auto de Infração, para fins de apuração pelo Fisco e parcelamento do débito concernente à parte incontroversa;

c) a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração em razão da regularidade da compensação do prejuízo fiscal apurado no exercício 2008 e lançado no ano-calendário 2009;

d) a anulação do Mandado de Procedimento Fiscal e subsequentes Autos de Infração em razão da regularidade da apuração da base de cálculo negativa da CSLL no exercício 2008, compensada no período de apuração subsequente (ano de 2009);

e) sejam, ao final, homologados os aproveitamentos fiscais suscitados nas razões de fato e de direito apresentadas, afastando os juros de mora e multa atribuídos pela notificante em decorrência dos ajustes da demonstração de resultados da Companhia, quando estas operações não geraram uma base de cálculo tributável, desobrigando o contribuinte ao recolhimento do IRPJ e CSLL;

g) em caso de persistência de saldo de tributos a recolher em razão dos ajustes da base tributável, seja reduzido o percentual de multa aplicada, de modo a afastar o caráter confiscatório, não ultrapassando o parâmetro disposto no art. 59 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Os recurso voluntário e de ofício preenchem os requisitos de admissibilidade e devem ser conhecidos.

Conforme relatado, a fiscalização efetuou diversas glosas de custos e despesas da contribuinte, sendo que parte dessas não foram questionadas na impugnação.

Início pela apreciação do Recurso de Ofício.

Vejam os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido quanto a matéria “ **Registro de Despesa a Título de Contraprestação por Uso de Faixa de Domínio**”

“(…)

Em que pese a elaborada articulação mostrada pelo Relator em seu Voto, na esteira da motivação desenvolvida pela autoridade autuante, o fato é que o presente lançamento, no ponto específico da discordância, não pode prosperar, conforme se demonstra a seguir.

Como visto, as despesas glosadas pela fiscalização referem-se a valores contabilizados a título de *contraprestação por uso de faixa de domínio*, então legalmente exigidos pelo Estado de Santa Catarina, segundo previsão da Lei nº 13.516, de 4 de outubro de 2005.

A Impugnante vinha registrando despesas desta natureza até o ano de 2008, momento em que decidiu suspender o pagamento em vista do questionamento da constitucionalidade da cobrança, objeto de uma ação direta de inconstitucionalidade – ADI nº 3.798, impetrada em 2006 perante o Supremo Tribunal Federal – STF, pela Associação Brasileira de Distribuidoras de Energia Elétrica – ABRADEE (da qual é associada).

Conforme expôs a autoridade fiscal (fl. 941), no ano de 2007, a Impugnante registrou **R\$ 36.196.592,46** a título da referida despesa e, em 2008, registrou inicialmente R\$ 39.217.263,20, tendo posteriormente estornado a parcela ainda não paga, remanescendo a despesa registrada no valor de **R\$ 24.460.976,43**, a título de contraprestação por uso de faixa de domínio.

No entanto, a fiscalização considerou que as referidas despesas eram desnecessárias à atividade da empresa e, assim sendo, seriam indedutíveis na apuração do lucro real à luz do que dispõe o art. 299 do RIR/99.

Referindo-se à cobrança instituída pelo Estado de Santa Catarina, a fiscalização afirma que a matéria já foi objeto de grande controvérsia jurídica, encontrando-se superada a discussão e assentado o entendimento de que pessoas jurídicas de direito público não podem onerar a utilização das faixas de domínio adstritas a rodovias. Cita, nesse sentido, precedente do STF (RE 581.947) que, em sede de controle difuso, declarou a inconstitucionalidade de lei do município de Ji-Paraná/RO que havia instituído exação semelhante à que o Estado de Santa Catarina passou a exigir com a edição da lei atacada pela ABRADDEE na já citada ADI. De se destacar a conclusão da fiscalização acerca dessa questão (fl. 941):

Destarte, no que concerne à legislação editada pelo Estado de Santa Catarina, configura-se a situação sobre a qual o STF já se debruçou, assentando, de forma unânime, que é proibida a cobrança quando feita por pessoas jurídicas de direito público.

Na mesma linha, a fiscalização também citou os seguintes precedentes do STJ: REsp 954.067/RJ, Rel. Min. José Delgado; REsp 881.957/RS, Rel. Min. Luiz Fux; RMS 11.412/SE, Rel. Min. Eliana Calmon; e, REsp 694.684/RS, Rel. Min. Castro Meira.

A fiscalização também lança dúvidas acerca da motivação para a edição da Lei nº 13.516, de 2005, pelo Estado de Santa Catarina (fl. 941):

*Afora o aspecto da ilegalidade da cobrança, há na norma editada pelo Estado de Santa Catarina ainda aspecto subjetivo a ser ressaltado, notadamente quando analisado sob a ótica da empresa concessionária ora fiscalizada, uma sociedade de economia mista de controle do Estado de Santa Catarina. Na forma em que a cobrança foi concebida, para a empresa sob investigação os pagamentos configuram dispêndios destinados a seu acionista controlador, o próprio Estado de Santa Catarina. Assim, o acionista controlador, em detrimento dos demais, instituiu pagamento para si mesmo, travestido de remuneração pelo uso de faixa de domínio. **E não se diga que a cobrança foi instituída pela vontade/interesse do povo catarinense, por intermédio de seus representantes na Casa Legiferante, porque não convence nem o cidadão mais incauto.** É consabido que a cobrança foi instituída atendendo à solicitação do próprio poder Executivo, beneficiário da mesma, e que reunindo maioria na Câmara Legislativa não encontrou dificuldade na aprovação de seu pleito. Esse é o verdadeiro cenário, onde o protagonista de fato é sempre o mesmo. A ulterior suspensão da cobrança/pagamento, consoante atestam os documentos acostados às fls. 609 e 612, corrobora essas constatações, de sorte que nenhuma repercussão e/ou responsabilização adveio em razão do descumprimento da norma. (destaques acrescidos)*

E assim conclui a autoridade autuante (fl. 942):

*Na seara do resultado fiscal, em compasso com os ditames inculpidos no artigo 299 do RIR/99, **as reduções registradas afiguram-se indevidas, notadamente por não preencherem os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade**, tanto é que os dispêndios na berlinda não compõem o cálculo da tarifa de energia elétrica, pelo fato de não serem aceitos pelo órgão regulador (ANEEL). Assim, as reduções registradas a esse título configuram violação à legislação do IRPJ, ensejando ajuste da base imputável apurada pelo sujeito passivo, nos valores de R\$ 24.460.976,43 e R\$ 36.196.592,46, fatos geradores dos anos de 2007 [sic] e 2008 [sic], respectivamente. (destaques acrescidos)*

Portanto, da argumentação acima reproduzida, infere-se que a fiscalização entende estar superada a discussão acerca da inconstitucionalidade da norma estadual que instituiu a cobrança dos valores que a Impugnante levou à resultado, como despesa,

nos anos de 2007 e 2008. Com base nisso, conclui que “as reduções registradas afiguram-se indevidas, notadamente por não preencherem os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade”. Sugere, ainda, que o fato de o órgão regulador não autorizar a inclusão desses dispêndios no cálculo da tarifa de energia elétrica reforça o caráter de despesa desnecessária à atividade.

Diante de sua conclusão, a autoridade autuante levou à tributação os montantes de R\$ 36.196.592,46 e R\$ 24.460.976,43, referentes à glosa de despesa a título de contraprestação por uso de faixa de domínio, registradas pela Autuada em 2007 e 2008, respectivamente. Tal conclusão repercutiu igualmente sobre a CSLL (infração 003 – Auto de Infração CSLL – fl. 910).

De se registrar, ainda, que, em decorrência da glosa de despesas do ano de 2008, objeto das infrações 001 e 002, o prejuízo fiscal apurado pela Impugnante naquele ano (2008), no montante de R\$ 36.132.897,84 (DIPJ – fl. 861), foi no auto de infração integralmente compensado no próprio período (fl. 895), de modo que não remanesceu qualquer saldo para ser utilizado em 2009. Por essa razão, a fiscalização glosou a compensação de prejuízo de exercícios anteriores efetuada pela Autuada na apuração do lucro real de 2009 (infração 003 – também no valor de R\$ 36.132.897,84). Fato análogo ocorreu em relação à CSLL, no montante de R\$ 27.895.048,76 (infração 002 – Fato Gerador 31/12/2009 – fls. 909 e 910).

Irresignada, a Impugnante alega que a dedução das despesas glosadas “se processou no mais perfeito aspecto legal, visto estar vigente a Lei Estadual nº 13.516/2005”. Afirma que os precedentes mencionados pela autoridade fiscal foram proferidos em sede de controle de constitucionalidade difuso, “acarretando consequências somente entre as partes litigantes, não surtindo os efeitos da coisa julgada perante terceiros estranhos à lide”. Alega que as decisões proferidas para casos semelhantes em sede de controle difuso não produzem efeitos perante a Lei estadual em questão, que goza de presunção de constitucionalidade até que o Poder Judiciário declare o contrário. Nesse sentido, a Impugnante afirma que:

De tal forma, uma vez que até a presente data permanece válida a Lei Estadual nº 13.516/2005 e o Decreto nº 3.930/2006, torna-se perfeitamente possível o registro como despesa no IRPJ e, conseqüentemente, com reflexos na base de cálculo da CSLL, dos valores pagos ao DEINFRA nos anos de 2007 e 2008 no tocante a utilização das faixas de domínio das rodovias estaduais e outras sob jurisdição.

[...]

A Lei Estadual nº 13.516, de 04 de outubro de 2005, foi editada seguindo os ritos formais exigidos para sua constituição, tanto perante a Casa Legislativa, quanto pelo Executivo, que, sancionando referido instrumento normativo, constituiu obrigação vinculada a todos aqueles afetados pela norma no Estado de Santa Catarina.

Desta forma, referida Lei Estadual tornou-se válida com sua publicação, bem como, eficaz especialmente diante do Decreto nº 3.930, de 11 de janeiro de 2006, que a regulamentou.

Pautando-se nessas premissas, não é possível vislumbrar outra medida senão o cumprimento do instrumento legal instituído, até que sobrevenha sua revogação, ou, seja declarada sua inconstitucionalidade.

[...]

Desta forma, somente após decisão que declare a Lei Estadual nº 13.516/2005 inconstitucional, é que será legítimo e legal o desatendimento de seus dispositivos.

Sobre a necessidade das despesas glosadas para a consecução de suas atividades, a Impugnante afirma o seguinte:

Uma vez que as despesas incorridas com a ocupação de faixas de domínio em rodovias se constituem em contraprestação instituída por Lei Estadual não revogada ou declarada inconstitucional, torna-se imperiosa a necessidade de seu cumprimento pela Impugnante, atendendo, desta forma, o que dispõe o caput do artigo 299 supra.

Ao mesmo tempo, diante da imposição legal pelo cumprimento da norma debatida, a contraprestação pecuniária pela ocupação das faixas de domínio de rodovias estaduais e federais delegadas ao Estado, toma contornos de usualidade e normalidade perante as atividades inerentes e insitas à atividade operacional da Impugnante.

Sendo assim, com fundamento nas constatações e argumentações acima apresentadas, revelam-se plenamente atendidos os requisitos dispostos no artigo 299 do RIR/99, quanto aos aproveitamentos fiscais relacionados à matéria em debate, ao passo em que a Impugnante vem, respeitosamente, requerer a anulação da correspondente notificação no ponto sob análise.

Em análise ao arguido, de se reconhecer que assiste razão à Impugnante. Com o entendimento da fiscalização não se pode concordar, afinal, a despesa a título de contraprestação por uso de faixa de domínio, ora glosada, foi efetivamente incorrida e, sendo necessária para a manutenção da fonte produtora de receita, é dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, segundo as regras do lucro real.

Primeiramente, há que se reconhecer que a despesa foi efetivamente incorrida. Até que o Poder Judiciário decida o contrário, a lei estadual encontra-se em plena vigência. Desse modo, não cabe à autoridade fiscal decidir pela invalidade ou ineficácia da lei, por mais vícios de inconstitucionalidade que lhe pareçam existir. Não cabe à autoridade fiscal antecipar-se ao Poder Judiciário para afastar a aplicação de lei estadual que entende estar viciada, tampouco cabe tecer qualquer juízo de valor acerca da motivação subjacente à edição da lei estadual. O fato é que estamos diante de uma lei regularmente editada, e como tal, deve ser observada até que o Poder competente se manifeste de modo contrário, em conformidade com os preceitos inerentes ao Estado Democrático de Direito a que nos submetemos, proclamado logo no artigo de abertura da Constituição Federal de 1988.

Como bem anotou a Impugnante, precedentes judiciais, ainda que do próprio STF, que em sede de controle difuso tenham declarado a inconstitucionalidade de lei municipal instituidora de exação semelhante, não produzem efeitos em relação à lei do Estado de Santa Catarina.

De se registrar que não há qualquer decisão do STF acerca da ADI nº 3.798, impetrada pela ABRADÉE especificamente contra a cobrança dos valores registrados como despesa pela Impugnante, de modo que a lei estadual atacada permanece, para todos os efeitos, vigente e eficaz.

Os órgãos administrativos, sejam eles autuantes ou julgadores, não podem declarar a inconstitucionalidade de norma jurídica contida em lei estadual, antecipando-se ao que vier a ser decidido pelo Poder Judiciário. Por consequência, não podem afastar sua aplicação, negando-lhe eficácia.

Este órgão julgador não pode ignorar a cobrança instituída por meio de lei do Poder Público Estadual, para legitimar uma glosa de despesa, no âmbito da legislação tributária federal, sob o argumento de que aquela lei estadual é inconstitucional, antes de o Poder competente assim o declarar.

Por essa razão, não se pode concordar com o Relator do Voto Vencido quando afirma que “a definição da necessidade dos pagamentos já realizados e dos eventualmente devidos pelo regime de competência (mesmo que ainda não efetivados) está na dependência do que vier a ser decidido pelo Poder Judiciário, na ADI nº 3798.” Ora, a conclusão deveria ser justamente no sentido inverso: à luz da presunção de constitucionalidade que prevalece em nosso sistema jurídico, as leis permanecem produzindo seus efeitos normalmente, até que sobrevenha provimento judicial em sentido contrário.

Também não se pode concordar com o Relator do Voto Vencido quando afirma que “em vista de a possível declaração de inconstitucionalidade que venha a desconstituir o direito da impugnante à redução de tributos que fez, vir a ocorrer após o transcurso do prazo decadencial quinquenal do direito da Fazenda Pública federal à constituição de seu indisponível crédito tributário, é indispensável que a autoridade fiscal proceda, enquanto há tempo hábil, ao lançamento que é de sua competência privativa, obrigatória e vinculada”.

Caso a decisão do STF seja pela inconstitucionalidade da lei estadual, se a Impugnante resolver acionar o Estado de Santa Catarina para recuperar o que foi pago, os valores eventualmente recebidos deverão ser tratados como recuperação de custo/despesa, e computados na determinação do lucro operacional do período a que se referir a referida recuperação, à luz do que dispõe o art. 392 do RIR/99:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

[...]

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

Portanto, uma vez advindo declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, se a Impugnante vier a recuperar o valor das despesas pagas e deduzidas na apuração do Lucro Real de 2007 e 2008, novo fato gerador terá ocorrido e a aferição do prazo decadencial deverá se dar a partir de sua ocorrência. Esse é o entendimento expresso no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito:

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

No Voto Vencido, nota-se que, embora o Relator tenha reconhecido que o caso em exame não comporta a aplicação do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 3, de 14 de fevereiro de 1996, a ele deu a solução prevista naquele ato, haja vista que declarou a definitividade da exigência, referente a este item, e deixou de apreciar as questões de

mérito da matéria em apreço, “uma vez que qualquer decisão administrativa que for prolatada não terá eficácia frente à decisão judicial, que a ela se sobrepõe”.

Para chegar a essa conclusão, o Relator entendeu que “a decisão que venha a ser proferida pelo Poder Judiciário poderá afetar totalmente o lançamento ora considerado, seja para desconstituí-lo (no caso de vir a ser reconhecida a constitucionalidade da legislação questionada) ou para mantê-lo (na hipótese inversa)”.

Data venia, a decisão que vier a ser proferida pelo Poder Judiciário em nada afetará o lançamento em exame, porque ele [o lançamento], quanto a essa matéria específica, nem mesmo poderia ter sido efetuado. Isso porque, se a exação for declarada constitucional, preserva-se a dedução do lucro real laborada pela Contribuinte e confirma-se a improcedência do lançamento; ou, se a exação for declarada inconstitucional, a Autuada adquire o direito de reaver os valores indevidamente pagos, o que corresponderá, na data em que isso ocorrer, a novo fato gerador, relativo ao registro de receita por conta de recuperação de custo.

Ante o exposto, de se concluir que foi efetivamente incorrida a despesa contabilizada (e paga) a título de *contraprestação por uso de faixa de domínio*, haja vista que decorreu de obrigação legalmente imposta à Impugnante.

Além de incorrida, a despesa é necessária e usual, na acepção prevista no art. 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

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

[...]

As despesas devidas em razão do uso de faixa de domínio, glosadas pela fiscalização, referem-se à “ocupação do solo (onde são fixados os postes) e do espaço aéreo público pelo sistema de distribuição (cabos) de energia”, conforme assinalado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 940). Sendo um dos objetivos sociais da Impugnante “planejar, projetar, construir e explorar sistemas de transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica” (fl. 1.006), não resta dúvida de que as despesas sob análise, além de obrigatórias (porque, como vimos, decorrem de previsão legal), relacionam-se diretamente com a atividade da empresa, sendo, portanto, necessárias à manutenção da fonte produtora (geração de receitas).

Por fim, de se ressaltar que o fato de a ANEEL não autorizar a inclusão destes dispêndios no cálculo da tarifa de energia elétrica não pode servir como argumento para declarar que, para os efeitos previstos na legislação tributária, a despesa não era necessária. A decisão do órgão regulador diz respeito à política pública do setor energético, não sendo relevante para o exame de dedutibilidade da despesa no âmbito da legislação tributária federal. Admitir o contrário, significaria transferir ao

natureza da despesa, que, no presente caso, autoriza sua dedutibilidade, conforme restou consignado neste Voto Vencedor.

Em vista do exposto, sendo necessárias as despesas efetivamente incorridas pela Impugnante nos anos de 2007 e 2008 a título de *contraprestação por uso de faixa de domínio*, deve ser cancelado o valor da infração advindo da glosa dessas despesas (Auto de Infração – ITEM 001 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS – fl. 900), nos montante de **R\$ 36.196.592,46 e R\$ 24.460.976,43**, respectivamente.

(...)

Consoante acima narrado, verifica-se que a despesa a título de *contraprestação por uso de faixa de domínio* decorre de lei estadual vigente e, portanto, restou incorrida, tendo sido regularmente contabilizada, portanto dedutível, à luz do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Em que pese os valores estarem sendo provisionados ao invés de pagos, e de ser praticamente certo que a empresa logrará êxito na ação judicial, descabe a glosa, por falta de previsão legal. No momento em que o contribuinte obtiver êxito deverá tributar o valor em face da recuperação da despesa.

Vejam os fundamentos da decisão recorrida quanto as parcelas exoneradas da matéria “**REGISTRO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS (ANO-CALENDÁRIO DE 2008)**”.

Hospital Santa Cruz (f. 936 e 951) – R\$ 119.174,93, vencimento em 24/9/2005. À f. 936, no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, registrou a autoridade fiscal que “Não consta entrega de documentação inerente à cobrança judicial do crédito deste cliente. O evento registrado como perda, a seguir indicado, não consta no saldo final da PCLD Fiscal, circunstância em que efetivamente foi apropriado na mensuração do resultado fiscal, demandando ajuste em sede do procedimento de ofício: [...]”.

Com a impugnação vieram as cópias de f. 1.182 à 1.190. Consulta nesta data à página do Tribunal de Justiça de Santa Catarina na Internet (f. 1.202) confirma a existência de ação de execução - processo nº 041.05.003580-1 (0003580-96.2005.8.24.0041) - de título extrajudicial contra o hospital referido, fato que confirma o alegado pela impugnante.

Pesqueira Oceânica Ltda (f. 930 e 951) – coluna “diferença”: R\$ 471.817,15. Com a impugnação vieram as cópias de f. 1.175 a 1.181 (Ação Monitória – autos nº 082.09.005968-0 – 0005968-04.2009.8.24.0082).

Consulta nesta data à página do Tribunal de Justiça de Santa Catarina na Internet (f. 1.201) confirma a existência e continuidade da referida ação, conforme alegado pela impugnante.

Nos itens acima estamos diante de matéria de prova, sendo que o contribuinte logrou apresentar na impugnação provas de que procedeu a execução dos devedores, logo, correta a exclusão da glosa de tais valores.

Diante do exposto, voto por negar provimento recurso de ofício.

Passo ao recurso voluntário.

Registro de Perdas no Recebimento de Créditos, sem Observância dos Requisitos Legais (itens remanescentes)

Conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal, houve a glosa de R\$ 16.045.625,84, que haviam sido lançados como perdas de créditos não recebidos. O fundamento utilizado pela Fiscalização foi de que a CELESC não demonstrou que iniciou e manteve procedimentos judiciais para cobrança dos créditos dos clientes listados na fl. 28 do termo de verificação fiscal, de modo que não restou atendido o requisito regulamentar insculpido no art. 340, II, "c", do RIR (Dec. 3.000/99):

Na impugnação, a CELESC já demonstrou a existência de ação em relação aos clientes PESQUEIRA OCEÂNICA e HOSPITAL SANTA CRUZ, cujo valor glosado em relação a estes dois clientes foi de R\$ 119.174,93 e 471.817,15, sendo que a DRJ entendeu preenchidos os requisitos legais e cancelou a glosa desses valores.

Já no recurso voluntário restou demonstrada a existência de ação judicial de autos nº 075.04.003256-0 (0003256-38.2004.8.24.0075), perante a comarca de Tubarão-SC, em relação ao cliente COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL DE BRAÇO DO NORTE, cujo valor glosado foi de 784.544,77, devendo o recurso voluntário ser provido, reformando-se nesta parte a decisão da DTJ, para exclusão dos valores glosados em relação ao cliente COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO RURAL DE BRAÇO DO NORTE, com a consequente redução do crédito tributário expresso no Auto de Infração.

Por sua vez, nos documentos juntados aos autos mediante protocolo em 10/09/2012, fls. 1525 a 1807, a recorrente faz prova material da impossibilidade da cobrança das seguintes empresas:

- SERPA IND DE PESCADOS LTDA, que está com "falência" decretada nos autos do processo 033.95.000664-8 (0000664- 65.1995.8.24.0033), perante a comarca de Itajaí-SC (vide Anexo I), o que é o bastante para cumprir o requisito do art. 349, §1º, I, do RIR (Decreto00/99);

- BUETTNER S/A, também em falência, conforme Ação 0018605-30.2000.8.24.0008. Brusque-SC;

- PROFIPLAST INDUSTRIAL S/A, de igual forma falência decretada, Ação 0043611-07.2004.8.24.0038. Joinville-SC;

Alem disso, também existem ações judiciais em relação a outras empresa, cuja dedutibilidade das perdas foram glosadas, todavia devem ser considerados (anexo II dos documentos juntados ao recurso voluntário), a saber:

- TEKA TECELAGEM KUEHNRIK LTDA Ação 0013830-30.2004.8.24.0008 - Blumenau-SC, que pleiteia compensação de créditos junto a CELESC;

- MAGASA IND AZULEJOS ELIANE Ação 0002947-29.2002.404.7204 Criciúma-SC, que pleiteia compensação de créditos junto a CELESC;

- SEARA ALIMENTOS S/A Ação 0001029-75.2002.404.7208 Itajaí-SC, que pleiteia compensação de créditos junto a CELESC;
- BUETTNER S/A, Ação 0018605-30.2000.8.24.0008, Brusque-SC, pleito compensação de créditos junto a CELESC;
- CREMER A/A PROD T C Ação 0002294-24.2002.404.7205, Blumenau-SC, pleito compensação de créditos junto a CELESC;
- TERRE ALIMENTOS LTDA, Ações 0009955-52.2005.404.7204 e 0009790-05.2005.404.7204, Criciúma-SC, pleito compensação de créditos junto a CELESC;
- SCALA TÊXTIL IN D COM REPR LTDA Ação 0002290-57.2006.404.7201 Joinville-SC, pleito compensação de créditos junto a CELESC;
- IND E COM DE ALIMENTOS JR Ação 0000975-36.2007.404.7208 Itajaí-SC, - pleito compensação de créditos junto a CELESC;-
- FEMEPE IND E COM DE PESCADOS Ação 00001640-23.2005.8.24.0033 Itajaí-SC, - pleito compensação de créditos junto a CELESC;
- COOPERATIVA PIONEIRA DE ELETRIFICAÇÃO, Ação 0001002-36.2004.404.7204, Criciúma-SC, - pleito compensação de créditos junto a CELESC;
- SUPERINTENDÊNCIA DO POSTO DE ITAJAÍ, Ações 0019630-03.2000.8.24.0033, 0018874-91.2000.8.24.0033 e 0030716-24.2007.8.24.0033, - pleito compensação de créditos junto a CELESC.

Registre, de plano, que o atendimento das premissas do PAF para análise dos documentos juntados foi objeto de deliberação pelo Colegiado na reunião de setembro/2012, sendo que a Turma firmou convencimento de que foi plenamente justificada a juntada extemporânea, haja vista que somente no início do julgamento do recurso voluntário foi que a contribuinte inteirou-se do entendimento do Colegiado quanto a forma de comprovação aceita pelos Conselheiros, em face das peculiaridade do caso, e pode apresentar as provas adequadas.

Quanto a natureza probante de tais documentos, aduz o representante da recorrente que em face das ações judiciais das empresas contra a contribuinte, pleiteando a compensação de seus débitos com créditos, a cobrança judicial era descabida, pelo que prestigiando-se a verdade material, que deve nortear o processo administrativo, cabe acolher a dedutibilidade desses perdas.

Consoante asseverado da tribuna pelo ilustre patrono da Recorrente, as perdas deduzidas referem-se a valores de receitas que efetivamente foram oferecidos a tributação pela contribuinte, quando auferidos pelo regime de competência. Ou seja, o Fisco Federal não está incorrendo em qualquer prejuízo, pois, os tributos sobre essas receitas foram pagos anteriormente. E mais: a autuada, enquanto empresa com capital público e sociedade anônima é duplamente fiscalizada por órgãos internos, pelo que inexistente a menor possibilidade de os valores terem sido recebidos dos cliente e desviados.

A meu ver, cabe integral razão ao recorrente nesses argumentos. À medida que a empresa estava impossibilitada de cobrar e receber seus créditos junto aos clientes em

face dessas ações judiciais de compensação e, principalmente, em relação à maioria deles, fez prova de que efetuou procedimentos visando receber seus créditos, considerando ainda que se tratam de receitas tributadas em período anterior, considero que a situação se excepciona e a dedutibilidade dessas perdas encontram amparo no art. 340 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, cuja exegese é no sentido de permitir a dedução de perdas que realmente o contribuinte esteja impossibilitado de receber por razões que fogem à sua governabilidade.

Cumpre, então, dar provimento ao recurso nessa parte.

Em relação aos clientes COMPANHIA ENERGÉTICA CHAPECÓ e VALDENIR BORDINI MASSI - cujos valores glosados foram de R\$ 2.868.075,54 e R\$ 33.639,54 – os representantes da contribuinte não lograram êxito em comprovar a existência de ações judiciais, também em justificar as razões da falta de cobrança. Resta assim manter a tributação sobre tais valores no ano-calendário de 2008)..

Créditos Vencidos, e não Recebidos, há mais de Cinco Anos

A contribuinte reitera sua interpretação do significado de disposição constante no § 4º do art. 341 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), a seguir transcrito com destaque:

Registro Contábil das Perdas

*Art. 341. **Os registros contábeis** das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10):*

I - da conta que registra o crédito de que trata o §1º, inciso II, alínea "a", do artigo anterior;

*II - de **conta redutora** do crédito, nas demais hipóteses.*

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, §1º).

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, §2º).

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, §3º).

*§ 4º Os valores registrados na **conta redutora** do crédito, referida no **inciso II** deste artigo, poderão ser **baixados definitivamente** em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, §4º).*

Aduz a recorrente que o transcrito § 4º permitiria a dedução, como despesas, para determinação do lucro real, dos créditos vencidos e não recebidos há mais de cinco anos, independentemente do cumprimento das exigências constantes no art. 340 do RIR/99.

Vejamos os fundamentos da decisão recorrida nesta parte.

“(…)

Em síntese, o que se discute é o alcance do disposto no § 4º do art. 341 do RIR/99.

O simples transcurso do prazo de cinco anos – como diz entender a impugnante – autorizaria a pessoa jurídica a registrar como despesa em sua escrita comercial e a excluir de seu lucro líquido (mesmo para redução do lucro real) os créditos não pagos, bem como a dispensaria de adotar as providências de cobrança estipuladas no art. 340, sobretudo na alínea “c” do inciso II de seu § 1º.

Leitura atenta dos dois artigos referidos deixa apenas uma conclusão e esta não permite referendar a interpretação feita pela impugnante.

De início constata-se que o § 4º do art. 341 nada estabelece em relação a dispensar a pessoa jurídica do cumprimento das exigências estabelecidas no art. 340; em seguida, impende situar-se sua aplicação em momento posterior à fiel obediência ao ali disposto, já que apenas regulamenta a forma de “**Registro Contábil das Perdas**”, obviamente tratadas no artigo anterior, e não sobre exigências (ou sua dispensa) para admiti-las como despesas dedutíveis.

Com a só exceção do “crédito de que trata o § 1º, inciso II, alínea ‘a’” do art. 340², os demais serão registrados contabilmente mediante débito em conta de resultado e crédito em “**conta redutora do crédito**, nas demais hipóteses.” (art. 341, inciso II).

A obediência às disposições mencionadas implica manter na contabilidade e em demonstrativos contábeis, dela extraídos, valores eventualmente constantes na referida **conta redutora do crédito**, até que se passem cinco anos do vencimento com ou sem a ocorrência de pagamento (recuperação de créditos).

Exemplificativamente, pode-se dizer que pelo registro da perda será debitada uma conta de resultado, como “Créditos Vencidos Não Liquidados”, e creditada uma conta do Ativo Circulante, como poderia ser “Clientes – Créditos Vencidos Não Liquidados”, ao passo que após cinco anos sem que tivesse havido pagamento total, se poderia baixar definitivamente o valor da perda, mediante lançamento contábil em que seja debitada, segundo o exemplo supra, a conta do Ativo Circulante “Clientes - Créditos Vencidos Não Liquidados”, e creditada a conta do Ativo Circulante em que esteja registrado o crédito como, p. ex. “Clientes – Empresa Tal”.

Por outro lado, a legislação tributária determina o oferecimento à tributação dos créditos que venham, em qualquer tempo, a ser recuperados, conforme se vê no art. 343 do RIR/99:

Créditos Recuperados

Art. 343. *Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real (Lei nº 9.430, de 1996, art. 12).*

Parágrafo único. Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 12, parágrafo único).

A matriz legal do dispositivo acima, art. 12 da Lei nº 9.430, de 1996, tem atualmente a seguinte redação, disponível para consulta na página da Presidência da República, pelo link http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L9430.htm:

Créditos Recuperados

Art. 12. *Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.*

~~*Parágrafo único. Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor.*~~

~~*§ 1º Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor. (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).*~~

~~*§ 2º Nas operações de crédito realizadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nos casos de renegociação de dívida, o reconhecimento da receita para fins de incidência de imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido ocorrerá no momento do efetivo recebimento do crédito nas seguintes hipóteses: (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).*~~

~~*I - operação de financiamento rural; (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).*~~

~~*II - operação de crédito concedido a pessoa física no montante de até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). (Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).*~~

§ 1º Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 2º Nas operações de crédito realizadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, nos casos de renegociação de dívida, o reconhecimento da receita para fins de incidência de imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ocorrerá no momento do efetivo recebimento do crédito nas seguintes hipóteses: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - operação de financiamento rural; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - operação de crédito concedido a pessoa física de valor igual ou inferior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), apurado no momento da perda dos créditos. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Em conclusão deste subtópico, conclui-se por não caber razão à impugnante no que se refere à aplicação do disposto no § 4º do art. 341 do RIR/99 e, em decorrência, pela improcedência de sua impugnação neste particular.

Convém ainda destacar, além da improcedência da interpretação dada pela impugnante ao § 4º do art. 341 do RIR/99, que a análise da parte do pedido relativa a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, que completariam cinco anos no ano-calendário de **2010**, não cabe no presente processo administrativo fiscal, eis que, conforme consta nos autos de infração e no Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F), disponível para consulta conforme instruções à f. 5, o procedimento fiscal apenas abrangeu os anos-calendário de **2007**, **2008** e **2009**.

Em conclusão deste subtópico, é de ser julgada improcedente a impugnação, no que lhe toca, e mantida a correspondente parte dos lançamentos impugnados.

(...)”

A meu ver os fundamentos acima são irretocáveis, pelo que merecem confirmação nesta instância administrativa.

O parágrafo 4º. do art. 341 do RIR/99, combinado com o art. 340 do mesmo diploma, autoriza apenas a dedução dos valores até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), que não tenham sido recebidos após 5 anos de vencidos, sem a necessidade de cobrança judicial dos créditos.

Portanto, não cabe razão ao contribuinte quanto a esses argumentos.

Exigência da multa de ofício

A recorrente repisa as alegações quanto a inaplicabilidade da multa de ofício.

Reitero que as multas **de ofício** e **de mora**, são legalmente devidas, juntamente com os correspondentes tributos, além dos juros de mora, em circunstâncias completamente diversas: a primeira, com caráter de penalidade, em consequência de lançamento para constituição do crédito tributário em procedimento de ofício (multa de ofício) e a segunda, com caráter meramente compensatório pelo atraso, apenas no caso de recolhimento ou de pagamento espontâneo de tributo vencido, em data anterior ao início de qualquer procedimento fiscal de ofício.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da multa de ofício de 75%, é de se dizer que a apreciação desta matéria foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar questionamentos dirigidos a normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

É que em casos como este, em que a única forma de afastar uma determinada medida fiscal é a de negar validade aos atos nos quais são previstas, bastante limitada resta a atuação do julgador administrativo. Em razão de o assunto estar disciplinado em atos legais regularmente editados e em face de às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não ser dada a atribuição de apreciar questões relacionadas com a legalidade ou

constitucionalidade de qualquer ato legal, descabidas tornam-se quaisquer manifestações deste juízo.

Sobre a matéria, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf também consolidou seu entendimento em enunciado de Súmula, publicada no DOU nº 244, p. 71, Seção I, do dia 22 de dezembro de 2009:

SÚMULA CARF Nº 2

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim definida tal limitação, cumpre referendar o feito fiscal no que se relaciona à aplicação da multa de ofício de 75%.

CSLL

Tal qual asseverado pela decisão de 1ª. instância “o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, neste processo, é reflexo das mesmas infrações apuradas em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - **IRPJ**. Assim sendo, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao Auto de Infração do IRPJ faz coisa julgada em relação ao que lhe é decorrente, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em vista da íntima relação de causa e efeito.”

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter a tributação da CSLL e IRPJ somente sobre as glosas de R\$ 2.868.075,54 e R\$ 33.639,54 no ano-calendário de 2008.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira