



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

Processo n° 12448.720901/2013-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.405 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria PER/DCOMP
Recorrente BRASYMPE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA. INOCORRÊNCIA.

A ocorrência de nulidades em decisões recorridas devem ser especificamente demonstradas, não bastando a alegação genérica de ausência de fundamentação ou incongruência da base legal adotada.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. CONTRATO FIRMADO COM EMPRESA PÚBLICA. MULTA CONTRATUAL. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE.

As multas originárias de violação de instrumentos particulares e pactos mercantis, referentes à atividade da empresa, podem ser deduzidas da base tributável, vez que se apresentam como despesas inerentes à sua operação corriqueira, diferentemente daquelas aplicadas pela Administração Pública por condutas antijurídicas ou fruto do poder estatal de regulamentação setorial.

O simples fato de determinado contrato de natureza comercial ser firmado com empresa pública não é capaz de revestir as penas lá previstas de *multas administrativas*.

ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DO PRAZO DECADENCIAL.

A alteração pelo Fisco da base de cálculo de um determinado tributo apurado pelo contribuinte, ou mesmo a aplicação da correta alíquota, deve ocorrer por meio de lançamento de ofício (*auto de infração*), ainda que não haja exigência de crédito tributário, procedimento esse limitado ao prazo decadencial.

Mesmo que oposto ao contribuinte, por outras vias, novo cálculo de sua base tributável, tal manobra ainda deverá observar o devido prazo quinquenal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito pleiteado e homologar a compensação declarada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 576 a 838) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (fls. 518 a 532) que manteve a não homologação parcial de PER/DCOMPs, entendendo não ser a ora Recorrente detentora do todo o direito creditório expresso naquele pedido e declarações, rejeitando integralmente os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada (fls. 275 a 507).

Doravante, reproduzo parte do preciso e completo relatório elaborado pela DRJ de Ribeirão Preto/SP, quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade apresentada:

Tratam os autos de Declarações de Compensação transmitidas pela contribuinte em epígrafe, por meio das quais ela pretendeu compensar os débitos informados nas Dcomp abaixo discriminadas, indicando como direito creditório o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005, no valor total de R\$ 17.037.522,54:

04622.69428.081108.1.7.02-2858	07076.75569.290310.1.3.02-0838
09500.08818.280910.1.7.02-4262	10297.99430.020310.1.3.02-2840
19766.14191.101108.1.3.02-2327	21965.39749.280910.1.3.02-8319
25014.69729.121110.1.3.02-6917	26413.32757.020310.1.7.02-1740
30664.61421.280610.1.3.02-9033	31349.59957.050810.1.7.02-6141
32516.35365.020310.1.7.02-0609	35211.74851.220710.1.3.02-6048
41251.01755.271010.1.3.02-0066	41428.37900.270410.1.3.02-2843

Com o objetivo de verificar a liquidez e a certeza do direito creditório reclamado nas aludidas compensações, o Agente do Fisco encarregado da análise, por meio do termo de intimação de fls. 125/126, intimou a interessada para:

1- informar a composição contábil do valor de R\$ 347.182.093,71, escriturado na linha 01 (Receitas de Exportação Incentivada de Produtos – Befiex até 31/12/1987) da Ficha 06A (Demonstração do Resultado) da DIPJ 1446577 exercício de 2006, ano-calendário 2005;

2- informar a natureza da exclusão escriturada na alinha 39 (Outras Exclusões) da Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ 1446577 exercício de 2006, ano-calendário 2005, apresentando a respectiva documentação suporte e cópia do livro razão das contas envolvidas;

3- apresentar balancete com contas de resultado em 31/12/2005.

A contribuinte, em resposta juntada a fls. 128/129, esclareceu que houve erro de preenchimento na DIPJ, pois o valor de R\$

347.182.093,71 deveria ter sido informado na linha 06, que corresponde à Receita de Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria. Na oportunidade, comunica que é produtor independente de energia elétrica e que recebe concessões ou autorizações do poder público para produzir e comercializar energia elétrica.

Acerca da linha 39 da DIPJ (Outras Exclusões), explicou que:

93% do valor tem como natureza da exclusão a provisão para multas administrativas aplicadas pela Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE, conforme procedimento administrativo, por atraso na entrada em operação comercial das usinas termelétrica de Carapina e Ponta de Ubu, localizadas no Estado do Espírito Santo; esta multa foi registrada no passivo na conta de contingência em contrapartida da rubrica de despesas operacionais – não dedutível, no período de 2002 a 2004. Logo o valor que era apropriado em despesa era automaticamente adicionado na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O valor da multa era descontado do valor do faturamento a receber da CBEE. E, quando da efetivação do desconto, o valor que fora adicionado para efeito de cálculo dos tributos (IR e CSLL) era excluído na mesma proporção do valor que a Brasympe deixava de receber. É oportuno salientar que através de negociação o valor só passou a ser descontado a partir do ano de 2005.

(...)

Já 7% do valor tem sua natureza da exclusão o diferimento do faturamento a receber da CBEE, ou seja, a Brasympe apropriava o faturamento pelo regime de competência e pagava os impostos pelo regime de caixa, sendo assim, o PIS e a COFINS apropriados na contabilidade eram adicionados para fins de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, quando do recebimento (liquidação) do faturamento eram excluídos.

Em vista das justificativas oferecidas e da documentação que lhe foi apresentada, o Auditor-Fiscal responsável pela análise do caso proferiu seu entendimento no relatório de fls. 248/249.

Depois de explicar que o direito creditório indicado na declaração de compensação deve se revestir das qualidades de liquidez e certeza, consoante o disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional, apresentou as parcelas que compuseram o saldo negativo informado pela contribuinte na DIPJ:

Base de Cálculo do IRPJ	60.102.292,75
IRPJ Devido	15.001.573,19
(-) Isenção e Redução do Imposto	(15.001.573,19)
(-) IRPJ Retido na Fonte	(17.037.522,54)
(=) IRPJ a Pagar	(17.037.522,54)

A respeito da “Isenção e Redução do Imposto” no montante de R\$ 15.001.573,19, lembrou que a matéria já foi apreciada no auto de infração objeto do Processo nº 18471.001285/2008-81 e transcreveu a conclusão exarada pela Fiscalização na oportunidade:

Quanto ao ano-calendário de 2005, o valor preenchido na DIPJ, linha 10, ficha 12A, deduzido a título de isenção e redução do IRPJ, é inferior ao valor calculado pela fiscalização, descabendo portanto a glosa.

Sobre o IRPJ retido na fonte no valor de R\$ 17.037.522,54, relatou que os sistemas informatizados da RFB não confirmaram a retenção informada de R\$ 31.769,59, a qual teria sido realizada pela fonte pagadora CNPJ 00.000.000/4560-80 segundo a informação prestada pela interessada.

No entanto, a retenção em questão constou na DIRF entregue pela fonte pagadora 00.000.000/0001-91, o que levou a Fiscalização a confirmá-la.

Quanto à receita de R\$ 347.182.093,71, não obstante estivesse erroneamente informada na Linha 1 da Ficha 06A, constatou o Auditor-Fiscal que ela fora corretamente oferecida à tributação, uma vez que foi levada em consideração na Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real.

Por fim, apresentou a Fiscalização sua análise sobre as “Outras Exclusões” informadas na linha 39 da Ficha 09A. Neste tópico, depois de descrever as explicações da interessada, já transcritas no presente relatório, asseverou:

Em relação ao item (a) [93%], a Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE foi uma empresa pública vinculada ao Ministério de Minas e Energia, criada através do Decreto 3.900 de 29/08/2001. A autorização para a criação da CBEE foi concedida à União pela Medida Provisória n. 2.209 de 29/08/2001, que estabeleceu que a empresa encerraria suas atividades em 30/06/2006. O objetivo da CBEE foi a aquisição, o arrendamento e a alienação de bens e direitos, a celebração de contratos e a prática de atos destinados à viabilização do aumento da capacidade de geração e da oferta de energia elétrica de qualquer fonte em curto prazo e à superação da crise de energia elétrica e ao reequilíbrio de oferta e demanda de energia elétrica. O processo de inventariança da CBEE e a conclusão deste procedimento foram regulados pelos Decretos 5.826, de 29/06/2006, e 191, de 20/08/2007. Neste sentido, conclui-se que

as multas aplicadas pela CBEE à Brasympe Energia S/A decorreram de infrações a legislação não tributária.

O parágrafo 5º do artigo 344 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), estabeleceu tratamento aplicável a multas fiscais; assim, as multas por infração a leis não tributárias não se enquadram nesta norma. Por essa razão, a sua dedutibilidade fica condicionada ao preceito geral inscrito no artigo 299 do RIR/99, que determina que as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

De acordo com o Parecer Normativo CST nº 61/79, não se admite considerar como necessárias à atividade da empresa as despesas relativas a atos e omissões proibidos e punidos por norma de ordem pública. Sendo assim, as multas aplicadas pela CBEE à Brasympe devem ser consideradas como indedutíveis.

Sobre o assunto, o Conselho de Contribuintes proferiu diversas decisões, exemplificados nos seguintes acórdãos:

MULTAS ADMINISTRATIVAS - Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas administrativas (SUNAB, DETRAN, CLT) por não se revestirem das características de natureza compensatória e nem preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade (Ac. 1º CC 102-26.138/91 - DO 31-12-91).

MULTAS DA CAPITANIA DOS PORTOS - Indedutíveis as multas aplicadas pela Capitania dos Portos, não comprovada a necessidade delas para a atividade operacional. As exceções previstas referem-se tão-somente às multas por infrações fiscais como regra indedutíveis (Ac. 1º CC 101-77.460/87 – DO 23-3-88).

Pelos motivos expostos, esta exclusão não foi admitida na apuração do lucro real e, conseqüentemente, na apuração do saldo negativo de IRPJ.

Acerca dos 7% restantes, a Fiscalização aceitou a justificativa apresentada pela contribuinte.

Com base no entendimento exarado, o Auditor-Fiscal recompôs o cálculo do saldo negativo atinente o ano calendário de 2005 da seguinte forma:

Descrição	Valor
Lucro Real apurado pelo contribuinte	60.102.292,75
(+) Exclusão não Admitida - Item 3 (a) acima	51.501.911,87
(=) Base de Cálculo Ajustada	111.604.204,62
IRPJ e Adicional Devidos	27.877.051,16
(-) Isenção e Redução do Imposto (*)	(15.001.573,19)
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	(17.037.522,54)
(=) Saldo Negativo Ajustado	(4.162.044,57)

(*) Este valor não foi alterado, pois na DIPJ A C 2005 nº 1446577 (fls. 74 a 99), o contribuinte não preencheu as fichas relativas ao Lucro da Exploração. Ressalte-se que a base de cálculo do incentivo não é o lucro real, mas sim a receita líquida da atividade, que, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 13/80 não deve ser ajustada por parcelas consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.

O entendimento exarado no relatório de fls. 239/247 foi aprovado pelo Despacho Decisório de fls. 248/249, cujo teor reproduzo a seguir:

Com base no Parecer Conclusivo n.º 57/2013 às fls. 239 a 247 deste processo, que aprovo e adoto, o qual fica fazendo parte deste Despacho Decisório como se nele estivesse transcrito, DECIDO:

A) RECONHECER PARCIALMENTE O DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO, RELATIVO AO SALDO NEGATIVO DE IRPJ APURADO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2005, NO VALOR DE R\$ 4.162.044,57;

B) HOMOLOGAR AS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO ABAIXO LISTADAS:

04622.69428.081108.1.7.02-2858	7076.75569.290310.1.3.02-0838
09500.08818.280910.1.7.02-4262	10297.99430.020310.1.3.02-2840
19766.14191.101108.1.3.02-2327	1965.39749.280910.1.3.02-8319
25014.69729.121110.1.3.02-6917	26413.32757.020310.1.7.02-1740
30664.61421.280610.1.3.02-9033	31349.59957.050810.1.7.02-6141
32516.35365.020310.1.7.02-0609	35211.74851.220710.1.3.02-6048
41251.01755.271010.1.3.02-0066	41428.37900.270410.1.3.02-2843

C) DEFERIR PARCIALMENTE O PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO 14821.80068.011210.1.6.02-3667, NO VALOR DE R\$ 2.735.846,08.

Cientificada da decisão proferida pela DRF em 04/06/2013, a interessada ofereceu sua manifestação de inconformidade, a qual foi juntada aos autos a fls. 275/293.

Depois de sustentar a tempestividade do oferecimento da contestação, informa que “atua como produtora independente de energia elétrica, mediante a exploração de seis centrais geradoras termelétricas e, para a consecução de suas atividades”.

Informa que o processo trata de pedido de restituição e de compensações declaradas, as quais se fundamentaram em direito creditório originado do saldo negativo apurado no ano calendário 2005, parcialmente reconhecido pelo Fisco.

Em sede preliminar, argui que o despacho decisório combatido é nulo, “pela falta de comprovação válida e robusta dos motivos que ensejaram o deferimento parcial do pedido de restituição pleiteado, em descompasso com a legislação aplicável e em

flagrante violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório”.

Argui que o despacho decisório apresenta dispositivos legais inconsistentes e que o pedido de restituição foi parcialmente deferido porque não foram reconhecidas deduções supostamente não admitidas por lei.

Considera a motivação do ato decisório deveras ampla e insuficiente, não tendo sido apurada, pela Fiscalização, a natureza da multa deduzida da base de cálculo do IRPJ.

Entende ser ultrapassada a jurisprudência colacionada pela Fiscalização, as quais versaram sobre multas administrativas, “o que não se coaduna ao presente caso, que trata eminentemente de multa contratual”.

Conclui que “a autoridade fiscal se utiliza de argumentos não devidamente comprovados, baseando-se em meras presunções equivocadas, em sentido contrário não a um, mas a todos os princípios que regem o ordenamento tributário pátrio e os atos da Administração Pública em geral”, notadamente os princípios da ampla defesa, do contraditório, da legalidade, da vinculação.

Defende que a adequada motivação é pressuposto de validade do ato administrativo, segundo a doutrina apresentada, e que a decisão questionada deveria ser reformada em virtude da presunção de que as despesas em questão, deduzidas do lucro real pela contribuinte, não seriam necessárias à atividade da interessada.

Antes de adentrar no mérito, discorre acerca do instituto da restituição.

Aduz que o direito à restituição, previsto no artigo 165 do CTN, está unido ao princípio da moralidade mencionado no artigo 37 da Constituição Federal, segundo a lição de Cleucio Santos Nunes:

Quanto à moralidade administrativa, isso tem a ver com o princípio fundamental do direito que se sustenta no axioma que veda o enriquecimento sem causa.

Sustenta que o direito à restituição, por estar lastreado em normas constitucionais, não pode ser “suprimido, embaraçado ou impossibilitado pela legislação de inferior hierarquia”.

Assevera que, no caso concreto, o direito creditório não foi reconhecido sob o argumento de que as deduções não poderiam ser realizadas, uma vez que não seriam necessárias à manutenção da atividade da contribuinte. No entanto, “não foi apresentado qualquer argumento que justificasse essa presunção de que tais despesas não seriam operacionais e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ”.

Prossegue, argumentando que as deduções se originaram do pagamento de multas contratuais decorrentes do atraso na

operação comercial de usinas termelétricas, prevista em contrato firmado com a Comercializadora Brasileira de Energia Emergencial – CBEE.

Expõe que, segundo o disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964, são dedutíveis as despesas realizadas na manutenção da atividade da fonte produtora de receitas.

A fim de justificar a dedutibilidade das despesas em questão, alega ter informado à Fiscalização que:

93% deste valor [R\$ 55.143.406,87] tem como natureza a provisão para multas aplicadas pela CBEE por atraso no cumprimento de obrigações contratuais, conforme contratos anexos (Doc. 04), ao passo que os outros 7% tem sua natureza da exclusão o diferimento do faturamento a receber da CBEE.

Todavia, segundo suas palavras:

em relação aos 93%, a autoridade fiscal entendeu que a dedutibilidade das despesas ficaria condicionada a previsão do art. 299, do RIR/99, o qual determina que as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa, não tendo considerado as multas contratuais arcadas pela Requerente como necessárias, considerando-as, portanto, indedutíveis.

Lembra que o Fisco procurou corroborar sua decisão em decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes em 1988, 1990, 1995 e 1998, que, além de superadas, tratam de multa administrativa, não de multa contratual.

Traz a colação o Parecer Normativo CST nº 50, de 1976, o qual admite que multas contratuais fazem parte do risco da atividade e estão diretamente relacionadas à manutenção da respectiva fonte geradora de receitas:

É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que obrigue o representante comercial, o mandatário ou o comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias.

(...)

3. Ora, o encargo em apreço resulta de uma garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria, cuja estimativa é, evidentemente, fator indispensável a qualquer programação industrial tecnicamente aceitável. A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.'

Registra que as multas deduzidas não são multas decorrentes de lei, como entendeu a Fiscalização, mas oriundas do contrato firmado entre a interessada e a CBEE.

Defende que a penalidade é inerente ao risco do negócio e está intimamente ligada à sua atividade, o que permite lhe atribuir as “características da dedutibilidade, da normalidade e da necessidade previstas na legislação do Imposto de Renda”.

Ademais, caso não pagasse as multas em comento, não conseguiria desenvolver suas atividades, o que demonstra a necessidade de tais despesas, segundo o conceito prescrito no § 1º do artigo 299 do RIR/99.

Transcreve decisões do CARF e do extinto Conselho de Contribuintes que admitiriam a dedutibilidade de multas contratuais.

Acredita não “restar dúvidas de que as despesas incorridas com os pagamentos das multas por descumprimento de cláusulas contratuais estão diretamente ligadas à atividade da Requerente e, sem o pagamento das mesmas, suas operações seriam fatalmente prejudicadas”.

Destaca, ao encerrar sua exposição, que “a CBEE não exercia poder de polícia, não tendo ocorrido qualquer processo administrativo para aplicação da multa, sendo esta apenas uma penalidade contratual”.

Ante o exposto, requer que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade interposta, anulando-se o despacho decisório questionado e deferindo-se, integralmente, o pedido de restituição formulado.

O v. Acórdão proferido negou provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada, afastando inicialmente a alegação de nulidade do despacho decisório, por suposta obscuridade que teria ferido o direito de defesa do Contribuinte e, no mérito, igualmente rejeitou as razões, entendendo que não haveria prova de liquidez e certeza do suposto crédito, vez que a documentação juntada não corroborava com a alegação de que o valor controverso, na verdade, teria origem em despesas dedutíveis com multas contratuais, bem como não teria procedido corretamente à exclusão dos supostos valores da base cálculo tributável do ano-calendário de 2005. Confira-se a ementa e trecho do r. *decisum*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Não é nulo o despacho decisório que apresenta motivação adequada, dado o contexto em que se desenvolveu o procedimento fiscal, e que permitiu à contribuinte compreender perfeitamente as razões que levaram o Fisco a não reconhecer a integralidade do direito creditório pleiteado.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.

A contribuinte tem o ônus de comprovar a liquidez e a certeza do direito creditório que embasou a compensação examinada pelo Fisco, segundo o artigo 170 do Código Tributário Nacional.

ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, compete à manifestante comprovar o alegado.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

(...)

As despesas, como se sabe, representam os dispêndios realizados pela empresa no desempenho de suas atividades, ou seja, são sacrifícios que se fazem para a obtenção de receita, os quais influenciam o resultado apurado ao final do exercício. Logo, independentemente de se tratar de multa contratual ou administrativa, a penalidade deve ser reconhecida no passivo da empresa com contrapartida em contas de despesa.

Com isso, até prova em contrário, as multas incorridas já interferiram no lucro contábil apurado pela empresa, o qual foi indicado na Linha 01 da Ficha 09A da DIPJ (R\$ 31.205.580,39):

51. LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	34.339.277,96
52. (-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	3.133.697,57
53. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	31.205.580,39
54. (-) Provisão para o Imposto de Renda	8.686.715,49
55. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	22.518.864,90

Se tais despesas já teriam contribuído para a formação do lucro contábil apurado, não vislumbro motivo plausível que valide a inclusão delas no campo destinado a “Outras Exclusões” (Linha 39 da Ficha 09A da DIPJ).

A explicação dada pela interessada, portanto, sugere que a mesma despesa tenha sido computada duas vezes na redução da base de cálculo do IRPJ: a primeira, como despesa na apuração do lucro contábil e a segunda, como exclusão na formação do lucro real.

Acrescente-se que a DIPJ transmitida pela contribuinte já trouxe informações sobre multas incorridas no ano calendário de 2005. Na Linha 19 da Ficha 05A da DIPJ, informou-se que ocorreram despesas com multa no montante de R\$ 24.852.529,43, as quais não são dedutíveis.

19. Multas	24.852.529,43	24.852.529,43
------------	---------------	---------------

Além disso, na linha 30 da Ficha 05A da DIPJ, outras despesas não dedutíveis foram informadas (R\$ 208.978,97), resultando no total de R\$ 25.061.508,40 de despesas indedutíveis:

30. Outras Despesas Operacionais	7.627.101,43	208.978,97
31. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	38.395.848,02	25.061.508,40

Ora, as despesas em questão reduziram o lucro contábil e, dada a sua indedutibilidade, foram adicionadas ao resultado para apuração do lucro real:

01.Lucro Líquido antes do IRPJ	31.205.580,39
ADIÇÕES	
02.Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	270.605,07
03.Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	25.061.508,40

Verifica-se, então, que não é aceitável, em princípio, a justificativa dada pela contribuinte de que 93% do valor de “outras exclusões” se refere a multas contratuais que lhe foram impostas.

Caso, realmente, se tratasse de multas que a interessada reputou dedutíveis, era de se esperar que tivessem sido informadas na primeira coluna da Linha 19 da Ficha 05A, não sendo computadas na segunda coluna da mencionada linha. Com isso, tais valores não seriam nem adicionados ao lucro contábil nem excluídos dele na apuração da base de cálculo do IRPJ.

As provas trazidas aos autos pela manifestante (a carta de fls. 206/210, o Termo de Solução Amigável de Controvérsia de fls. 211/214) e o contrato nº PIE.005.02-1 com seus aditivos de fls. 465/507) não lhe socorrem, posto que não se prestam a confirmar a veracidade das alegações oferecidas na manifestação de inconformidade.

Estes documentos comprovam que a interessada firmou contratos com a CBEE, os quais previam sanções pecuniárias em caso de descumprimento. Provam, também, que houve, de fato, o descumprimento de cláusulas contratuais.

Todavia, considerando que o Termo de Solução Amigável de Controvérsia não foi assinado pelas partes, não se tem provas sobre qual o valor da multa contratual nem o momento em que foram exigidas pela CBEE. Ademais, o valor indicado no aludido termo (R\$ 1.489.308,66) em nada se aproxima do valor total das deduções em discussão (R\$ 51.283.368,39 = 93% de R\$ 55.143.406,87).

Como se vê, a manifestante não comprovou a veracidade das suas alegações, ônus que lhe é imposto pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

(...)

Uma vez que a contribuinte não comprovou a liquidez e a certeza do direito creditório pleiteado, nos termos do artigo 170 do CTN, in verbis, correta a decisão da DRF de não reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado (...)

Logo após a prolatação do v. Acórdão, foi juntado aos autos Comunicação de Compensação de Ofício nº 50/2014, informando que haveria débito aberto no valor de R\$ 2.209,99 e que, seria então, subtraído tal valor dos R\$ 2.735.846,08, originalmente destinado à restituição (PER) do Contribuinte, como determinado pelo r. Despacho Decisório.

Em face de tal comunicado, atendendo ao prazo de 15 dias, a ora Recorrente opôs Manifestação de Inconformidade (fls. 545 a 571).

E, na sequência, diante do v. Acórdão, foi oposto o Recurso Voluntário (fls. 576 a 838), ora sob apreço, alegando a nulidade do v. Acórdão recorrido e a nulidade do r. Despacho Decisório, seja por defeito de motivação ou por falta de análise de documentos, violando ambos decisórios o seu direito constitucional de defesa; no mais, traz as mesmas alegações de seu primeiro *apelo*, mas colaciona novas informações acerca da origem do crédito pleiteado. Junta também novos contratos e termos de solução amigável de conflito.

Ainda, posteriormente, foi juntado aos autos a Comunicação de Compensação de Ofício nº 07108-0000000039/2017, igualmente objeto de nova Manifestação de Inconformidade da ora Recorrente.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Ainda que existam, entranhados no autos, *Comunicações de Compensação de Ofício*, confeccionadas após a prolatação do v. Acórdão recorrido, e Manifestações de Inconformidade, devidamente ofertadas pela ora Recorrente, pendentes de análise pela instância ordinária, entende este Conselheiro não ser tal fato prejudicial à matéria objeto do Recurso Voluntário, não havendo dependência com o julgamento a ser agora procedido, muito embora tal ocorrência deva ser observada.

Preliminarmente, alega a Recorrente ser nulo o v. Acórdão por não estar em conformidade com *a legislação aplicável*, com *a situação fática* e que careceria de *motivação*, violando o art. 93 da Constituição Federal. Contudo, apesar de trazer inúmeras citações doutrinárias e julgados de Tribunal Regional Federal e do Tribunal Superior do Trabalho sobre a validade dos atos administrativos, não há qualquer demonstração da forma como aquele r. *decisório*, efetivamente, conflita-se com a legislação e com os fatos.

A leitura do v. Acórdão revela a inexistência de tal nulidade, tendo sido abordadas, de forma profunda e bastante analítica, todas as alegações e documentos da Manifestação de Inconformidade e as demais provas anteriormente trazidas aos autos, desde o atendimento à Fiscalização.

Assim, não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Em prosseguimento, alega a Recorrente ser também nulo o r. Despacho Decisório, por este não possuir *comprovação válida e robusta dos motivos que ensejaram o deferimento parcial do pedido de restituição pleiteado*. Aponta que este traz jurisprudência antiga e superada, e que os dispositivos legais apontados como fundamento do lançamento são *inconsistentes*.

Principalmente, nesse ponto, explica a Parte que, nas conclusões daquela decisão denegatória inicial, não há *a prova* de que seriam as despesas com multas contratuais não dedutíveis, quando confrontadas com o conteúdo dos *Termos de Solução Amigável de Controvérsia*, referentes aos *Contratos de Suprimentos de Energia n.ºs PIE 012.02-0, PIE 013.02-0 e PIE 005.02-0*, nos quais estariam expressos os valores das multas, então provisionados e excluídos.

Também afirma não ter, igualmente, a DRJ de Ribeirão Preto considerado essa documentação, padecendo da mesma nulidade.

Na verdade, os autos revelam que a documentação apontada foi somente acostada de forma completa e compreensível quando da interposição do Recurso Voluntário. Ainda, dentro de tal argumentação, estes documentos são indicados apenas como "DOC. 09" no Recurso Voluntário, não se fazendo menção às suas folhas nos autos, o que até poderia demonstrar juntada em momento anterior.

O próprio v. Acórdão recorrido atesta que, até sua prolação, só havia sido juntado uma carta da CBEE, uma minuta, não assinada e com rasuras, de um Termo de Solução Amigável de Controvérsia (em atendimento à Intimação da Fiscalização, previamente ao r. Despacho Decisório) e o Contrato de Suprimento de Energia nº PIE 005.02-1, com alguns aditivos contratuais desse mesmo instrumento (este último, somente acostado em sede de Manifestação de Inconformidade), fato esse que se confirma com a leitura integral do processo.

Assim, logicamente, não pode existir qualquer nulidade, em qualquer uma das decisões anteriores, baseada na ausência de análise ou desconsideração de informação contida em prova acostada em momento posterior.

Da mesma forma, não é explicado como se manifesta a suposta *inconsistência* dos normativos, utilizados como base legal para a não homologação, devendo ser rejeitadas tais alegações.

Superadas as preliminares, passa-se a analisar o mérito da contenda, qual seja a natureza das multas sofridas pela Empresa e a sua possibilidade de dedução da base tributável do IRPJ.

Em primeiro lugar, mister frisar que o r. Despacho Decisório fundamenta a não homologação do crédito pleiteado no entendimento de que, se de fato, 97% das *outras despesas* constantes na sua DIPJ teriam sido multas aplicadas pela CBEE à Recorrente, estas

teriam natureza de *multas administrativas*, como de infração à lei (não tributária), sendo, portanto, indedutíveis.

Pertinente observar aqui que o questionamento sobre a postura contábil da Empresa, referente a forma de registro dos valores de tais multas em sua declaração do ano-calendário de 2005, somente foi aventado pela DRJ.

Diante disso, alega a Recorrente serem tais multas penalidades contratuais e não sanções por descumprimento de normas públicas, trazendo contratos e outros instrumentos particulares firmados com a CBEE, já mencionados.

De fato, os Contratos e Termos apresentados exprimem uma transação comercial de fornecimento de potencial energético, que, por sua vez, é o objeto de produção da Recorrente. Os instrumentos são longos e complexos, trazendo nomenclatura e especificações técnicas, além de todas as disposições típicas sobre seu objeto, preço, prazo, penalidades e foro, possuindo até a previsão de prestação de garantias e cláusula de confidencialidade, reforçando a relação mercantil lá firmada.

Observe-se que a motivação das multas foi a falta de entrega, na data aprazada, do potencial energético contratado, especificamente delimitado e objetivado naqueles pactos individuais e específicos, e não a violação de normas ou regras setoriais.

Exemplificativamente, observe trecho do Termo de Solução Amigável de Controvérsia (fls. 836):

- 3) A CBEE reconhece ter havido Excludente de Responsabilidade com relação a:
- (i) 56 (cinquenta e seis) dias no atraso verificado na UTE CIVIT; e (ii) 6 (seis) dias no atraso verificado na UTE TUBARÃO, isentando, pois, a BRASYMPE de culpa, com relação a tais atrasos;
- 4) A BRASYMPE efetuará o pagamento, a título de PENALIDADE POR ATRASO PELO PIE, dos valores, devidamente atualizados até 31 de julho de 2005, de:
- 4.1 – R\$ 9.698.251,38 (nove milhões, seiscentos e noventa e oito mil, duzentos e cinquenta e um reais e trinta e oito centavos), pelo atraso verificado na UTE CARAPINA;
 - 4.2 – R\$ 73.445,70 (setenta e três mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e setenta centavos), pelo atraso verificado na UTE CIVIT;
 - 4.3 – R\$ 10.763.664,83 (dez milhões, setecentos e sessenta e três mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e oitenta e três centavos), pelo atraso verificado na UTE PONTA DE UBU; e
 - 4.4 - R\$ 1.611.840,63 (um milhão, seiscentos e onze mil, oitocentos e quarenta reais e sessenta e três centavos), pelo atraso verificado na UTE TUBARÃO.

Ao seu turno, a Companhia Brasileira de Energia Emergencial -CBEE, ainda que seja uma empresa pública, nos termos do Decreto nº 3.900/2001, não se reveste ou exerce função de uma Autarquia, Agência Reguladora ou órgão da Administração Pública direta, que possuiria *poder de polícia* ou até a competência para editar normativos jurídicos, sendo mera pessoa jurídica de direito privado¹.

Diferentemente dos casos em que a Administração Pública direta lavra uma multa por conduta antijurídica ou uma Agência Reguladora aplica sanção regulatória, as multas aqui apresentadas têm origem, pura e exclusiva, em instrumentos, firmados bilateralmente entre a CBEE e a Recorrente, tratando-se suas disposição apenas de *norma entre as partes*, individual e concreta. Nenhum normativo, legal ou infralegal, é invocado para a aplicação dessas penalidades.

Ora, se uma determinada empresa privada, que firma contrato de fornecimento de insumos a uma empresa pública, vir a sofrer penalidade pecuniária, contratual, pelo atraso na entrega destes bens, deverá a mesma atribuir a esta despesa tratamento contábil idêntico ao de uma multa ambiental, aplicada pelo IBAMA, pela verificação de dano ambiental? Isso não é nada razoável e muito menos adequado à técnica e à sistemática das normas de tributação da renda.

¹ Curso de Direito Administrativo. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 179.

O objetivo de tal exemplo hipotético é demonstrar que, ainda que o setor elétrico seja altamente regulado pelo Estado, nem toda multa paga por companhia deste setor em favor de pessoa jurídica pertencente à Administração Pública terá natureza de *multa administrativa*, principalmente se em decorrência de relação comercial com empresa pública.

A relação expressa nos Contratos não é nem de prestação direta de serviço público e muito menos de regulamentação setorial.

Desse modo, no que tange à sua dedutibilidade, diferente das multas administrativas², uma pena por violação de cláusula contratual, mercantil, está diretamente ligada ao desenvolvimento das atividades dos contribuintes, sendo uma figura onipresente nos ambientes de qualquer setor da economia.

Frise-se, mais uma vez, que o fato que deu ensejo à deflagração das multas foi o atraso na entrega do objeto contratual, situação bastante comum e normal na execução de quaisquer contratos.

O art. 299 do RIR/99 é claro ao dispor que serão dedutíveis aquelas despesas que se apresentam como *incorridas para a realização das transações*, que *são usuais ou normais*:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

² No Acórdão nº 9101.002.196, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, publicado em 27/02/2016, entendeu-se que as multas aplicadas pela ANEEL a empresa distribuidora de energia elétrica são indedutíveis, por possuírem a mesma natureza de sanções por infrações à Lei, como multas de trânsito e ambientais.

Em relação ao tema, a Administração Tributária já fez pronunciamentos, que há muito perduram, como comenta Hiromi Higushi³:

É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que obrigue o representante comercial, o mandatário ou comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias (PN CST nº 50/76).

O PN nº 66/76 definiu também que são dedutíveis do lucro operacional as perdas em benefício do vendedor, quando originárias do inadimplemento de obrigação assumidas pelo comprador em contrato de compra e venda mercantil, desde que decorrentes de cláusula contratual.

E, de maneira bastante objetiva, esta mesma C. 2ª Turma Ordinária, por meio do Acórdão nº 1402-00.394, de relatoria do I. Conselheiro Antônio José Praga de Souza, publicado em 27/01/2011, sustentou a mesma posição. Confira-se a ementa de tal julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS NECESSÁRIAS. MULTA CONTRATUAL.

Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual ou perda em atividades operacionais. *Outrossim, devem ser adicionados na apuração do IRPJ e CSLL os dispêndios incorridos por liberalidade do contribuinte.*

DESPESAS. CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES DE CLASSE. CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS.

Inadmissível a dedução de contribuições a entidades de classe não compulsórias, que não se enquadrarem nas hipóteses de exceção do inciso V, do art.13, da Lei nº 9.249/95.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS DEDUTIBILIDADE

Não tratando, a situação fática, de perdas provisórias, isto é, a créditos para os quais não foi dada quitação ao devedor, mas que já estejam vencidos há um ou dois anos, conforme previsto no art. 9º da Lei 9.430/96, não há que se falar em esgotamento das possibilidades e meios de cobrança. Os abatimentos concedidos ao devedor na liquidação de operações de crédito

³ Imposto de Renda das Empresas. 41ª Ed. São Paulo : IR Publicações, 2106. p. 300.

classificam-se como despesas operacionais e são dedutíveis do lucro operacional.

Recurso Voluntário Provido em Parte .

Posto isso, entende-se, então, que multas advindas do descumprimento de cláusulas contratuais, como as apresentadas pela Recorrente, são dedutíveis como despesas operacionais. O simples fato de a relação mercantil se dar com uma empresa pública não é capaz de revestir as penas contratuais aplicadas de *multas administrativas*.

Quanto à comprovação da efetiva ocorrência das despesas, todos os Instrumentos Particulares e outros Termos firmados em relação às multas sofridas foram juntados aos autos, ainda que parte deles em sede de Recursos Voluntário, apresentando-se, agora, conjunto probatório robusto e bastante satisfatório.

Frise-se que existe previsão expressa para que os montantes das multas sofridas fossem abatidos dos pagamentos da CBEE à Recorrente, a partir de 2005, como alegado e contabilizado pela Recorrente, como se verifica dos Termos de Solução Amigáveis (fls. 826):

5) O valor total da penalidade, mencionado no item 5, será deduzido dos pagamentos referentes às faturas de POTÊNCIA GARANTIDA, dos meses de julho a dezembro de 2005;

Ainda que as provisões originais das sanções contratuais montem em R\$ 51.283.368,39 e a soma dos valores das multas efetivamente transcritos nos Termos de Solução Amigável de Controvérsia (fls. 823 a 838) alcance R\$ 59.304.380,30, tal discrepância não pode ser empecilho ao reconhecimento do direito da Recorrente.

Primeiro porque a detida análise dos contratos mostra que as multa foram calculadas com base em períodos diários de atraso, previstos nos contratos originais (fls. 719):

Para cada DIA de atraso da DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL de qualquer FASE DO EMPREENDIMENTO uma Penalidade por Atraso correspondente a:

$$P \text{ Atraso} = PPC \times PP / 30$$

Onde:

P Atraso = Penalidade por Atraso na disponibilização de POTÊNCIA CONTRATADA

PPC = Preço da POTÊNCIA CONTRATADA

PP = POTÊNCIA PROPOSTA para a FASE DO EMPREENDIMENTO

Parágrafo Único O somatório mensal dos valores das Penalidades por Atraso na primeira FASE DO EMPREENDIMENTO será deduzido da GARANTIA DO PIE. Para as demais FASES DO EMPREENDIMENTO, a dedução será feita na Fatura de Suprimento de Energia do MÊS.

Assim, por se tratar de uma *provisão* de multa ainda não sofrida, cujo cálculo leva em considerações os dias do atraso percebido, não há como exigir-se encontro preciso desses valores.

Em acréscimo, o valor das provisões originalmente efetuadas daquelas sanções (contabilizadas em 2002, 2003, 2004 e 2005 - totalizando R\$ 51.283.368,39) é naturalmente menor que a monta de multas efetiva sofridas, posteriormente ajustadas e firmadas nos Termos de Solução Amigável de Controvérsia (R\$ 59.304.380,30), vez que levou em consideração atualizações monetárias e outras variações contratuais de valores aplicáveis e incidente nesse interregno, (*vide* Item 4 do Termo de Solução Amigável de Controvérsia - fl. 836), existindo até mecanismos contábeis para tal ajuste entre o provisionamento e efetivo dispêndio de despesas.

Por último, para afastar qualquer dúvida sobre este ponto, como claramente se observa, o valor das multas aproveitadas contabilmente no ano-calendário de 2005 é menor do que aquele efetivamente ajustado com a CBEE, afastando-se um eventual excesso de dedução e o prejuízo estatal.

Derradeiramente, no que tange à postura contábil da Recorrente na obtenção de sua base de cálculo, ainda que questionada espontaneamente pela DRJ, observa-se que os autos versam sobre créditos oriundos de *saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005*, que a Fiscalização entendeu ser menor do que aquele registrado em suas contas e apresentados em suas declarações, por se opor às reduções efetuadas, aumentando, consequentemente, o montante de imposto devido.

Então, na verdade, o objeto material de divergência entre o Contribuinte e a Fiscalização foi a base de cálculo daquele ano-calendário de 2005 (inclusive, fora efetivamente elaborada planilha, recalculando textualmente a *base tributável* "correta" do período - fls. 246).

Ao seu turno, o r. Despacho Decisório, que deu início a esta contenda, onde se efetuou tal novo cálculo, ocorreu apenas em 2013, quase 8 anos após o encerramento do ano-calendário.

Assim, ainda que não expressamente alegado pelo Contribuinte, todos os elementos presentes nos autos levam à conclusão de que se está diante do questionamento do montante de *imposto devido*, calculado pelo Contribuinte no ano-calendário de 2005, produto direto da *base cálculo* percebida naquele período (não há questionamentos pela Fiscalização das estimativas recolhidas, cômputo do imposto retido na fonte, ou qualquer outro elemento que teria diretamente composto o *saldo negativo de imposto a recolher*).

Ainda que a alteração de resultado fiscal que aponta *saldo negativo* de certo tributo possa não importar em exigência de crédito tributário, certamente, tal manobra demanda postura formal, individual e específica do Fisco.

Nesse sentido, o §4º do art. 9 do Decreto nº 70.235/72⁴ é claro quando determina a lavratura de *auto de infração* pela Autoridade Tributária, mesmo quando *constatada infração à legislação tributária*, que *não resulte exigência de crédito tributário*. É exatamente a situação em tela, vez que questionou-se e recalculou-se a *base tributável* do IRPJ devido pela Recorrente para fundamentar a negativa de homologação do crédito pleiteado.

Uma vez que tal postura Fiscal deveria, então, ser objeto de *autuação*, a ela se aplicam todos os mecanismos de controle de legalidade exigida dos atos da Administração Tributária, inclusive o prazo decadencial, seja dentro da contagem preconizada no art. 150, § 4º ou no art. 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional.

Desse modo, em 2013 não poderia ser, mesmo indiretamente, por via transversa, recalculada a *base tributável* do Contribuinte sem a atenção ao prazo decadencial, que no caso, ainda que sob a hipótese mais favorável ao Fisco, teria se esgotado no início de 2011, o que acaba por garantir o direito ao crédito percebido e à compensação pleiteada.

⁴ Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o crédito pleiteado no valor de R\$ 51.283.368,39, referente a saldo negativo de IRPJ percebido no ano-calendário de 2005, homologando-se o PER e as DCOMPs em questão, até o limite desse montante.

Em relação às Manifestações de Inconformidade opostas em face da Compensação de Ofício, informada pelo *Comunicado 50/2014* e da Compensação de Ofício, informada pelo *Comunicado 07108-0000000039/2017*, encartadas nestes autos, apesar da competência deste Conselheiro estar adstrita à matéria objeto de Recurso Voluntário, entende-se ser necessário o desmembramento processual das contendas independentes, geradas por tais atos fazendários ulteriores, já devidamente impugnados, sendo, de forma individual, encaminhadas as razões recursais para a apreciação da instância competente, sem prejuízo do prosseguimento deste processo administrativo.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.