



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721161/2011-02
ACÓRDÃO	1301-008.366 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONVAP ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ E CSLL. INDENIZAÇÃO CONTRATUAL. CLÁUSULA PENAL COMPENSATÓRIA. NATUREZA MISTA. DANOS EMERGENTES E LUCROS CESSANTES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.

A indenização recebida em virtude de rescisão contratual pode assumir natureza mista, englobando simultaneamente a recomposição de perdas efetivas (danos emergentes, não tributáveis) e a compensação por ganhos frustrados (lucros cessantes, tributáveis). Contudo, a exclusão de verbas da base de cálculo do imposto sob a alegação de recomposição patrimonial exige prova material inequívoca do desfalque sofrido. Inexistindo comprovação contábil e documental segregada da perda de capital, impõe-se a manutenção do lançamento e a tributação sobre a totalidade da rubrica, caracterizada juridicamente, por exclusão probatória, como acréscimo patrimonial.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não se cumula com a multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir apenas a sanção principal (multa de ofício), em observância ao princípio da consunção.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), sobre o valor correspondente à multa de ofício, nos exatos termos da Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para afastar a multa isolada exigida por falta de recolhimento de estimativas mensais, em virtude da indevida concomitância com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-96.825, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RJO, que, por voto de qualidade, julgou improcedente a Impugnação, para manter integralmente o crédito tributário exigido, vencidos os julgadores Roberto William Gonçalves e João Nelson Rabelo de Miranda, que excluía do lançamento a multa isolada.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

I – DO LANÇAMENTO:

O presente processo tem origem nos autos de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (fls.331/339), no valor de R\$ 559.730,60, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios, bem como de multa exigida isoladamente – IRPJ, no valor de R\$ 466.547,04, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls.340/353), no

valor de R\$ 246.821,61, acrescido de multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios, bem como de multa exigida isoladamente – CSLL, no valor de R\$ 317.156,97, conforme legislação vigente, referentes ao ano-calendário de 2008, lavrado pela DRF SETE LAGOAS/MG e cientificado ao interessado acima qualificado, por meio de Aviso de Recebimento –AR, em 22/09/2011 (fls.354).

A Autoridade Tributária apresentou no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls.321/330), parte integrante e indissociável dos respectivos Autos de Infração, os fatos apurados e a motivação do lançamento de ofício de crédito tributário, em relação ao ano-calendário de 2008, tendo o contribuinte apurado resultado pela sistemática do Lucro Real Anual.

Na sequência será apresentada uma síntese deste TVF, com os principais pontos tratados no decorrer da ação fiscal, os quais deram base à autuação fiscal:

Da Exclusão não autorizada na apuração do Lucro Real

A Fiscalização, após analisar a documentação contábil apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, aprofundou sua auditoria no valor de R\$ 9.954.949,21, contabilizado no mês de agosto de 2008, como “indenização reparatória de danos”, o qual havia sido excluído na apuração do Lucro Real pelo contribuinte. Através do Termo de Intimação Fiscal nº02, solicitou que o contribuinte esclarecesse a que se refere tal valor, apresentasse documentação comprobatória em relação ao mesmo e informasse a base legal que o autorizou a excluir o referido valor na apuração do Lucro Real.

A Fiscalização, em análise da documentação e dos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte em atendimento à intimação, constatou que a referida indenização não possui natureza de dano material, pois não ficou comprovado que a mesma se vincula à efetiva perda patrimonial sofrida por ação de terceiros.

No entendimento da autoridade lançadora, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização ultrapassar o valor do dano material verificado, ou se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucro cessante), ou se referir a dano causado a bem imaterial, que não importou redução do patrimônio material.

Desta forma, por entender que a indenização possui natureza de acréscimo patrimonial, o qual se sujeita à incidência do IRPJ, nos termos do inciso II do Art.43 da Lei nº5.172 de 25 de outubro de 1966 e do Art.219 do Decreto nº3.000, de 26 março de 1999, a fiscalização apurou a infração Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real.

Da Exclusão indevida da base de cálculo ajustada da CSLL (Reflexo)

Verificando que o contribuinte também excluiu da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL o valor referente à indenização

retromencionada, por reflexo, foi lançada a CSLL que deixou de ser recolhida pelo contribuinte.

Da Multa Isolada

As estimativas recalculadas a partir de agosto de 2008, com utilização do valor excluído pelo contribuinte em descumprimento da legislação fiscal, associado ao fato de não terem sido identificados recolhimentos das estimativas dos respectivos tributos (IRPJ e CSLL) para o período, justificou, no entender da fiscalização, a aplicação de multa isolada, em relação ao IRPJ, bem como à CSLL.

II – DA IMPUGNAÇÃO:

Inconformada com o lançamento, a Impugnante protocolou tempestivamente sua impugnação em 21/10/2011 (fls.356/383), alegando, em síntese, o que se segue:

Da natureza não tributável do valor recebido:

- houve dano ou perda patrimonial da CONVAP pela quebra de contrato por parte da MRC.

- A multa contratual tem natureza indenizatória, pois substitui a indenização por perdas e danos e não pode coexistir com essa, o que confirma o seu caráter indenizatório, conforme jurisprudência de tribunais e doutrina que arrola aos autos.

- No presente caso, a CONVAP recorreu à Corte Internacional de Arbitragem da Câmara de Comércio Internacional, com fundamento na cláusula 13.1 do "Contrato de Fornecimento de Vagões" firmado com a MRC Equipamentos Ferroviários do Brasil Ltda., para se ressarcir dos danos patrimoniais advindos do cancelamento unilateral do pedido de fornecimento de vagões ferroviários por parte dessa última.

- os valores ora tributados correspondem a multa contratual e têm natureza indenizatória, reparatória, compensatória, dos danos patrimoniais efetivamente sofridos pela CONVAP pelo cancelamento do pedido. Como tal, não constituem valores tributáveis pelo Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

- a multa contratual pode ter a natureza coativa, punitiva ou de compensação. No caso em tela, nitidamente, o valor pago tem a natureza de compensação pelas perdas patrimoniais sofridas pela CONVAP. O fato de a CONVAP ter sido obrigada a devolver parte do valor à outra empresa em nada muda a natureza indenizatória dos valores.

- a receita oriunda de multa contratual, por seu caráter indenizatório ou compensatório, não é fato gerador do imposto, nem base de cálculo para aferição de seu valor.

- a renda não pode jamais se confundir com uma entrada de recurso ou de valor que faça jus a uma reparação de dano material, ou seja, a uma indenização que faça voltar o patrimônio ao seu valor original quando tenha sido sujeito a redução por dano material.

- a indenização por dano material ou patrimonial, pela sua própria natureza de reparação de um dano do patrimônio, não pode ser acolhida pela incidência do tributo pois: "... não ocorre aumento patrimonial de quem a recebe e, assim, não se pode cogitar de Imposto de Renda, a míngua de ocorrência do fato gerador."

Improcedência quanto a exigência da CSLL

- Decisões do Poder Judiciário, em relação à incidência do ISS sobre valores pagos a título de multa contratual tem natureza indenizatória e são aceitas e acordadas entre os contratantes para recompor prejuízos sofridos em virtude de inadimplemento de alguma obrigação contratual por qualquer um dos contratantes.

- Inconteste o caráter indenizatório de que se reveste o valor objeto do presente Auto de Infração. O patrimônio da CONVAP foi reduzido, em virtude do cancelamento do pedido, sendo que já tinham sido feitos vultosos investimentos, com vistas ao cumprimento do contrato.

desde 1998, a PGFN deixou de recorrer das decisões desfavoráveis ao Erário, ainda que monocráticas, acatando a interpretação jurisprudencial de que verba indenizatória, referentes ao Programa de Demissão Voluntária, não é fato gerador do imposto de renda.

- Apresenta entendimentos do CARF em relação a não incidência tributária sobre verbas de natureza indenizatória, consignados no Enunciado nº19 e na Súmula CARF nº42.

- Apresenta súmulas do STJ referentes ao pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeita ao imposto de renda e que trata de isenção do IR em relação as indenizações de férias proporcionais e respectivo adicional.

- Destaca que o entendimento do STJ acerca do não cabimento da tributação sobre valor de natureza indenizatória, deve ser adotado no contencioso administrativo, conforme determinado no Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que trata em síntese das decisões vinculantes do STJ, em face dos recursos repetitivos.

- Transcreveu artigo supostamente publicado no Jornal Valor Econômico que corrobora sua tese da não incidência do Imposto de Renda sobre pagamentos a título de indenização.

Indenizações pagas

- Entende que procedeu corretamente a empresa ao não adicionar na apuração do Lucro Real as indenizações pagas, pois as mesmas constituem valor dedutível, preenchendo as condições de normalidade, usualidade e necessidade da despesa, como o preceituam as legislações do IRPJ e CSLL

Juros Selic

- Alega que a peça fiscal tributou o valor de R\$9.954.949,21, que é composto do montante de R\$ 8.209.920,00 tributado a título de multa contratual, mais juros à taxa SELIC, agregados conforme Decisão da Câmara de Comércio Internacional, sendo que com a entrada em vigor da Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil) ficou expressa, sem espaço para especulações, a natureza indenizatória dos juros de mora. Assim, não cabe incidência do IRPJ e CSLL sobre os juros de mora, uma vez que estes têm sempre o caráter de indenização.

Multas Isoladas

- Alega, com base em jurisprudência, em doutrina e em diversos Acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) coligidos aos autos, o descabimento da aplicação concomitante da multa proporcional e das multas isoladas.

Das conclusões

- O lançamento é inteiramente improcedente, por ter por objeto valores recebidos a título de indenização patrimonial, que não se submetem à tributação pelo IRPJ e CSLL, segundo a lei e a jurisprudência da matéria. - O patrimônio da CONVAP foi reduzido, em virtude do cancelamento do pedido, sendo que já tinham sido feitos vultosos investimentos, com vistas ao cumprimento do contrato. - Se a CONVAP não tivesse sofrido qualquer dano patrimonial, a Câmara de Comércio Internacional, órgão de arbitramento, não teria decidido favoravelmente a ela, determinando a reparação a ser feita pela MRC

Do Pedido

A Impugnante requer o cancelamento integral dos mencionados Autos de Infração, protestando pelo direito de produzir as provas que se fizerem necessárias ao longo do processo, conforme autorização do art. 38 da Lei nº 9.784/99, as quais só poderão ser rejeitadas mediante decisão fundamentada.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA CONTRATUAL POR RESCISÃO DE CONTRATO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Incide imposto de renda e por reflexo contribuição social sobre o lucro líquido sobre valor de multa por rescisão de contrato, salvo se houver dano patrimonial

ao bem do lesado, ficando o valor nesse caso caracterizado como um rendimento isento ou não tributável.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. CABIMENTO

Os juros de mora destinados a atualização monetária do valor de montante principal tem idêntica natureza do mesmo, sendo portanto sujeito ao idêntico tratamento tributário dado ao montante principal.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CABIMENTO.

É legítima a cobrança da multa isolada aplicada sobre o valor do pagamento mensal, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano calendário correspondente, em concomitância com exigência da multa proporcional, em razão da exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, eis que as duas multas se configuram respectivamente por infrações distintas, nos termos da Lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DA CSLL POR REFLEXO. CABIMENTO

A CSLL, em regra, segue as mesmas normas legais de tributação conferidas ao IRPJ, logo o rendimento tributado pelo IRPJ, também o será pela CSLL, em razão da tributação reflexa prevista em Lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ACÓRDÃOS DO CARF E DECISÕES JUDICIAIS. VALIDADE NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Os acórdãos proferidos pelo CARF não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora; E assim como as decisões judiciais, restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo judicial que resultou a decisão.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. CABIMENTO.

No Processo Administrativo Fiscal, a norma especial deve prevalecer sobre a norma geral, assim a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo por motivo de força maior, ou caso se refira a fato superveniente ou se destine a contrapor fatos posteriormente trazidos aos autos.

INDENIZAÇÕES PAGAS. LANÇAMENTO INEXISTENTE. MANIFESTAÇÃO DESNECESSÁRIA.

Em observância ao Princípio da Eficiência, desnecessária se faz, por óbvia inexistência de litígio, a manifestação da autoridade julgadora acerca de matéria que não fora objeto de lançamento fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada teve ciência da decisão na data de 13/04/2018 (e-fls. 592-593) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 14/05/2018 (e-fls. 595), pugnando por seu provimento. Em ato contínuo, os autos foram remetidos este Conselheiro, e incluídos na pauta para ser julgado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

Análise do Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Como relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto por CONVAP ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES S.A. contra o Acórdão nº 12-96.825, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO).

O crédito tributário em discussão decorre de Autos de Infração lavrados para a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário de 2008, acrescidos de multas de ofício e multas isoladas.

Conforme os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 321 a 330), a autoridade autuante constatou que a Recorrente excluiu indevidamente da apuração do seu Lucro Real e da base de cálculo da CSLL o montante de R\$ 9.954.949,21. Tal valor foi contabilizado no mês de agosto de 2008 sob a rubrica de "Indenizações Reparatórias de Danos", recebido da empresa MRC Equipamentos Ferroviários Ltda. em decorrência de Sentença Arbitral (Caso nº 14083/CCO).

O entendimento fiscal que fundamentou a autuação baseou-se na premissa de que a referida verba não possuía natureza de dano material, uma vez que a fiscalização não identificou efetiva perda patrimonial sofrida por ação de terceiros. Para a Receita Federal, tratou-se de uma multa contratual decorrente de rescisão, a qual acarretou acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL (Art. 43 do CTN e Art. 219 do RIR/99). Concomitantemente, a

fiscalização aplicou multas isoladas (50%) por falta de recolhimento das estimativas mensais, em concorrência com a multa de ofício (75%).

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação tempestiva. Em sua peça defensiva, alegou, em síntese, que a multa contratual possui natureza estritamente indenizatória e compensatória por perdas e danos materiais, não configurando acréscimo patrimonial tributável. Insurgiu-se também contra a incidência de juros Selic sobre a multa e contra a cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

A DRJ/RJO, por meio do Acórdão nº 12-96.825, julgou a impugnação improcedente, mantendo a integralidade do crédito tributário. A decisão de piso entendeu que o dano patrimonial isento de tributação pressupõe a destruição total ou parcial de um bem material, o que não ocorreu no caso, caracterizando a multa recebida como renda tributável. Em face dessa decisão, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, reiterando os argumentos de que os valores visaram reparar danos patrimoniais e que a cobrança cumulativa de multas é indevida.

Passo à análise das questões controvertidas.

Da indenização por Dano Patrimonial

A controvérsia reside na determinação da natureza jurídica do valor de R\$ 9.954.949,21 recebido pela Recorrente, e na consequente incidência (ou não) de IRPJ e CSLL sobre essa quantia.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), a origem desse montante remonta ao "Contrato de Fornecimento de Vagões", celebrado em 04 de março de 2005 entre a Recorrente (CONVAP), na condição de fornecedora, e a empresa MRC Equipamentos Ferroviários do Brasil Ltda., na condição de adquirente. O objeto da avença consistia na produção e venda de 240 vagões ferroviários do tipo Hopper, cuja aquisição seria custeada de forma fracionada: 20% do valor a título de "Pagamento Inicial", com recursos próprios da MRC, e os 80% restantes mediante financiamento via BNDES.

Pelas regras pactuadas (Cláusula 4.1), caberia à adquirente MRC confirmar formalmente o pedido total após a aprovação do financiamento. Para resguardar o cumprimento dessa obrigação, as partes estipularam (Cláusulas 7.2, "c", e 7.2.1) que a rescisão imotivada por parte da MRC, após a referida confirmação, ensejaria o pagamento de uma cláusula penal correspondente a 20% do preço total dos vagões à CONVAP.

Ocorre que, a despeito de o BNDES ter aprovado a linha de crédito, a MRC recusou-se a confirmar a encomenda, alegando discordância quanto aos indexadores financeiros adotados pelo banco. Diante da recusa, a CONVAP instaurou o procedimento arbitral nº 14083/CCO perante a Câmara de Comércio Internacional (CCI).

Na referida arbitragem, a CONVAP postulou a declaração de quebra contratual por culpa da compradora e o pagamento da multa de R\$ 8.209.920,00, além de pleitear, de forma

segregada, entre outras rubricas, indenizações suplementares a título de "Danos Emergentes" (R\$ 1.226.087,50), "Custos Financeiros" (R\$ 226.741,55) e "Lucros Cessantes" (R\$ 3.283.968,00) (fls. 478 a 481):

3. Ao final, a Requerente formulou os seguintes pedidos:

- (i) que fosse declarada a quebra contratual por parte da Requerida em razão de sua desistência do contrato de 240 (duzentos e quarenta) unidades de vagões. Pediu, outrossim, a indenização por todos prejuízos que alega ter sofrido por conta da referida rescisão unilateral do Contrato, no valor total de **R\$ 80.063.893,18** (oitenta milhões, sessenta e três mil, oitocentos e noventa e três reais e dezoito centavos), incluídos danos emergentes, lucros cessantes, e danos à imagem causados à Requerente e à Sub-Contratada, assim compostos:
- (ii) **Multa Contratual** no valor de **R\$ 8.209.920,00** (oito milhões, duzentos e nove mil, novecentos e vinte reais), equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do total do contrato;
- (iii) **Danos Emergentes** compreendendo materiais e insumos adquiridos, despesas e custos diretos e indiretos com os investimentos para o fornecimento dos vagões no valor de **R\$ 1.226.087,50** (um milhão, duzentos e vinte e seis mil, oitenta e sete reais e cinquenta centavos).
- (iv) **Custo Financeiro** no valor **R\$226.741,55** (duzentos e vinte e seis mil, setecentos e quarenta e um reais e cinquenta e cinco centavos), correspondente aos encargos financeiros suportados pela Requerente até 18 de outubro de 2005, por conta de atrasos no pagamento de compras destinadas à fabricação dos vagões, que, por sua vez, seriam o resultado da rescisão unilateral do Contrato e não realização da receita integral decorrente do Contrato.
- (v) **Lucros Cessantes** no valor de **R\$ 3.283.968,00** (três milhões, duzentos e oitenta e três mil, novecentos e sessenta e oito reais), correspondentes ao lucro que a Requerida faria jus sobre o preço total dos 240 vagões.
- (vi) **Dano à Imagem** em valor não inferior a **R\$ 9.840.795,80** (nove milhões, oitocentos e quarenta mil, setecentos e noventa e cinco reais e oitenta centavos), equivalentes a 10 (dez) vezes o total do montante de títulos da Requerente que foram protestados, com a finalidade de indenizar a Requerente e punir a Requerida por danos à imagem causados à Requerente pela rescisão unilateral do Contrato e conseqüente não realização da receita dele decorrente.
- (vii) **Devolução** do valor pago pela Requerente à Mitsui Brasileira Importação e Exportação S.A. (a "Mitsui Brasileira") em

decorrência de Contrato de Prestação de Serviços que firmaram, cujo objeto foi a "Prestação de Serviços para a obtenção da assinatura do contrato a ser firmado entre a empresa CONVAP e MRC" e anulação da respectiva nota fiscal.

- (viii) **Perda de Contrato de Prestação de Serviços** contratado com Elecnor do Brasil Ltda., para indenizar lucros estimados em 10% (dez por cento) do valor de **R\$ 4.698.275,75** (quatro milhões, seiscentos e noventa e oito mil, duzentos e setenta e cinco reais e setenta e cinco centavos), rescindido pela Elecnor em virtude dos protestos de títulos da Requerente.
- (ix) **Prejuízos da Sub-Contratada** decorrente de despesas com **folha de pagamento** durante paralisação da fábrica, que segundo alegou a Requerente teria sido causado pelo inadimplemento do Contrato por parte da Requerida, no montante de **R\$705.568,61** (setecentos e cinco mil, quinhentos e sessenta e oito reais e sessenta e um centavos).
- (x) **Danos à Imagem da Sub-Contratada** pelo arresto do imóvel avaliado por Laudo de Avaliação apresentado pela Requerente (doc. Nº 34) no valor de **R\$ 14.642.769,49** (quatorze milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, setecentos e sessenta e nove reais e quarenta e nove centavos), danos esses que também teriam sido causados pelo alegado inadimplemento da Requerida frente as suas obrigações do Contrato.
- (xi) **Dano à Imagem da Sub-Contratada por Pedido de Falência** em valor não inferior a **R\$ 9.699.982,30** (nove milhões, seiscentos e noventa e nove mil, novecentos e oitenta e dois reais e trinta centavos), equivalente a 10 (dez) vezes o valor de dívida que originou pedido de falência da Sub-Contratada.
- (xii) **Dano à Imagem da Sub-Contratada por conta de Protestos** que a Requerente fixou em valor não inferior a **R\$ 30.458.148,40** (trinta milhões, quatrocentos e cinqüenta e oito mil, cento e quarenta e oito reais e quarenta centavos), equivalente a 10 (dez) vezes o valor total de protestos de títulos da Sub-Contratada.
- (xiii) **Custo Financeiro** no valor **R\$ 627.559,34** (seiscentos e vinte sete mil, quinhentos e cinqüenta e nove reais e trinta e quatro centavos) suportado pela Sub-Contratada até 31 de agosto de 2005 pelo atraso no pagamento de suas obrigações com terceiros.

Ao dirimir a lide, o Tribunal Arbitral reconheceu a culpa da MRC pela rescisão, mas rejeitou os pedidos de indenizações suplementares (danos emergentes e lucros cessantes), sob o fundamento de que a cláusula penal compensatória já possuía a função jurídica de prefixar e liquidar antecipadamente as perdas e danos. O Dispositivo da Sentença Arbitral (Item 126, fls. 535 a 539) assim consignou:

(i) declarar a quebra contratual por parte da Requerida em razão de sua desistência imotivada da encomenda de 240 (duzentos e quarenta) unidades de vagões, determinando que a Requerida proceda ao pagamento à Requerente da multa contratual prevista na cláusula 7.2.1 do Contrato, no valor de R\$ 8.209.920,00, equivalente a 20% (vinte por cento) do preço total dos vagões;

(ii) julgar improcedentes todos os demais pleitos de indenização suplementar formulados pela Requerente (...), incluindo danos emergentes, lucros cessantes e danos à imagem (...), já que a pena convencionada da cláusula supramencionada, por sua própria natureza compensatória, veda a sua cumulação com quaisquer outras pretensões reparatórias;"

O valor principal da multa (R\$ 8.209.920,00), acrescido de juros Selic desde o requerimento da arbitragem, resultou no montante de R\$ 9.954.949,21. Esta quantia integral foi contabilizada e excluída da apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL pela Recorrente, o que motivou a autuação pelo Fisco.

A divergência instaurada nos autos decorre da qualificação jurídica conferida a essa verba. A autoridade lançadora reclassificou a totalidade do montante como acréscimo patrimonial (lucro cessante), amparando-se na premissa de que não houve destruição de bens físicos e na própria rejeição formal dos danos emergentes pelo Tribunal Arbitral. O raciocínio fiscal ficou expressamente consignado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 324/325):

"O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, neste caso, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Entretanto, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização ultrapassar o valor do dano material verificado, ou se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucro cessante) (...). A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação."

Estabelecido o contraponto, a resolução da lide pressupõe uma distinção entre a natureza conceitual da verba e o ônus da prova.

Divirjo, de plano, da premissa adotada pela Fiscalização e referendada pelo julgador de piso de que a totalidade da indenização seria, desde a sua origem, puro lucro cessante. Ao analisarmos a origem do pagamento, verifico que a própria Sentença Arbitral encarregou-se de evidenciar que a multa não ostentaria uma natureza teórica única e indivisível.

Pelo contrário, ao julgar improcedentes os pedidos de indenização suplementar para evitar o *bis in idem*, o Tribunal Arbitral atestou que a cláusula penal assumiu uma feição mista. Ou seja, ela abrigou facetas jurídicas distintas dentro de um mesmo montante, atuando

simultaneamente como reposição de perdas efetivas (danos emergentes) e compensação por ganhos frustrados (lucros cessantes).

A constatação de que uma mesma rubrica indenizatória pode abrigar naturezas distintas é fundamental para o deslinde da controvérsia tributária. Isso porque, como já assentado por este Colegiado, o tratamento fiscal dispensado à recomposição do patrimônio (dano emergente) difere daquele aplicável ao acréscimo patrimonial (lucro cessante). Ilustrando com precisão essa linha divisória, peço vênha para transcrever trecho do Acórdão nº 1301-006.921, relatado pelo Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso:

' Analisando o acórdão da DRJ, verifica-se que entendeu pela tributação das multas ou indenizações recebidas em função de rescisão contratual, nos termos do art. 70 da Lei nº 9.430/96 e do art. 79 da IN/RFB nº 1.700/17. Ainda, destacou que a parcela recebida em função dessa rescisão teria natureza de lucros cessantes, pois buscaria recompor um valor que seria recebido caso a relação contratual seguisse e, neste caso, sujeito à incidência do IRPJ. Veja-se a fundamentação:

11.2. Como se observa, para determinar se há IRPJ sobre as indenizações, é preciso ter em mente a sua regra-matriz de incidência. Vale dizer, ocorrerá a incidência do imposto quando no mundo real ocorrerem os fatos descritos em abstrato na lei. No caso de imposto sobre a renda, o acréscimo patrimonial é o elemento material da regra-matriz de incidência gravada no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN. 11.3. De se concluir que o pagamento de indenização patrimonial, ao contrário do que muito se difunde, pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere.

11.4. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão. Portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio e, conseqüentemente, não há que se falar em incidência do IRPJ.

11.5. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização ultrapassar o valor do dano material verificado, ou quando se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (lucro cessante). A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que esteja excluída por isenção legal.

11.6. Então, são dois os distintos conceitos indenizatórios: um, por danos emergentes; outro, por lucros cessantes. O primeiro diz respeito a perdas concretas, mensuráveis, do patrimônio do lesado; portanto, indenizáveis para a reconstituição daquele. O segundo, por resultados futuros, não alcançáveis por antecipadas rescisões contratuais.

11.7. Na indenização do dano emergente, tem-se apenas a reposição do bem econômico lesado, o qual já integrava anteriormente o patrimônio da pessoa lesada. Na indenização do lucro cessante, a lesão não acarretou a destruição de um bem econômico que já integrava o patrimônio, mas, sim, provocou a perda de um ganho futuro.

11.8. A indenização do lucro cessante não é a simples reposição do patrimônio. É do rendimento, ou, da fonte de acréscimo patrimonial. Mantém a mesma natureza do bem reposto: o lucro perdido. Este sofreria a incidência do imposto de renda; logo, o lucro recebido sob a forma de indenização por lucros cessantes não escapa à incidência tributária.

11.9. Então, **é de se concluir que os valores recebidos no acordo judicial em questão, não se relacionam a indenizações emergentes. Os referidos valores devem ser consideradas indenizações por resultados futuros, abortados pela rescisão contratual e, portanto, receitas sujeitas à tributação do IRPJ e da CSLL, nos termos da legislação já transcrita neste voto no item precedente.** (destaquei)

Segundo o art. 402 do Código Civil, as perdas e danos devidas ao credor abrangem “além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar”. Referido dispositivo complementa o art. 389 do mesmo diploma normativo, que trata do descumprimento obrigacional pelo devedor, fazendo distinção a respeito das formas de recomposição devidas ao credor. De um lado, deve ser recomposto o prejuízo efetivo, relativo ao dano patrimonial imediato, caracterizado como danos emergentes. De outro, as perdas e danos devem abranger o que o credor provavelmente lucraria em caso de implemento da obrigação, ou seja, o seu incremento patrimonial futuro e razoável, denominados de lucros cessantes.

De fato, referida distinção consolidou-se na jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive por meio de julgamentos na sistemática dos Recursos Repetitivos (Tema nº 370), quando definido que as verbas recebidas a título de danos morais não estão sujeitas ao imposto de renda, por representarem apenas recomposição patrimonial de um dano sofrido (REsp nº 1.152.764, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 23/06/2010).

De outro lado, porém, consolidou-se o entendimento no sentido de que os juros moratórios decorrentes do inadimplemento de contrato privado possuiriam natureza remuneratória de lucros cessantes, estando sujeitos ao IRPJ e à CSLL (AgInt no REsp 1.681.378, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, DJ 20/11/2023).

Este Carf também segue linha semelhante no que diz respeito a essa distinção entre danos emergentes e lucros cessantes para fins de incidência do IRPJ:

IRPJ E CSLL. INDENIZAÇÃO POR LUCROS CESSANTES. TRIBUTAÇÃO. CABIMENTO. A indenização recebida a título de lucros cessantes não se confunde com a indenização relativa à recomposição patrimonial em

face de perdas e danos sofridos, estando, pois, sujeito à tributação na medida em que representa a reposição do ganho que deixou de ser auferido, caracterizando-se como acréscimo patrimonial. (Acórdão nº 1302-004.789, Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 15/09/2020)

INDENIZAÇÃO. LUCROS CESSANTES, ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Demonstrado nos autos que o valor da indenização objeto da lide tem natureza de lucros cessantes, caracteriza-se o acréscimo patrimonial tributável por envolver a compensação do valor que deixou de ser auferido. (Acórdão nº 1402-001.253, Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 07/11/2012) '

Como se extrai do precedente colacionado, a regra tributária é cristalina: enquanto a parcela correspondente ao lucro cessante atrai a incidência do imposto por configurar inegável acréscimo patrimonial, a fração relativa ao dano emergente escapa à tributação por consubstanciar mera recomposição de capital.

Embora o Tribunal Arbitral tenha compreendido que a multa de 20% funcionava como uma "pré-avaliação" global dos prejuízos materiais, essa presunção de cunho civilista não se transpõe de forma automática para o Direito Tributário. A exclusão de verbas da base de cálculo (à luz do art. 43 do CTN) exige a comprovação material, contábil e segregada do exato montante que se destinou a recompor o patrimônio efetivamente desfalcado. É justamente a ausência dessa comprovação que justifica a manutenção do lançamento, convergindo com o desfecho alcançado pela DRJ, ainda que por caminhos argumentativos diversos.

No caso em tela, se a Recorrente alega que parte daquela multa (a exemplo dos R\$ 1.226.087,50 pleiteados na arbitragem) serviu estritamente para repor capital perdido em insumos, materiais e custos operacionais, era seu ônus juntar aos autos as provas documentais correlatas. Caberia à CONVAP apresentar as notas fiscais dos materiais inutilizados, as planilhas analíticas de custos financeiros efetivamente suportados e os demais substratos contábeis que materializassem o real desfalque patrimonial que a multa supostamente visou recompor.

Frise-se que a Sentença Arbitral não procedeu à liquidação aritmética dos danos emergentes para fins tributários; ela apenas afastou o pedido suplementar, subsumindo-o à multa de 20% do valor do contrato. Para a pretendida exclusão da base de cálculo, a caracterização do dano emergente como fator de não incidência demanda a prova irrefutável da saída efetiva de recursos que não gerou qualquer benefício ou contrapartida, de modo a comprovar que a posterior indenização representou simples reposição de capital perdido.

Inexistindo nos autos a demonstração segregada e material desses dispêndios, torna-se impossível a este julgador expurgar quaisquer valores da base de cálculo. Desse modo, impõe-se a manutenção da exigência fiscal sobre a integralidade da multa recebida.

Da Concomitância entre Multa Isolada e Multa de Ofício

Neste ponto, acolho o argumento da Recorrente de que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada de 50% sobre as estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o tributo apurado anualmente. A cumulação das penalidades não se sustenta.

Com efeito, a multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a sanção principal. Ela incide sobre a "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" e tem por objetivo punir o descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, a falta de pagamento do tributo que, ao final do período de apuração, se revelou efetivamente devido. Ela sanciona o resultado final da conduta do contribuinte.

Por outro lado, a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "b", do mesmo artigo, possui uma finalidade distinta e mais restrita. Ela foi instituída para garantir a eficácia da obrigação acessória de recolher as antecipações mensais (estimativas) no regime do lucro real anual. A natureza das estimativas é de mero adiantamento do imposto que será apurado no futuro. Uma vez encerrado o ano-calendário, a obrigação de pagar as estimativas se exaure e é substituída pela obrigação de pagar o tributo apurado no balanço. Assim, para que a norma que exige as antecipações não se tornasse uma mera recomendação, o legislador criou a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento do dever de antecipar o fluxo de caixa do governo.

A aplicação da multa isolada, portanto, deve se limitar à hipótese para a qual foi concebida: a simples ausência de recolhimento de uma estimativa declarada. No presente caso, a autuação não decorre de uma simples omissão de pagamento de uma guia de estimativa, mas de um recálculo dessas estimativas feito pela própria fiscalização, como consequência de glosas de dispêndios de inovação tecnológica e da adição dos lucros auferidos no exterior que alteraram a base de cálculo do tributo. A origem da autuação é a apuração de uma base tributável a maior, o que é matéria da obrigação principal, sancionada pela multa de ofício. Aplicar a multa isolada neste contexto é desvirtuar sua finalidade e exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, mesmo que se considerasse cabível, em tese, a multa isolada, sua cumulação com a multa de ofício é vedada pelo princípio da consunção. Este princípio, amplamente aceito no direito sancionatório, estabelece que a infração mais grave (o crime-fim) absorve a infração menos grave (o crime-meio) quando esta for uma etapa necessária ou uma fase preparatória para a primeira.

No sistema de apuração anual, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória para o ato final de reduzir ou não pagar o imposto apurado em 31 de dezembro. A primeira conduta (não antecipar) é, portanto, um meio para a execução da segunda (não pagar o tributo devido). O bem jurídico mais importante tutelado pela norma é a efetivação da arrecadação tributária, garantida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano. A antecipação do fluxo de caixa do governo é um bem jurídico de relevância secundária.

Sendo assim, a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já pune a conduta do contribuinte em sua totalidade, abrangendo a insuficiência de recolhimento ao longo do ano. Exigir, adicionalmente, a multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas seria penalizar a parte (a antecipação) depois de já ter penalizado o todo (o tributo final).

Sobre o tema, são precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata, em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097, que adoto como razões de decidir:

"É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário. (...) Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal. Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao interpretar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consolidou este mesmo entendimento. No julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, a Segunda Turma decidiu de forma inequívoca pela impossibilidade da cumulação, conforme se extrai da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. (...) 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Portanto, ao abrigo do princípio da consunção e da jurisprudência consolidada, a multa aplicada em razão da infração principal e mais grave (multa de ofício de 75%) absorve a penalidade relativa à infração preparatória e menos grave (multa isolada de 50%).

Assim, afasto a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida, sobre o eventual débito remanescente, apenas a multa de ofício.

Dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A recorrente insurge-se contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sustentando a alegada ausência de previsão legal específica para tal exação.

A irresignação, contudo, não merece prosperar.

A controvérsia encontra-se definitivamente pacificada e não comporta maiores digressões processuais, sendo de observância estrita e obrigatória por este colegiado o disposto na Súmula CARF nº 108, que cristalizou a seguinte diretriz:

"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Destarte, por expressa e vinculante determinação sumular, é de se rejeitar o pleito do contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, unicamente para afastar a multa isolada exigida por falta de recolhimento de estimativas mensais, em virtude da indevida concomitância com a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA