



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720650/2019-00
ACÓRDÃO	1402-007.240 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

IRPJ E CSLL. PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO DE ENERGIA. CUSTOS. PERDAS RAZOÁVEIS. INAPLICABILIDADE.

As perdas não técnicas de energia elétrica, caracterizadas por furto, não se enquadram como custos, nem como perdas razoáveis para fins de cômputo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ E CSLL. PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO DE ENERGIA. DESPESAS OPERACIONAIS. INAPLICABILIDADE. INDEDUTIBILIDADE.

As perdas não técnicas de energia elétrica, caracterizadas por furto, não se enquadram como despesas operacionais, não podendo ser dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

IRPJ E CSLL. PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO DE ENERGIA. ART. 47, § 3º DA LEI 4.506/64. DEDUTIBILIDADE. NOTÍCIA CRIME

A queixa apresentada perante a autoridade policial, exigida pelo art. 47, § 3º da Lei 4.506/64, é elemento necessário, mas não suficiente para comprovação dos valores deduzidos da base de cálculo da CSLL e do IRPJ referente às perdas não técnicas decorrentes de furto de energia para o cômputo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ E CSLL. OBRIGAÇÕES ESPECIAIS. FINANCIAMENTO DA CONCESSÃO POR OUTRAS PESSOAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PROVISÃO NEM DE SUJEIÇÃO PASSIVA. AUTO DE INFRAÇÃO CANCELADO.

As obrigações especiais se constituem como participação financeira de terceiros, não da concessionária, aplicada nos empreendimentos vinculados à concessão. Por serem certos e com prazo definido não se caracterizam como provisões. Sua submissão ao regime público relacionado à concessão não resulta em sujeição passiva da concessionária, uma vez que a posse dos recursos não caracteriza disponibilidade jurídica ou econômica.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário em relação, i.i) à infração “perdas não técnicas de energia”, vencidos o Relator original e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Neste tema, a Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Redatora *Ad Hoc* designada, não participou dos debates e nem votou, limitando-se a ler o voto do Relator original; i.ii) relativamente à infração “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento.

Neste tema, a Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Redatora *Ad Hoc*, tendo em vista a omissão sobre a matéria no voto do Relator original, manifestou-se e votou, entendendo pelo provimento do recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor nas partes em que vencidos o Relator original (item “i.i”) e a Redatora *Ad Hoc* (item “i.ii”), o Conselheiro Alexandre labrudi Catunda. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação à infração “obrigações especiais” para cancelar a glosa de despesas ainda não incorridas mas vinculadas às receitas que fizeram parte de base de cálculo do IR e da CSLL.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Redatora ad hoc

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) e Luciano Bernart

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 432-476 e docs. anexos) interposto em face de Acórdão nº 14-106.713, da 10ª Turma da DRJ/RPO (fls. 406-416), em sessão realizada na data de 29 de abril de 2020, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fls. 286-324 e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor da Impugnante.

I. Auto de Infração (AI), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade, transcreve-se o Relatório do Acórdão da DRJ, às fls. 407-409.

“Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de IRPJ e, por decorrência, de CSLL, às fls. 256-271 (todas as referências são à numeração do processo eletrônico), respectivamente, nos montantes de R\$

715.646.566,16 e R\$ 257.655.095,62, em se incluem multa de ofício no patamar de 75%, multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, e juros de mora calculados até 10/2019.

2. Foi alcançado pela fiscalização o exercício de 2016 (ano-calendário de 2015), no qual se constataram, em termo de verificação de fl. 236 a 263, duas infrações relativas a “custo/despesa indedutível”.

3. A primeira decorreu da glosa do item “perdas não técnicas” na distribuição de energia elétrica; a segunda foi relativa à glosa de despesas com “obrigações especiais”.

4. Na peça acusatória, a autoridade fiscal contextualiza o procedimento de fiscalização e a atividade do contribuinte (basicamente serviços públicos de fornecimento de energia elétrica).

5. Após e relativamente à primeira infração (perdas não técnicas), passa a descrever os dois tipos de perdas na atividade: (i) as técnicas e (ii) as não técnicas. As perdas técnicas são aquelas próprias da atividade de passagem da energia pelos meios transmissores, como a dissipação em energia térmica. Já as não técnicas são as demais perdas, determinadas pela diferença entre o total da energia transmitida e as perdas técnicas, dentre as quais aponta exemplos, como furto, erros de medição, falhas no processo de faturamento, dentre outras.

6. Aduz ainda a autoridade que as perdas não técnicas não são inerentes à atividade desenvolvida de distribuição de energia, logo não podem compor o custo dos serviços prestados, conforme art. 291 do RIR/99 e SCI COSIT nº 3/2017.

7. Afirma também que o contribuinte registrou as perdas não técnicas ao resultado do exercício sem promover a sua adição para fins de determinar o lucro real.

8. Como tais valores não correspondem a custos dos serviços, o procedimento do contribuinte só poderia ter respaldo no art. 47 da Lei nº 4.506/64, pois seu § 3º admite a dedutibilidade de despesas por desfalque, apropriação indébita ou furto. Nada obstante, para tal há requisitos a serem cumpridos, dentre os quais aponta a comunicação à autoridade policial, nos termos da legislação.

9. A autoridade fiscal, ao avaliar esse requisito, assevera que a comunicação à autoridade policial não pode ser meramente protocolar. Assim, a denúncia deve conter elementos mínimos a possibilitar a investigação. Nada obstante, o contribuinte apresentou à fiscalização uma notícia crime realizada em 31/08/2017, ou seja, um ano e oito meses depois do final de 2015 e esse documento faz referência a perdas não só de 2015, mas do período de 2012 a 2016.

10. A autoridade considerou que a comunicação é vaga, com absoluta generalização, sem haver qualquer individualização dos fatos a permitir sua investigação. Assevera ainda que o Parecer Normativo CST nº 50/1973 estabelece

que uma das condições para a dedutibilidade de furtos é a imputabilidade dos gastos a terceiros, o que não seria possível de ser feito em razão da generalidade da comunicação e do lapso temporal entre os fatos e a denúncia.

11. A autoridade transcreve ainda, do próprio site do contribuinte, notícia por meio da qual pretende demonstrar a capacidade da empresa de individualizar os furtos.

12. No tocante à segunda infração (obrigações especiais), a acusação assevera que as receitas relativas a Obrigações Especiais, com base em esclarecimento prestado pelo fiscalizado, foram debitadas do resultado em três contas (6110511092 – Transferência para OE – Flexibilização de Perda; 6110511093 – Transferência para OE – Ultrapassagem de Demanda; e 6110511094 – Transferência para OE – Excedente de Reativos), sem adição posterior para fins de apuração do lucro real, sob a justificativa de que não corresponderiam a efetiva receita da companhia, mas sim valores cobrados dos consumidores para investimentos na área de concessão. A autoridade, porém, discorda desse entendimento, por considerar que os valores integram o faturamento da fiscalizada e a sua reversão dos contra contas de passivo possuem natureza jurídica de provisão, as quais só são dedutíveis, caso houvesse previsão legal.

13. Uma vez que as glosas promovidas repercutiram nas estimativas devidas, foram lançadas também as respectivas multas isoladas.

Impugnação

14. O contribuinte apresentou impugnação tempestiva (ciência em 23/10/19, às fls. 276; apresentação da peça de defesa em 22/11/19, às fls. 283) às fls. 286 a 324.

15. Na peça impugnatória, pede-se nulidade da autuação por ausência de motivação, uma vez que a autoridade teria desconsiderado fatos e legislação regulatória e tributária. Quanto ao mérito, as razões apresentadas foram as seguintes, conforme síntese elaborada pela própria defesa):

(i) As Perdas Não Técnicas de energia elétrica, até o limite regulatório delimitado pela ANEEL, integram o custo do serviço prestado e compõem a tarifa de energia elétrica, razão pela qual podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos artigos 45, § 2º, e 46, inciso V, ambos da Lei nº 4.506/1964;

(ii) As Perdas Não Técnicas de energia elétrica que excedem os limites regulatórios são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porque preenchem os requisitos legais previstos no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964;

(iii) Os valores de Obrigações Especiais, segundo Submódulo 2.3 do Módulo 2 da Base de Remuneração Regulatória da ANEEL, não constituem receita da Impugnante e sim valores cobrados dos consumidores para realização de investimentos na área de concessão, não devendo, por conseguinte, serem

registrados contabilmente como provisões, mas como obrigações, razão pela qual não devem impactar o resultado do exercício da Impugnante;

(iv) A multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, antes do término do ano-base de 2015, conforme reiteradas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), o que não ocorreu no caso concreto;

(v) Não pode haver a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, nos termos da jurisprudência da CSRF, do CARF e do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”); e

(vi) Os juros de mora calculados com base na Taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

16. Apesar de não constar da síntese, a peça de defesa alega também a compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, bem como pede o afastamento das multas por impossibilidade da sua exigência no caso de dúvida.

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação, nos seguintes termos da Ementa (fls. 406).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

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

OBRIGAÇÕES ESPECIAIS - ANEEL.

As despesas registradas a título de obrigações especiais das concessionárias na área de atuação da ANEEL, por corresponderem a provisões não dedutíveis, devem ser adicionadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Por força de expressa previsão do art. 53 da Instrução Normativa nº 1.700/17, as multas isoladas devem ser aplicadas em concomitância com a multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA.

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Em suma, o Órgão julgador entendeu que por não haver situação que se encaixe nas previsões do art. 59 do Dec. 70.235/72, então não há motivo para reconhecer a nulidade. Entenderam ainda os julgadores que os argumentos apresentados nas preliminares são de mérito. Ressaltam que as Delegacias de Julgamento devem se vincular a interpretações da legislação tributária de autoridades superiores, assim há submissão hermenêutica à Solução de Consulta Interna nº 3/2017.

5. A citada Solução de Consulta expressamente aponta que as perdas não técnicas são, em regra, não dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, a DRJ entendeu que não mereceu prosperar as razões apresentadas quanto a tais perdas. O mesmo se aplica à argumentação de bis in idem na exigência, que segundo a Requerente haveria proibição de dedução de despesas concomitante com determinação da ANEEL que determina a incorporação das perdas aos valores das tarifas. Tal afirmação seria ainda falaciosa.

6. Quanto ao outro argumento, de que todas as perdas não técnicas de furto, os julgadores entenderam que caberia à Contribuinte comprovar, o que não foi feito. No entendimento da DRJ, a comunicação de furto à autoridade policial não é meramente formal. Segundo os julgadores de primeiro grau “aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática, e anos após as ocorrências é tornar a determinação legal uma letra morta.”. O fato de possuir violência na cidade ou dificuldade para apurar os fatos não descaracteriza a previsão legal.

7. Sobre as obrigações especiais, a ANEEL “determina que tais valores sejam registrados como receita. Tal determinação não advém seguramente de uma necessidade contábil, pois poderia ser feito o registro de forma mais simples por meio de contas patrimoniais. Ao revés de se realizar dois lançamentos contábeis – o primeiro relativo a um ativo em contrapartida de receita e o segundo relativo à despesa em contrapartida de passivo –, poderia simplesmente ser promovido um lançamento direito do ativo (como a conta Caixa ou a conta Bancos), contra o passivo correspondente. Se a Agência determina a execução de dois registros e ambos em contrapartida de contas de resultado, é porque considera que não se trata de um único fato permutativo, mas sim de dois fatos modificativos (um de receita e outro de despesa), ainda que seus efeitos, ao final, se anulem (pelo menos para fins de determinação do lucro comercial da entidade)”. Assim, no entendimento da DRJ, as obrigações especiais correspondem a uma determinação de que parte das receitas seja revertida para reinvestimento no setor de concessão, não representando que o investimento seja realizado pelo consumidor. Sobre as despesas serem dedutíveis com base na conta de obrigação, não há contrariedade em afirmar que tais obrigações correspondem às provisões e o manual de contabilidade da ANEEL. Há uma relação de gênero e

espécie entre obrigações e provisões, sendo estas espécies daquelas. Citam o CPC 25, sendo assim indedutível, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

8. As multas isoladas foram mantidas, especialmente porque a IN RFB nº 1700/2017, em seu art. 53, prevê a aplicação das sanções. O mesmo se aplica aos juros sobre multa de ofício, aplicando-se o art. 43 e 61 da Lei 9.430/96. Além disso, citam a súmula nº 108 do CARF.

9. O dispositivo aprovado para o Acórdão foi elaborado nos seguintes termos (fl. 407):

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário na sua integralidade.

Intime-se.

II. Recurso Voluntário

10. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: a) antes de adentrar nas razões recursais, apresenta as definições e conceitos das perdas na distribuição de energia elétrica. Indica a definição de perdas técnicas, que decorrem de processo físico de transporte de energia, e de perdas não técnicas ou comerciais, as quais decorrem principalmente atos do homem, quer sejam ilícitos ou decorrentes de equívocos. As perdas não técnicas de furtos são razoáveis, tanto que a ANEEL inclui as referidas perdas na composição da tarifa de energia, observado o limite regulatório. Quando necessário aplicam-se elas às revisões tarifárias. Desdobra a definição das perdas não técnicas (fls. 440-441).

A definição das Perdas Não Técnicas regulatórias será feita em 7 (sete) passos:

Passo 1. Recebimento das Informações: A concessionária deverá encaminhar relatório de combate às Perdas Não Técnicas.

Passo 2. Cálculo das Perdas Técnicas: A ANEEL procederá ao cálculo das Perdas Técnicas conforme metodologia definida no Módulo 7 dos Procedimentos de Distribuição. A partir desse cálculo será definido o percentual que representa a melhor estimativa de Perdas Técnicas no momento da revisão, bem como os valores regulatórios que serão utilizados ao longo do ciclo tarifário.

Passo 3. Apuração dos Valores de Perdas Não Técnicas: A ANEEL irá apurar os valores de Perdas Não Técnicas pela diferença entre as perdas totais realizadas no ano civil e as Perdas Técnicas regulatórias.

Passo 4. Ponto de Partida para a Análise: O ponto de partida de Perdas Não Técnicas é um valor referencial para o ano tarifário imediatamente anterior ao da revisão tarifária.

Passo 5. Definição da Referência de Perdas Não Técnicas: Será definida uma meta de Perdas Não Técnicas para a empresa a partir de uma análise do modelo comparativo por *benchmarking*.

Passo 6. Definição da Trajetória de Redução de Perdas Não Técnicas: A meta de Perdas Não Técnicas definida no passo 5 poderá ser atingida por meio de uma trajetória linear decrescente das perdas regulatórias em cada reajuste subsequente, ou tratado como uma meta fixa até a próxima revisão tarifária.

Passo 7. Conversão das Perdas Não Técnicas: Na definição do ponto de partida e da meta de Perdas Não Técnicas, assim como a trajetória de redução a ser aplicada nos reajustes subsequentes, é utilizado o mercado medido, mas para a construção do balanço energético nos processos tarifários os percentuais utilizados são calculados com base no mercado faturado.

11. Indica também a definição de obrigações especiais, que, segundo a ANEEL, são “recursos relativos à participação financeira do consumidor, das dotações orçamentárias da União, das verbas federais, estaduais e municipais e de créditos especiais vinculados ao investimento aplicados no empreendimento vinculado à concessão”; **Preliminarmente**, a) o acórdão recorrido justificou a negativa da preliminar por não haver enquadramento no art. 59 do Dec. 70.235/72, contudo se olvidara os julgadores do art. 2º da Lei nº 9.784/99, o qual dispõe sobre os princípios aplicáveis ao processo administrativo, sendo que os autos de infração foram lavrados sem observá-los. A Autoridade fiscal não poderia ter efetuado as glosas tendo em vista a normatização do setor elétrico, nem ter adicionado os valores de obrigações especiais na base de cálculo, uma vez que o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico da ANEEL estabelece que os referidos valores não constituem receita da Recorrente. Fica claro, assim, que a Autoridade não procurou compreender as particularidades da atividade desempenhada pela Recorrente. No seu entendimento, os Autos de Infração não teriam sido motivados, necessidade esta que também decorre da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Ademais, o art. 142 do CTN prevê a necessidade de indicação de todos os pressupostos de direito e de fato que fundamentem o crédito tributário constituído. Ao não se aprofundar na técnica fiscal e contábil relativa à energia elétrica, a fiscalização inverteu o ônus da prova, atribuindo à Recorrente o dever de comprovar que o tratamento fiscal dado aos valores de perdas não técnicas e às obrigações especiais está correto. Não houve identificação da materialidade de incidência do IRPJ e da CSLL; **Mérito** b) é legítima a dedução das perdas não técnicas de energia elétrica da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ressalta que foi a Autoridade fiscal que indicou que as perdas não técnicas não eram dedutíveis, nem admitidas como custos, bem como que elas devem ser atribuídas a furtos, diferente, portanto, do que foi firmado na Decisão da DRJ. A Fiscalização fez constar ainda quais são os requisitos para dedutibilidade das perdas em comento. Também a Solução de Consulta Interna nº 3/2017, dispõe sobre que as perdas decorrentes de furtos de energia podem ser consideradas como despesa dedutível, caso seja apresentada queixa perante a autoridade policial. Assim procedeu a Requerente, apresentando notícia crime, na qual indicava o montante furtado e a situação preocupante da segurança no Rio de Janeiro, mencionando a dificuldade em combater o furto de energia. Ainda assim, a DRJ negou provimento à Impugnação. Requer o cumprimento da lei. O art. 46, V da Lei 4.506/64 dispõe que as perdas razoáveis, o que engloba as perdas não técnicas provenientes de furtos, são custos. A RFB reconhece que tais perdas são razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, na Solução de Consulta COSIT nº 27/08, ao entender que elas se caracterizam como insumo para creditamento do PIS/COFINS. Alega que

os custos são dedutíveis, independente de uma disposição legal que os declare dedutíveis. Indica doutrina. Alega que seguiu o disposto no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, o que possibilita à ANEEL efetuar a fiscalização. Os arts. 923 e 924 do RIR/99 preveem que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, cabendo à autoridade a prova da inveracidade dos fatos registrados, o que não foi feito pela fiscalização, sendo que o Acórdão recorrido não fez qualquer menção a essa argumentação. Há sujeição da contribuinte ao bis in idem; c) são dedutíveis as perdas não técnicas que excedem os limites regulatórios. Discorre sobre o conceito de despesas operacionais, sendo que elas devem ser caracterizadas como necessárias, usuais e normais. Cita que o parecer normativo CST nº 32/81 também dispõe sobre os requisitos das despesas operacionais. Cita ainda a jurisprudência do CARF, alegando que as perdas não técnicas, decorrentes do furto de energia, se enquadram no caso de despesas operacionais. A Recorrente agiu de acordo com a previsão legal, sendo atendidos todos os pressupostos objetivos. Ao não aceitar tal situação, a decisão da DRJ extrapolou os limites da legalidade. Aponta jurisprudência do CARF que justifica sua argumentação. Alega que não existe qualquer dever jurídico para que apresentem, nem em determinado prazo, notícia crime. De qualquer sorte apresentou tal notícia, que continha a quantidade de energia furtada e os valores pecuniários correspondentes, além de mapas e percentuais de perda, colaborando assim com a investigação, na medida de sua capacidade e conhecimento. Não é razoável exigir da Requerente a elucidação e a solução de crimes, com a identificação de autores, sem o devido poder de polícia. É de se levar em conta a situação do Rio de Janeiro, com diversas áreas de ocupação irregular e com organizações criminosas. A indicação incorreta da autoria do crime consistiria em denúncia caluniosa; d) as obrigações especiais se constituem como recursos cobrados dos consumidores para realização de investimentos, de forma que não constituem receita efetiva da Recorrente. Não há acréscimo patrimonial que enseje a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, isto nos termos do art. 153, III e do art. 195, I, ambos da CR, bem como na limitação imposta pelo art. 43 do CTN. A Recorrente não dispõe da disponibilidade dos valores recebidos a título das Obrigações Especiais, isto porque por determinação da ANEEL os valores serão obrigatoriamente utilizados para realização de investimentos no empreendimento vinculado à concessão e não à concessionária. Assim, o empreendimento vinculado à concessão não é patrimônio da Requerente, mas do poder Concedente, como é possível confirmar no Contrato de Concessão. O registro contábil não altera a natureza dos valores recebidos a título de obrigações especiais. Diferente do que o Acórdão adotou, tais obrigações não são incertas ou mera expectativa, pelo contrário, são certas. Contabilmente, inicialmente os valores das obrigações são computados “a crédito no resultado como “receita””, mas depois “são transferidos com lançamento a débito no resultado e a crédito no passivo.”. Desta forma não configuram receita e não impactam no resultado, conseqüentemente não integrando a base de cálculo do IRPJ e CSLL. O procedimento é previsto no Manual de Contabilidade da ANEEL. O Manual é expresso ao indicar que tais obrigações não devem impactar o resultado do período, bem como que elas não se enquadram como provisões. A ANEEL determinou expressamente por meio de Despacho (fl. 397) que, de novembro de 2014 a outubro de 2015, a Requerente deveria registrar como obrigações especiais o montante de R\$

215.261.028,87, o que demonstra que o valor é certo. Ademais o PRORET determina que os valores de obrigações especiais “devem compor a base da remuneração regulatória da Recorrente como redutores do ativo imobilizado em serviço e que,” “para fins de revisão tarifária, a depreciação destes ativos que foram adquiridos com recursos de Obrigações Especiais não será computada no cálculo da receita requerida da concessionária.”. Ou seja, não há remuneração por meio de tais obrigações e elas são receitas/investimento vinculados à concessão e não à concessionária; e) inaplicabilidade da multa isolada sobre estimativas depois do encerramento do Ano-Base de 2015; f) impossibilidade de cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício. Cita a súmula nº 105 do CARF; g) impossibilidade de exigência de multas em caso de dúvida, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN; h) compensação indevida de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL. “a Autoridade Fiscal incorreu em erro no cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que, ao adicionar as perdas em discussão ao resultado do exercício aumentando, por conseguinte, o lucro tributável”. “Deveria ter utilizado também um valor maior de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, considerando os limites previstos na legislação, com base no novo lucro apurado.”.; i) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa. Ao final, requer o acolhimento do Recurso para reformar a decisão de primeiro grau, de forma que o AI seja cancelado. Subsidiariamente, requer o afastamento da multa isolada; reconhecimento da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício e afastamento da exigência de juros com base na Taxa Selic sobre a multa de ofício.

12. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Pareceres

13. Às fls. 560-633, foi juntado parecer do Prof. Dr. Sérgio André Rocha e às fls. 635-658, parecer do Pós-Doutor Antônio Sérgio Altieri de Moraes Pitombo. Ambos fundamentam a posição da Contribuinte.

14. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Redatora *ad hoc*

Como redatora *ad hoc*, nomeada pelo Presidente desta Turma, Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, sirvo-me da minuta de relatório e voto inserida pelo relator original, Conselheiro Luciano Bernart, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Voto do Relator Luciano Bernart

INÍCIO DE CITAÇÃO

I. Tempestividade e admissibilidade

1. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **428 – 08/09/20**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **430 – 06/10/20**), conclui-se que este é tempestivo.

2. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

PRELIMINARMENTE

II. Fundamento dos AIs e preliminares

3. A Recorrente alega que o Acórdão recorrido teria justificado a negativa da preliminar com o fundamento de não haver enquadramento no art. 59 do Dec. 70.235/72, contudo, não teria sido levado em conta o art. 2º da Lei nº 9.784/99, o qual dispõe sobre os princípios aplicáveis ao processo administrativo, sendo que os autos de infração foram lavrados sem observá-los. Segundo a Recorrente, a Autoridade fiscal não poderia ter efetuado as glosas, uma vez que a normatização do setor elétrico não dá margem para o entendimento assumido. Não poderia também ter adicionado os valores de obrigações especiais na base de cálculo, uma vez que o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico da ANEEL estabelece que os referidos valores não constituem receita da Recorrente. Asevera que a Autoridade não procurou compreender as particularidades da atividade energética desempenhada. No seu entendimento, os Autos de Infração não teriam sido motivados, requisito que decorre da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Ademais, o art. 142 do CTN prevê a necessidade de indicação de todos os pressupostos de direito e de fato que fundamentem o crédito tributário constituído. Ao não se aprofundar na técnica fiscal e contábil relativa à energia elétrica, a fiscalização inverteu o ônus da prova, atribuindo à Recorrente o dever de comprovar que o tratamento fiscal dado aos valores de perdas não técnicas e às obrigações especiais está correto. Não teria havido identificação da materialidade de incidência do IRPJ e da CSLL.

4. Não procedem as alegações da Recorrente em sede preliminar. Ainda que se entenda que questões preliminares não se limitam ao disposto no art. 59 do Dec. 70.235/72, não parece haver infração a questão que se encaixe nessa categoria. Em verdade, as alegações se constituem como matérias de mérito, uma vez que tratam de questões de fato e relacionadas com a interpretação normativa. No mesmo sentido, não se vislumbra que os AIs tenham sido lavrados sem observar os princípios aplicáveis ao processo administrativo. A alegação de que a Autoridade “descumpriu” a normatização do setor energético não se enquadra em infração aos princípios processuais, pelo menos não na linha de raciocínio apresentadas ou em alguma outra que se possa raciocinar com base no que se viu até o momento, não se constituindo assim questão preliminar ou questão de ordem. O mesmo se aplica à questão da base de cálculo, que será examinada como questão de mérito. Não ocorre que a Autoridade não teria procurado compreender as particularidades da atividade energética desempenhada, o que resultaria em falta de motivação, conseqüentemente infração à ampla defesa, contraditório e devido processo legal. O que houve

foi que com base na interpretação dos fatos, por parte do agente fiscal, e seu enquadramento interpretativo, teria ocorrido o fato gerador.

5. Quanto ao suposto não cumprimento dos requisitos do art. 142 do CTN, vislumbra-se que a Autoridade apontou nos Als quais seriam os elementos da obrigação tributária, sendo eles suficientes para constituir a relação jurídica tributária. Como antes, a interpretação dos fatos e dos dispositivos normativos efetuada pela fiscalização é que se mostra diferente da feita pela Requerente, mas isto não se constitui em infração a matéria preliminar.

6. Não se percebe que a alegada falta de aprofundamento da técnica contábil teria como efeito a inversão do ônus da prova, mas sim que o entendimento foi que os valores não eram dedutíveis da base de cálculo, sendo ainda reconhecido que haveria a incidência do IRPJ e CSLL.

7. Assim, não devem ser os argumentos sobre preliminares acatados.

MÉRITO

III. Perdas não técnicas

8. A Contribuinte afirma, em suma, que é legítima a dedução das perdas não técnicas de energia elétrica da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo que os argumentos recursais que fundamentam tal afirmação foram indicados em tópico acima (II. Recurso Voluntário).

9. Ao se analisar a decisão da DRJ sobre o assunto, percebe-se que os julgadores decidiram pela aplicação vinculada da Solução de Consulta Interna nº 3/2017 (fl. **410**). Entenderam que a solução de consulta seria clara que as perdas não técnicas são, em regra, destituídas da dedutibilidade, assim não deveriam tais perdas dedutíveis, mesmo dentro dos limites regulatórios (fl. **411**).

21. A solução de consulta, portanto, é clara ao se manifestar que as perdas não técnicas são, em regra, destituídas da dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Desse modo, não merece prosperar a razão apresentada pela defesa de que tais perdas devem ser consideradas dedutíveis quando dentro dos limites regulatórios, pois corresponderia a deixar de aplicar orientação normativa emanada por autoridade superior, competência que nos falece.

10. Afirmam ainda que apesar da Solução prever algumas exceções, o caso em questão não se enquadraria nelas, pois não teriam sido especificadas as despesas, o que gera a falta de comprovação. Ademais, a Contribuinte não teria atendido os requisitos normativos para a dedutibilidade. Ressaltaram ainda que a questão da violência não suprime tais requisitos. Fazem comparação com furtos em um supermercado.

11. Em exame ao TVF, constata-se que os motivos que teriam justificado a Autoridade fiscal a não reconhecer a dedutibilidade das perdas não técnicas, nos termos do art. 47, § 3º da Lei 4.506/64, foram os seguintes (fl. **250**).

Com base nas informações e análises acima expostas, foi efetuado o lançamento do crédito tributário nos termos dos arts 247 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º) e 249 inciso I (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º) ambos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999 – RIR - referente a não adição ao lucro líquido para determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no período de 2015, dos valores das perdas não técnicas informados pela fiscalizada e apropriados ao Resultado, por estes não serem admitidos como custos dos serviços prestados nos termos do no art. 291 do RIR (Lei nº 4.506/64, art. 46, inciso V), bem como despesa dedutível conforme art. 364 do RIR (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 3º).

12. Percebe-se que o principal motivo quanto a Notícia Crime foi da forma como ela foi protocolizada pela Contribuinte, pelo seu conteúdo, que não teria atendido os requisitos legais, o que teve como efeito não suportar o tratamento fiscal para os valores de perdas não técnicas. Outro ponto importante a ser enfatizado é que o Fiscal não questionou os montantes apontados como perdas não técnicas, mas sim sua individualização (fl. **246 e 244**).

Por fim, considerando a generalidade da comunicação de **Notícia Crime** apresentada à RFB pela fiscalizada; o intervalo de tempo expressivo entre as datas dos furtos e a data de comunicação dos mesmos; e o aspecto meramente protocolar da comunicação, conclui esta fiscalização que a comunicação de Notícia Crime, como apresentada pela fiscalizada, não suporta o tratamento fiscal para os valores de “perda não técnicas” na forma adotada pelo contribuinte: apropriação dos valores diretamente no Resultado do Exercício, sem tê-los adicionados ao Lucro Líquido na parte A do LALUR.

13. Outro ponto importante a ser enfatizado é que o Fiscal não questionou os montantes apontados como perdas não técnicas, mas sim sua individualização (fl. **244**).

A comunicação informa a quantidade da energia elétrica furtada dividindo-a por 5 regiões do Estado do Rio de Janeiro. Não há uma individualização mínima dos eventos dos furtos comunicados que permitisse uma investigação (localidades, datas da constatação, circunstâncias, quantidade por furto, etc). Há uma absoluta generalização.

14. A ênfase é importante, uma vez que a leitura do Acórdão da DRJ pode conduzir ao entendimento de que os valores de tais perdas não foram específicos nem comprovados. Não é esta a discussão, mas sim a individualização de cada um dos furtos realizados.

15. Os dois dispositivos que dizem respeito à discussão são o 46, V e o art. 47, § 3º, ambos da Lei 4.506/64.

a. Perdas não técnicas e custos

16. O texto do art. 46, V da Lei 4.506/64 e o art. 291, “a” do RIR/99, o qual se referêcia no texto legal, preveem o seguinte:

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

[...]

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

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

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

[...]

17. A Recorrente entende que as perdas não técnicas se enquadrariam como perdas razoáveis, o que as caracterizaria como custo.

18. Apesar das alegações, entende-se que as perdas não técnicas não se encaixam na definição de custos, especialmente porque os conceitos previstos nos dispositivos legais não as abrangem. Ainda que tais perdas ocorram no transporte e sejam inevitáveis, uma vez demonstrada a dificuldade e até impossibilidade, inclusive por parte do poder público, de coibição dos atos ilícitos de furto de energia (ver fls. **481** e segs.), não é possível enquadrá-las como aquisição, produção e/ou venda de bens e serviços objeto das transações, nos termos previstos pelo *caput* do art. 46 da Lei 4.506/64. O dispositivo legal trata sobre aquelas situações que são inerentes às atividades desenvolvidas na atividade. Ora, por mais que os furtos representem um custo, em sentido amplo do termo, não são próprios da atividade num sentido próprio, de acordo com a natureza do bem ou do serviço. Certo é que o legislador não deixou de lado a questão de furtos, mas tratou disto em outro dispositivo, o qual será tratado em momento oportuno.

19. Mesmo que a ANEEL defina que as perdas não técnicas se enquadrem como perdas regulatórias, entende-se que não há o enquadramento deste conceito em custo, nos termos da lei, pois não se trata de “despesas” nem de “encargos relativos à aquisição, produção e venda”. Trata-se de situação peculiar, sem sombra de dúvidas, mas não cabe reconhecer que o furto está inserido no custo de produção ou venda.

20. Há ainda a alegação de que por meio da Solução de Consulta COSIT nº 27/08, a Receita teria reconhecido que as perdas não técnicas são razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, pois a Solução as teria considerado como insumo do serviço para fins de creditamento do PIS/COFINS.

21. Ao consultar a referida Solução, cuja publicação se deu no Diário Oficial da União¹, tem-se a seguinte redação:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 27, DE 9 DE SETEMBRO DE 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

¹ DOU. Seção 1, nº 178, segunda-feira, 15 de setembro de 2008. Pg. 17.

EMENTA: ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS. A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço. Para fins de desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não-cumulativa, **considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica: I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;** III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT); IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS). Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica: I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado; II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004. Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa: I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC); II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR); III) os gastos a serem destinados à Conta de desenvolvimento Energético (CDE).

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art.8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS. A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço. Para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não-cumulativa, **considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica: I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;** III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT); IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS). Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica: I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado; II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004. Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa: I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC); II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR); III) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, § 9º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. **(destaques não constam no original)**

ADALTO LACERDA DA SILVA

Coordenador-Geral

22. Como se observa, a Solução de Consulta nº 27/08, pelo menos na parte publicada no DOU, não é específica quanto às perdas não técnicas. Inclusive, ressalta-se que o termo utilizado no Documento – “o encargo de Uso do Sistema de Distribuição” – seria corretamente inserido no conceito do art. 46 da Lei 4.506/64, uma vez que estaria se referindo ao encargo intrínseco ao desenvolvimento da atividade. Assim, não cabe a fundamentação da Requerente.

23. No mesmo sentido não é adequada a fundamentação da Autoridade fiscal e da DRJ pela aplicação da Solução de Consulta nº 3 de 23 de março de 2017, uma vez que os eventuais fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2015 e o citado ato administrativo é de 2017, posterior, portanto. Segundo, porque a especificação entre perdas técnicas e não técnicas somente começou a ser feita nas Soluções a partir da SCI 17/16. Ou seja, também posterior ao ano-calendário dos atos e fatos em discussão.

b. Perdas não técnicas e dedutibilidade

24. Há a argumentação recursal de que as perdas não técnicas seriam dedutíveis. Primeiro, por serem necessárias, usuais e normais à atividade da requerente e à manutenção da respectiva fonte produtora. Segundo, porque nos casos de furto são os valores dedutíveis. Ambas as alegações se pautariam no art. 47 e seus parágrafos, da Lei 4.506/64, cuja redação é a seguinte.

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

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

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

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

25. Não se vislumbra que as perdas não técnicas sejam operacionais. Certo é que elas são usuais, mas não são necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte. Na verdade, a situação ideal seria que elas inexistissem, quer seja pela mudança de comportamento dos infratores, quer seja pela supressão dos responsáveis. Quanto a ser normal, que neste caso é possível diferenciar do termo “usual”, o que não foi feito claramente pelo texto legal, pois usa a conjunção “ou”, seguramente os furtos não são normais. Ao contrário, são anormais. Assim, pelos §§ 1º e 2º do art. 47, não seria possível enquadrar citadas perdas como custos operacionais.

26. Já quanto ao § 3º do art. 47 da Lei 4.506/64, à Requerente assiste razão. Como se observa, o dispositivo prevê que as despesas por furto, quer seja protagonizado por terceiros ou empregados, são dedutíveis, desde que apresentada queixa perante a autoridade policial. Do exame dos Autos, constata-se que houve despesa por furto de energia, sendo ela mensurável. A

prática ilícita foi praticada por terceiro, sendo apresentada notícia crime à Autoridade policial (fls. **175-179**).

27. De acordo com a DRJ, o problema estaria na notícia crime, pois ela teria sido apresentada em momento tardio, em relação à ocorrência dos fatos. Ademais, a não individualização dos furtos e a falta de especificação fática seria transformar a peça direcionada à polícia um ato meramente formal, o que não seria vedado pela legislação.

28. Não se percebe que a legislação não tenha sido cumprida pela requerente na entrega da notícia crime. É fato que houve certa demora na entrega da notícia à Autoridade policial, mas também é certo que a lei não prevê o tempo em que a formalização deva ocorrer. Ressalta-se ainda que a apresentação ocorreu antes do início da ação fiscal, mesmo não sendo ela inibidora do direito do contribuinte.

29. O mesmo se aplica à individualização dos fatos. A lei não prevê que para que a notícia tenha efeito, deva ser indicado o autor do crime ou o relato dos fatos de maneira pormenorizada. Obviamente que seriam auspiciosas mais informações sobre os furtos (de qualquer sorte informou a quantidade de energia furtada e os valores pecuniários correspondentes, além de mapas e percentuais de perda), entretanto, não são elas condicionantes ao exercício do direito. Pelo contrário, criar condições não dispostas expressamente na lei seria criar embaraço ao exercício do direito. O texto normativo não prevê quais informações devam ser prestadas, não cabendo ao intérprete, o que inclui o julgador, criá-las. A previsão dispõe que em havendo notícia, independente da indicação do autor, são dedutíveis as perdas por furto, que neste caso são as perdas não técnicas.

30. Assim, devem as alegações da Recorrente sobre este tema ser aceitas, por conseguinte cancelando os Als na parte da indedutibilidade sobre as perdas não técnicas.

IV. Obrigações especiais

31. A Contribuinte questiona o Acórdão da DRJ no que diz respeito às obrigações especiais. Estas foram glosadas pela Autoridade fiscal, sob o fundamento de serem provisões (fl. **251**).

5.2) Falta de adição de provisão indedutível a título de Obrigações Especiais

Com base nas informações e análises expostas no item 4 deste Termo, foi efetuado o lançamento do crédito tributário nos termos dos arts 247 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º) e 249 inciso I (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º) ambos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999 – RIR - referente a não adição ao lucro líquido para determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no período de 2015, dos valores de Provisão a título de Obrigações Especiais, por estes não serem admitidos como despesa dedutível conforme art. 335 do RIR/99.

32. A DRJ confirmou o entendimento do fisco, para tanto fundamentou que contabilmente, as obrigações especiais correspondem a uma determinação de que parte das receitas das concessionárias seja revertida para reinvestimento no setor de concessão. Assim, o investimento não seria feito pelo próprio consumidor, mas sim pela Contribuinte. Como segundo argumento, citadas obrigações seriam provisões.

33. A Recorrente alega, em síntese, que as obrigações especiais se constituiriam como recursos cobrados dos consumidores para realização de investimentos, de forma que não constituem receita efetiva da Recorrente, portanto, não haveria acréscimo patrimonial. Os valores são obrigatoriamente aplicados na concessão e, contabilmente, não configuram receita e não impactam no resultado. Além disto, as obrigações são certas, pois a ANEEL indica o valor e período. Afirma que a contabilidade é feita conforme determinado pela ANEEL, sendo que o manual é expresso ao indicar que as obrigações especiais não devem impactar o resultado do período.

34. As principais discussões que giram em torno do tema deste tópico são duas. A primeira trata da caracterização das obrigações especiais como provisões e a segunda, sobre a consequente inserção nas materialidades do IRPJ e da CSLL.

35. Antes de abordar as questões indicadas anteriormente, cumpre ressaltar que a forma como foram os valores de tais obrigações contabilizados não pode ser encarada como ponto definitivo para o desfecho do litígio, especialmente porque são procedimentos obrigatórios definidos pela ANEEL, não havendo opção da Contribuinte proceder diferentemente. Há de se lembrar que se trata de uma concessão de serviço público, com muitas regras definidas em lei. Obviamente que os conceitos contábeis serão levados em conta, mas partir do pressuposto que por ter tido lançamentos contábeis de maneira específica caracteriza montante tributável não procede. Semelhantemente ao que ocorre com os tributos, que não são identificados pela nomenclatura ou pela destinação da arrecadação (art. 4º do CTN), devem ser examinadas as características das obrigações especiais, de forma a identificá-los como tributáveis ou não, e não apenas pelos seus lançamentos contábeis, que, repita-se, são obrigatoriamente feitos nos termos definidos pela ANEEL.

36. Sobre a caracterização como provisões, o pronunciamento técnico CPC 25 traz que “Uma provisão é um passivo de prazo ou valores incertos”. No caso em questão se identifica que tanto o prazo quantos os valores das obrigações especiais são certos. A ANEEL conceitua, por meio do Proret – Procedimentos de Regulação Tarifária, no Submódulo 2.3 (Base de Remuneração Regulatória), que as obrigações especiais se constituem da seguinte forma:

5.3. OBRIGAÇÕES ESPECIAIS

130. As Obrigações Especiais são recursos relativos à participação financeira do consumidor, das dotações orçamentárias da União, das verbas federais, estaduais e municipais e de créditos especiais vinculados aos investimentos aplicados nos empreendimentos vinculados à concessão. As Obrigações Especiais não são passivos onerosos e nem créditos do acionista. São atualizadas com os mesmos critérios e índices utilizados para corrigir os bens registrados no Ativo Imobilizado dos agentes.

37. Observa-se, portanto, que tal valor provém da participação financeira do consumidor, das dotações orçamentárias dos entes políticos e de créditos especiais vinculados aos investimentos aplicados nos empreendimentos vinculados à concessão. Ou seja, os valores recebidos pela Concessionária destas fontes já veem definidos, não sendo incertos. Com tal sistemática se percebe não uma provisão de valores, mas sim uma segregação de determinados montantes. Ou seja, não está a se provisionar para a obrigação futura provável, mas sim se separar recursos de fontes específicas, com o fim de repassá-los em momento definido, de periodicidade anual, como se percebe do Despacho nº 2.883/16, da ANEEL (fl. **397**). Desta feita, não se trata de provisão, mas de uma obrigação específica, certa, com prazo determinado, prevista no regime de concessão do serviço público.

38. Além disso, quanto à segunda questão em discussão, é necessário levar em consideração que as obrigações especiais não se encaixam nos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, uma vez que elas se traduzem na participação financeira dos consumidores, pessoas políticas etc. Claramente se percebe que os valores são cobrados dessas fontes, especificamente para aplicação dos recursos nos empreendimentos vinculados à concessão, como por exemplo, a rede de distribuição e outros equipamentos. O contrato de concessão confirma que ao final da concessão, todos os bens vinculados serão revertidos à Concedente. (fls. **518 e 531**)

A concessão conferida em função deste Contrato compreende:

A. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, através dos seguintes aproveitamentos de potenciais hidráulicos:

I. COMPLEXO DE LAJES, constituído pelas barragens de regularização, sem motorização, de TOCOS e SANTANA, no Rio Pirai, Município de Pirai, e pelos seguintes aproveitamentos hidrelétricos, que utilizam águas, derivadas por recalque, dos rios Paraíba do Sul e Pirai e do ribeirão Vigário:

USINA VIGÁRIO	Rio Pirai, Município de Pirai
USINA SANTA CECÍLIA	Rio Paraíba do Sul, Município de Barra do Pirai
USINA PEREIRA PASSOS	Ribeirão das Lajes, Município de Pirai
USINA NILO PEÇANHA	Rio Pirai, Município de Pirai
USINA FONTES (NOVA)	Rio Pirai, Município de Pirai
USINA LAJES (FONTES VELHA)	Ribeirão das Lajes, Município de Pirai

II. Aproveitamentos Hidrelétricos localizados fora do Complexo Lajes:

USINA ILHA DOS POMBOS	Rio Paraíba do Sul, Município de Carmo
USINA SANTA BRANCA	Rio Paraíba do Sul, Município de Santa Branca, Estado de São Paulo

B. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, nas localidades de:

BARRA DO PIRAÍ	BARRA MANSA
BELFORD ROXO	CARMO (sede)
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	DUQUE DE CAXIAS (sede e distrito de Xerém)
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	ITAGUAÍ
JAPERI	MENDES
MIGUEL PEREIRA	NILÓPOLIS
NOVA IGUAÇU	PARACAMBI
PARAÍBA DO SUL	PATI DO ALFERES
PINHERAL	PIRAÍ
QUATIS	QUEIMADOS
RIO CLARO	RIO DAS FLORES
RIO DE JANEIRO	SÃO JOÃO DE MERITI
SAPUCAIA	TRÊS RIOS
VALENÇA	VASSOURAS
VOLTA REDONDA	

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - EXTINÇÃO DAS CONCESSÕES, REVERSÃO DOS BENS VINCULADOS

[...]

Segunda Subcláusula - Extinta a concessão, operar-se-á, de pleno direito, a reversão, ao PODER CONCEDENTE, dos bens vinculados e das prerrogativas conferidos à CONCESSIONÁRIA, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e determinação do montante da indenização devida à CONCESSIONÁRIA, observados os valores e as datas de sua incorporação ao sistema elétrico.

Terceira Subcláusula - Para efeito da reversão, consideram-se bens vinculados aqueles realizados pela CONCESSIONÁRIA e efetivamente utilizados na prestação dos serviços.

39. Não há de se esquecer que o contrato é firmado com a própria União (fl. 517, abaixo, com destaques adicionados), na qualidade de Poder Concedente, sendo o contrato regido em grande parte, por regras de direito público, o que caracteriza ausência de participação na elaboração dos termos contratuais, senão na totalidade, pelo menos na maior parte.

A UNIÃO, doravante designada apenas PODER CONCEDENTE, no uso da competência que lhe confere o art. 21, inciso XII, letra “b”, da Constituição Federal, por intermédio do Ministério de Minas e Energia, inscrito no CGC/MF sob nº 37.115.383/0001-53, representado por seu titular, Ministro de Estado RAIMUNDO BRITO, e pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE, inscrito no CGC/MF sob nº 37.115.383/0033-30, representado por seu Diretor-Adjunto DEMÓSTENES BARBOSA DA SILVA e a **LIGHT - SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A**, com sede na Avenida Presidente Vargas, nº 642, na Cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, inscrita no CGC/MF sob nº 60.444.437/0001-46, doravante designada simplesmente CONCESSIONÁRIA, representada, na forma de seu Estatuto, por seu Diretor-Presidente

40. Assim, não se vislumbra que a Requerente tenha escolhido esta sistemática, na qual os valores provenientes das obrigações especiais sejam recolhidos para si e depois investidos integralmente, inclusive com correções, na concessão. Ou seja, sendo a ela imposta situação e havendo clareza que tais recolhimentos não compõem a receita da Requerente, não é possível reconhecer que sobre eles devam incidir IRPJ e CSLL. Inclusive porque conforme a ANEEL, a contribuição não é da Concessionária, mas sim dos consumidores etc., o que descaracteriza a condição de sujeito passivo, pois ainda que possa ter a posse dos valores (por força da sistemática do regime de concessão), nunca obteve a disponibilidade jurídica nem econômica do montante.

41. Desta feita, devem ser os Autos de Infração cancelados no que concerne às obrigações especiais.

42. Os entendimentos acima adotados absorvem as demais discussões levantadas pela Recorrente.

V. Conclusão

43. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, depois de superadas as preliminares, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, de forma a cancelar os Autos de Infração.

FIM DE CITAÇÃO

(voto de Luciano Bernart)

Redatora Ad Hoc

Da cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais

Como o relator original entendeu que os autos de infração deveriam ser cancelados integralmente, ele não tratou da cobrança de multa de ofício cumulada com a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, o faço como abaixo delineado.

Neste tocante, defendo ser impossível a cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, pois em meus sentir, mesmo a partir do ano-calendário de 2007, remanesce o óbice legal culminando na impossibilidade de cumulação das multas em discussão, visto que as referidas sanções que possuem a mesma base de cálculo devem corresponder à idêntica conduta ilícita. Destaco, inclusive, que, a 2ª Turma do STJ firmou o entendimento no sentido de que não ser possível a cumulação das multas isolada e de ofício nos autos do REsp 1.708.819/RS.

Por bem explicar a controvérsia, transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.399 proferido na sessão de julgamento de 08/10/2024:

(...)

74. A respeito da questão jurídica relativa à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, não se trata de matéria nova perante este Conselho Administrativo. Na verdade, o tema foi e continua sendo objeto de intensa controvérsia administrativa, com posicionamentos louváveis em diferentes sentidos, ainda que antagônicos. Em especial, há maior controvérsia sobre a aplicação temporal da Súmula 105 do CARF, à luz da alteração promovida pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/1996.

75. Basicamente, entre aqueles que reconhecem a validade da Súmula 105 do CARF, a divergência se dá em torno de sua aplicação temporal. Para uma primeira corrente, a Súmula 105 do CARF tem sua eficácia temporal limitada aos fatos geradores ocorridos antes de 2007, em função da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007.

Em sentido contrário, há também o entendimento de que, mesmo com referida mudança legislativa, não houve alteração substancial do sentido da norma jurídica e, portanto, a Súmula permanece sendo aplicável.

76. Os seguintes precedentes (dentre tantos outros), exemplificam ambos os posicionamentos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2014, 2015. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. (CARF - Acórdão nº 1201-006.210 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 19 de outubro de 2023)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem. (CARF - Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma – Sessão de 14 de junho de 2023)77.

Entendo ser o segundo entendimento o mais acertado e por isso o adoto neste caso. Em síntese, entendo que a Súmula 105 do CARF é aplicável a todos os casos, independentemente da competência em que aplicadas as multas, em função da natureza de referidas penalidades, que não foi alterada em essência pela Lei 11.488/2007.

78. Vejamos o que diz o artigo 44 da Lei 9.430/1996, já com as alterações promovidas por referida Lei:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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

79. Em primeiro lugar, há de se notar que o caput do artigo tinha a mesma redação, mesmo antes da Lei 11.488/2007, isto é, “serão aplicadas”, de forma que a alteração legal não fez qualquer diferença neste ponto. Faço tal observação, pois há entendimentos que enxergam, nessa redação imperativa, a justificativa para a incidência conjunta de ambas as multas.

80. Em minha visão, a questão é, na verdade, pertinente à natureza das penalidades, e não à redação do dispositivo legal. Em outras palavras, de “essência” da norma, e não de “forma”.

81. Neste ponto específico, faço referência ao voto condutor do Acórdão nº 9101-005-692, de relatoria da Conselheira Livia de Carli Germano:

“Não obstante, compreendo que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a norma, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na forma de escrever o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a norma, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.” (GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.

82. Nessa toada, entendo que a norma jurídica do art. 44 da Lei 9.430/1996 não foi suficientemente alterada, no que de fato importa, isto é, as hipóteses infracionais que dão ensejo às penalidades.

83. A multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, aplica-se à falta de pagamento de imposto ou contribuição, ao passo que a multa isolada de 50% refere-se às estimativas mensais não recolhidas, de tal forma que não se pode

olvidar que estas são meras antecipações do tributo devido, não sendo tributo autônomo.

84. Assim, embora sejam penalidades distintas, voltadas a infrações distintas, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

85. A título ilustrativo, destaco a argumentação contida no Acórdão CSRF 9101-006.782, da 1ª Turma:

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

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício. Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

86. Há de se observar ainda que a consunção é justamente o fundamento que já fundamentava os precedentes que vieram a redundar na edição da Súmula 105 do CARF.

87. Veja-se o Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, que consta como o último acórdão precedente à Súmula 105 do CARF:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

88. Portanto, se a própria Súmula 105 do CARF é baseada na absorção das penalidades, entendo que o entendimento que ela sufraga é também aplicável a fatos geradores mais recentes, uma vez que se está diante de entendimento sumular baseado na norma, e não no texto legal.

89. Por fim, destaco que, sobre o tema, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, inclusive em julgados recentes:

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...) 5. Nesse sentido, no caso em apreço, **me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração. Precedentes no mesmo sentido (STJ – Recurso Especial n. 2.104963 – Sessão de 05/12/2023)**90. (Grifei)**Assim, entendo que o entendimento contido na Súmula 105 do CARF é aplicável aos fatos geradores ocorridos mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, considerando que esta não promoveu alteração na natureza das infrações”.** (Grifei)*

Deste modo, acolho as alegações da Recorrente, no tocante à impossibilidade da aplicação da concomitante das multas em discussão, afastando a incidência da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ/CSLL em relação ao Ano-Calendário de 2009”.

Assim, entendo que a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, devendo subsistir a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça -

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre labrudi Catunda, redator designado

Embora muito bem fundamentado o voto do Relator original Luciano Bernart, discordo de seu entendimento na questão da dedutibilidade das perdas não técnicas.

Discordo também da Redatora *Ad Hoc* Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, relatora do voto que apreciou a matéria, igualmente bem fundamentada, “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, omissa no voto do Relator original.

Desta forma passo a redigir o voto vencedor de ambas as matérias, por terem prevalecidos no julgamento este entendimento por voto de qualidade, conforme consta na parte dispositiva.

A questão discutida refere-se ao fato de a fiscalização entender como indedutível as o valor das perdas não técnicas resultante do fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

Antes de adentrarmos nas questões a serem discutidas, convém esclarecer quais são as perdas envolvidas na distribuição de energia ao consumidor final, como elas são aferidas e tratadas pela agência reguladora do setor elétrico a ANEEL — Agência Nacional de Energia Elétrica.

Sobre este tema traremos as normas regulatórias expedidas pela ANEEL vigentes à época do fato gerador dos tributos lançados.

Sobre as perdas no fornecimento de energia elétrica foi expedido o Submódulo 2.6, Perdas de Energia, dentro do Módulo 2, Revisão Tarifária Periódica das Concessionárias de Distribuição, no âmbito dos Procedimentos de Regulação Tarifária, o Proret².

Inicialmente, cumpre ressaltar que o objetivo desta norma regulatória é *“estabelecer a metodologia a ser utilizada para definição das perdas de energia regulatórias nas Revisões Tarifárias Periódicas das concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica”*.

De acordo com esta norma existem dois tipos de perdas regulatórias que compõem o custo de compra de energia, as perdas na distribuição e as perdas na rede básica.

A perda na rede básica é dividida em “Perdas Técnicas Regulatórias”, regulada em norma específica e “Perdas Não Técnicas Regulatórias”, esta última regulada no já citado submódulo 2.6, do Proret e objeto de glosa da dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, motivando o auto de infração ora em discussão.

Antes de se iniciar a apreciação deste tema, convém ressaltar que, embora a ANEEL defina esta parcela de perda como um dos componentes do custo de compra de energia, esta definição foi refutada pelo Relator original, classificando-a como despesa pelos motivos expostos em seu voto.

² Disponível no seguinte endereço da internet:
https://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2015660_Proret_Submod_2_6_V3.pdf

Neste sentido, concordo com suas conclusões sobre a natureza de despesas das perdas classificadas como não técnicas pela ANEEL.

As Perdas Não Técnicas têm a seguinte definição dada pela mesma agência reguladora:

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

Como pode ser visto trata-se de perdas relativas não só a furtos, mas também, a erros de medição, processo de faturamento, unidades sem equipamento dentre outros não especificados. Seu cálculo é efetuado pela diferença, em megawatt-hora (MWh), entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas.

Duas foram as justificativas da recorrente constantes em seu recurso voluntário para deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Na primeira alega tratar-se de custo do serviço prestado, que já foi refutada no voto do condutor do Relator original, e, como já dito, por mim acompanhado.

Com relação a segunda alegação, afirma que tais perdas “*preenchem os requisitos legais necessários à sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, previstos no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964*”. Em especial aquele definido no § 3º do referido texto legal:

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

(...)

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

Portanto, a luz do dispositivo legal apontado, somente pode ser deduzido como despesa os prejuízos relativos a furtos, no presente caso os de energia elétrica, quando for apresentada queixa crime perante a autoridade policial.

Isto posto, a recorrente afirma que preencheu tal requisito em resposta ao Termo de Intimação 01:

E foi exatamente assim que procedeu a Recorrente. Em Resposta ao Termo de Intimação 01, a Recorrente esclareceu que apresentou, em 31 de agosto de 2017, Notícia Crime ao Chefe da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro requerendo a tomada das medidas legais cabíveis referentes às chamadas Perdas Não Técnicas e, também, planilha demonstrando as informações mensais, referentes ao ano-

calendário de 2015, de Perda Não Técnica em MWh (5.888.647 MWh) e em Reais (R\$ 1.206.727.569,79).

Na Notícia Crime, a Recorrente informa a quantidade de energia elétrica furtada no ano-calendário de 2015 e cita a situação preocupante da segurança no estado do Rio de Janeiro, mencionando a sua dificuldade em combater o furto de energia. Cita ainda a Zona Oeste, Leste e Regiões da Baixada Fluminense como locais dos furtos.

O referido documento está anexado aos autos às fls 176/179, aditado em 31/08/2017, fls 180/182 indicando os valores por ela informada decorrentes das perdas não técnicas.

Este entendimento adotado pela recorrente no tratamento fiscal das perdas não técnicas, do qual não concordo, foi acompanhado pelo Relator original do voto condutor.

O motivo da discordância é que o texto legal apresentado determina um procedimento formal a ser seguido pela pessoa jurídica quando for deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas decorrentes de furto, não um requisito suficiente para sua comprovação.

Neste sentido, temos que, a partir do momento em que for verificada a ocorrência do furto, para que a pessoa jurídica possa deduzir sua expressão monetária como despesa do IRPJ e da CSLL, é imprescindível a realização da notícia crime perante a autoridade policial. No entanto, embora necessária, não é suficiente para sua comprovação. É necessário também que os valores apontados como furto estejam corretos.

Isto porque, se fossemos aplicar este entendimento a toda mercadoria furtada, incluindo produtos fora do escopo da autuação, teríamos a possibilidade de transformar qualquer tipo de perda de produto do ativo de qualquer empresa em furto, bastando para isso fazer um protocolo de uma notícia crime perante a autoridade policial.

No caso em questão, estar-se-ia limitando a um protocolo de um documento a comprovação de mais de um bilhão de Reais em perdas não técnica.

Cumpramos esclarecer que a energia elétrica é um produto bastante peculiar, em que seu consumo final é imediatamente dissipado, o controle de fornecimento ao consumidor final é todo da distribuidora. Neste sentido, é de se concluir que somente ela é capaz de aferir, do total de energia distribuída, o quanto efetivamente chegou ao consumidor final e o quanto foi perdido nas formas definidas pela agência reguladora.

Não é cabível que um único documento formal seja capaz de comprovar o furto de energia da ordem de mais de um bilhão de reais sem que haja, por parte da distribuidora, esclarecimentos maiores a respeito de como foi determinado este montante.

Cumpramos esclarecer a ANEEL regulou a metodologia para que as distribuidoras pudessem calcular o valor das perdas não técnicas no já citado submódulo 2.6 do PRORET em que

são estabelecidos sete passos para definição das despesas não técnicas por parte das distribuidoras, abaixo detalhado:

4. DEFINIÇÃO DOS NÍVEIS REGULATÓRIOS DE PERDAS NÃO TÉCNICAS 41. A definição das Perdas Não Técnicas Regulatórias será feita em 7 passos.

Passo 1: Recebimento das Informações 42. A concessionária deverá encaminhar relatório de combate às perdas não técnicas, no qual deverá constar:

☐ Evolução das perdas da empresa nos últimos anos segregadas entre técnicas e não técnicas, tanto em valores absolutos quanto em percentual da energia injetada;

☐ Diagnóstico do problema das perdas, origens, características e fatores determinantes;

☐ Detalhamento do programa de combate às perdas não técnicas, tais como as atividades que vêm sendo desempenhadas, as despesas realizadas e os investimentos;

☐ Resultados das ações de combate às perdas, detalhando os montantes de redução, ganhos de mercado e de receita adicional; e ☐ Plano de combate às perdas, contemplando propostas de melhoria, ações, metas e previsão de recursos.

Passo 2: Cálculo das Perdas Técnicas 43. A ANEEL procederá ao cálculo das Perdas Técnicas conforme metodologia definida no Módulo 7 dos Procedimentos de Distribuição. A partir desse cálculo será definido o percentual que representa a melhor estimativa de perdas técnicas no momento da revisão bem como os valores regulatórios que serão utilizados ao longo do ciclo tarifário.

Passo 3: Apuração dos Valores de Perdas Não Técnicas 44. A ANEEL irá apurar os valores de perdas não técnicas pela diferença entre as perdas totais realizadas no ano civil e as perdas técnicas regulatórias.

Máximo [2,50%; Mínimo (Meta 3 CRTP Medida, Média dos últimos 4 anos)] (11)

50. O ponto de partida será definido pela média de perdas não técnicas praticada pela empresa nos últimos 4 (quatro) anos civis, a contar do último ano da base de dados para as empresas que obedecerem aos seguintes critérios no momento da revisão tarifária:

i) empresas do Grupo 1 com média de perdas não técnicas praticada no últimos quatro anos civis igual ou abaixo de 7,50%; ou

45. Para empresas com nível de perdas muito baixo, o processo de apuração das perdas não técnicas pode resultar em valores negativos. Nesses casos, a perda não técnica será considerada igual a zero, ou seja, as perdas na distribuição serão iguais às perdas técnicas.

Passo 4: Ponto de Partida para a Análise 46. O ponto de partida de perdas não técnicas é um valor referencial para o ano tarifário imediatamente anterior ao da revisão tarifária.

47. Na definição do ponto de partida de perdas não técnicas é utilizado o percentual de perdas não técnicas, tendo como referência o mercado medido.

48. Para as empresas do Grupo 1, cuja média das perdas não técnicas praticada nos últimos quatro anos civis supere 7,50%, o ponto de partida será definido pelo máximo entre 7,50% e o menor valor entre a meta regulatória definida no ciclo de revisão anterior (convertida para o mercado medido, conforme equação 9) e a média das perdas não técnicas praticada pela empresa nos últimos quatro anos civis, a contar do último ano da base de dados:

Máximo [7,50%; Mínimo (Meta 3 CRTP Medida, Média dos últimos 4 anos)]

(10)49. Para as empresas do Grupo 2, cuja média das perdas não técnicas praticada nos últimos quatro anos civis supere 2,50%, o ponto de partida será definido pelo máximo entre 2,5% e o menor valor entre a meta regulatória definida no ciclo de revisão anterior (convertida para o mercado medido, conforme equação 9) e a média das perdas não técnicas praticada pela empresa nos últimos quatro anos civis, a contar do último ano da base de dados.

ii) empresas do Grupo 2 com média de perdas não técnicas praticada nos últimos quatro anos civis igual ou abaixo de 2,50%.

51. Para as empresas que situam acima do percentil 90 do ranking de complexidade, que são CELPA, LIGHT E AMAZONAS ENERGIA (Grupo 1) e CEA, EBO e CERR (Grupo 2), o nível regulatório de perdas não técnicas será estabelecido mediante análises complementares. Os níveis regulatórios de perdas não técnicas dessas empresas não poderão ser superiores aos níveis regulatórios das empresas que estão em áreas de concessão mais complexas.

52. As metas definidas pela metodologia podem ser superiores ao ponto de partida devido ao aumento da posição da empresa no ranking de complexidade e/ou ao aumento das perdas não técnicas do benchmark e/ou da própria empresa.

Nesses casos, os motivos do aumento da meta definida pela metodologia serão analisados para a definição da regra do ponto de partida a ser aplicada.

53. Essa avaliação será efetuada pela substituição da perda não técnica mais recente praticada pela empresa pela perda não técnica do ano de referência utilizada no 3CRTP.

54. Caso a meta obtida com as perdas não técnicas da empresa do 3CRTP seja maior do que a meta estabelecida com a perda mais recente, a meta obtida com a perda mais recente será utilizada como o ponto de partida, sem trajetória de redução.

55. Caso a meta obtida com as perdas não técnicas da empresa do 3CRTP seja maior do que o ponto de partida, mas menor do que a meta estabelecida com a perda mais recente, a meta obtida com as perdas não técnicas do 3 CRTP será utilizada como o ponto de partida, sem trajetória de redução.

56. Caso a meta obtida com as perdas não técnicas da empresa do 3CRTP seja menor do que o ponto de partida, o ponto de partida será definido conforme as equações 10 e 11, mas sem trajetória de redução.

Passo 5: Definição da Referência de Perdas Não Técnicas 57. Será definida uma meta de perdas não técnicas para a empresa a partir de uma análise do modelo comparativo por benchmarking.

Passo 6: Definição da Trajetória de Redução de Perdas Não Técnicas 58. A meta de perdas não técnicas definida no passo 5 poderá ser atingida por meio de uma trajetória linear decrescente das perdas regulatórias em cada reajuste subsequente, ou tratado como uma meta fixa até a próxima revisão tarifária.

59. A trajetória de redução será o resultado da comparação entre o ponto de partida definido no passo 4 a meta definida no passo 5 (ambos considerando as perdas não técnicas sobre o mercado medido), obedecidos os limites de redução conforme a seção 3.5.

60. Para as concessionárias com índices regulatórios de perdas não técnicas sobre o mercado de baixa tensão medido inferiores a 7,50% (Grupo 1) ou 2,50% (Grupo 2) não serão definidas trajetórias de redução.

Passo 7: Conversão das Perdas Não Técnicas 61. Na definição do ponto de partida e da meta de perdas não técnicas, assim como a trajetória de redução a ser aplicada nos reajustes subsequentes, é utilizado o mercado medido, mas para a construção do balanço energético nos processos tarifários os percentuais utilizados são calculados com base no mercado faturado.

Destaco dos procedimentos acima citados os seguintes em que a distribuidora de energia é obrigada a fornecer informações a agência reguladora, constantes no Passo 1:

- Diagnóstico do problema das perdas, origens, características e fatores determinantes;
- Resultados das ações de combate às perdas;
- Detalhamento do programa de combate às perdas não técnicas
- Plano de combate às perdas, contemplando propostas de melhoria, ações, metas e previsão de recursos.

Observa-se que existe várias informações obrigatórias que poderiam auxiliar no procedimento fiscal no que concerne ao valor glosado pela autoridade fiscal e que não foram fornecidos nem à fiscalização, nem à autoridade policial por meio da notícia crime, nem carreado aos autos na fase recursal.

Destaca-se também que existe metas a serem atingidas com relação às perdas não técnicas, conforme o item 51, do Passo 2. Embora admita-se que a LIGHT é situada em local alto grau de complexidade que causam as perdas não técnicas, também estão sujeitas a metas.

Cumpra esclarecer que não está se excluindo o furto como despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ para as empresas distribuidoras de energia, mas que elas têm a obrigação de comprovar o valor informado como dedutível, seja no procedimento fiscal, na notícia crime endereçada a autoridade policial, ou, ainda, nas fases recursais.

E foi exatamente esta ausência de comprovação que embasou o auto de infração, conforme se pode atestar no trecho abaixo destacado do TVF:

Poder-se-ia, então, colocar em questão se o valor das “perdas não técnicas”, que correspondesse especificamente a furto de energia, seria passível de receber o tratamento fiscal como despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, o que justificaria a não adição dos respectivos montantes. Entretanto, tal tratamento somente seria permitido caso o furto que tenha dado causa a referida perda fosse devidamente comunicado à autoridade policial, conforme o previsto na legislação.

Desta forma, torna-se fundamental avaliar se a documentação e os esclarecimentos apresentados pela fiscalizada permitiria a adoção de tal procedimento.

Antes, porém, da avaliação da documentação e esclarecimentos do contribuinte, cabe uma análise inicial dos requisitos legais presentes no § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

A condição de exceção, que permite a mencionada dedução, a título de despesas, depende dos seguintes pressupostos:

- Existência de prejuízo (por furto de energia);
- Imputabilidade da autoria a terceiros;
- Queixa perante a autoridade policial.

Quando não houver o efetivo prejuízo, ou seja, quando, no mesmo exercício, o valor da energia furtada é ressarcido, a dedução em tela torna-se incabível por ausência de um de seus pressupostos.

Isso é possível quando, identificado que houve o furto, a autoridade policial seja demandada com elementos que possibilitem uma investigação com êxito ou mesmo um flagrante.

A demanda pela atuação da autoridade policial não deve ser vista tão somente como um ato protocolar, como uma simples formalidade.

A legislação ao autorizar, em caráter de exceção, que se trate esse tipo de perda como uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, considera a possibilidade de reversão dessa perda, que se acontecida no mesmo exercício, torna a dedução em tela indevida.

Como exposto acima, é importante que ao se demandar a autoridade policial, a denúncia contenha elementos mínimos que permitam uma investigação. Caso contrário, tomando essa providência como mero protocolo, sem atenção a informações úteis ao prosseguimento da denúncia, poder-se-ia supor que bastaria que o valor furtado fosse comunicado diretamente à RFB, na esfera administrativa, sem onerar a autoridade policial, para que tal valor se tornasse dedutível.

Por fim, reforçando o entendimento da necessidade de detalhamento dos valores das perdas não técnicas na distribuição da energia elétrica, a notícia crime foi realizada em 31/08/2017, após transcorridos um ano e oito meses findado o ano de 2015, e dois anos e oito meses após a primeira ocorrência, em janeiro do mesmo ano.

Sem entrar no mérito do prazo decadencial, por se tratar de matéria restrita ao direito penal, temos que, de acordo art. 103 do Decreto-Lei nº 2.848/40³, decai em seis meses o direito à queixa ou representação pelo ofendido. Este prazo é contado a partir do dia em que é conhecido o autor do crime.

Pois bem, destaco abaixo manchete da notícia, bem como alguns de seus trechos, veiculada pelo jornal online “Cidade de Niteroi.com”, em 25/02/2015⁴:

Light realiza megaoperação contra ‘gatos de energia’ no Rio de Janeiro

Ação ocorreu nesta terça (25) com apoio da polícia e identificou 11 irregularidades em estabelecimentos de grande porte

(...)

Durante a operação, foram realizadas 2.135 verificações da situação de regularidade das unidades, resultando na identificação de 11 irregularidades em estabelecimentos de grande porte. Além disso, a ação gerou quatro registros policiais.

Observa-se que empresa tem condições de identificar precisamente alguns pontos de desvio de energia, tendo inclusive seus registros de ocorrência policial que sequer foram trazidos aos autos. Restando, claro que a recorrente possui o conhecimento de várias unidades de consumo em que há desvio de energia, sem ter apresentado a notícia crime dentro do prazo decadencial, ou, se apresentou, não carregou aos autos.

Outro elemento importante é a existência do Termo de Ocorrência e Inspeção – TOI, assim definido pela recorrente em seu endereço eletrônico⁵

O que é TOI ?

³ Art. 103 - Salvo disposição expressa em contrário, o ofendido decai do direito de queixa ou de representação se não o exerce dentro do prazo de 6 (seis) meses, contado do dia em que veio a saber quem é o autor do crime, ou, no caso do § 3º do art. 100 deste Código, do dia em que se esgota o prazo para oferecimento da denúncia. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

⁴ Disponível no seguinte endereço eletrônico: <https://cidadedeniteroi.com/cidades/rio/light-realiza-megaoperacao-contra-gatos-de-energia-no-rio-de-janeiro/>

⁵ Disponível no seguinte endereço eletrônico: <https://www.light.com.br/SitePages/page-toi.aspx>

O TOI é a sigla para Termo de Ocorrência e Inspeção e é quando avaliamos que existe uma falha entre a energia consumida no imóvel e o que foi registrado no relógio de energia (medidor), seja por responsabilidade do cliente ou erro no medidor. Ou seja, cobramos pelo o que CONSUMIDO (em kWh) e não registrado corretamente.

Observa-se que são emitidos TOI para alguns pontos de consumo. Este termo é emitido pela recorrente quando é constatada a falha entre a energia consumida pelo imóvel e o que foi registrado no relógio de energia, configurando exatamente o conceito de perdas não técnicas que, no caso de responsabilidade do consumidor, é o chamado “gato” que é o furto de energia, tema aqui discutido.

Estes são apenas indícios da necessidade de mais informações sobre os valores constantes na notícia crime, pois muitos destes furtos já poderiam ter decaído no momento de sua apresentação. Isto corrobora que a apresentação de queixa perante a autoridade policial é elemento formal, necessário, para dedução dos furtos de energia da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto não é elemento suficiente para comprovação do montante deduzido, ao contrário do entendimento do I. Relator original.

Tendo em vista o entendimento do Relator original pela exoneração integral do auto de infração, restou omissis nas alegações sobre a multa isolada por falta de recolhimento da base estimada de CSLL e IRPJ. Este tema foi também muito bem fundamentado pela I. Relatora *Ad Hoc* Mauritânia Elvira de Sousa, mas, por também divergir de seu posicionamento, que foi acatado pelo colegiado em voto de qualidade, passo a redigir o seguinte voto vencedor, adotando o mesmo que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26

de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

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

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendarário de 2008 em razão de

dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou

contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser

recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e

de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa

isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do anocalendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto

proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale Idestacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam

da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido." (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do anocalendarário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre *cúmulo material*.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o *cúmulo material* de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas,

cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro

tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos

incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual

incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo exposto no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não

subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base imponible da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Divirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por dar provimento parcial Recurso Voluntário, exonerando a infração relativa à “obrigações especiais” e o valor correspondente a essa infração das multas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases estimada, mantendo as demais infrações nos termos deste voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

Os ilustres relatores apresentaram voto de extrema qualidade os quais proporcionaram debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito, acordaram os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário em relação com relação à infração “perdas não técnicas de energia”, vencidos o Relator original e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento.

Entendo que é importante nesse caso registrar o aprimoramento das definições e conceitos das perdas na distribuição de energia elétrica, uma vez que necessários à compreensão da atividade desempenhada pela Recorrente e do tratamento fiscal por ela conferido às Perdas Não Técnicas e às Obrigações Especiais.

Conforme mencionado no Recurso Voluntário, *“o sítio da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL explica que o sistema elétrico é composto por atividades de geração, transmissão e distribuição. As perdas de energia se referem à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão (Rede Básica) e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais. As perdas na distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores. Essas perdas podem ser técnicas ou não técnicas”*.

Concordo com essas premissas da Recorrente, tendo essas premissas sido ainda mais precisa em seus definições de perdas:

As Perdas Técnicas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia. Inevitavelmente, uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras, por exemplo.

As Perdas Não Técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento. Essas perdas, também denominadas popularmente como “gatos”, estão em grande medida associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão.

(...)

As Perdas Não Técnicas, notadamente aquelas decorrentes do furto de energia elétrica, são perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia.

A Recorrente também apresentou o procedimento adotado pela ANEEL para validar as perdas não técnicas:

A definição das Perdas Não Técnicas regulatórias será feita em 7 (sete) passos:

Passo 1. Recebimento das Informações: A concessionária deverá encaminhar relatório de combate às Perdas Não Técnicas.

Passo 2. Cálculo das Perdas Técnicas: A ANEEL procederá ao cálculo das Perdas Técnicas conforme metodologia definida no Módulo 7 dos Procedimentos de Distribuição. A partir desse cálculo será definido o percentual que representa a melhor estimativa de Perdas Técnicas no momento da revisão, bem como os valores regulatórios que serão utilizados ao longo do ciclo tarifário.

Passo 3. Apuração dos Valores de Perdas Não Técnicas: A ANEEL irá apurar os valores de Perdas Não Técnicas pela diferença entre as perdas totais realizadas no ano civil e as Perdas Técnicas regulatórias.

Passo 4. Ponto de Partida para a Análise: O ponto de partida de Perdas Não Técnicas é um valor referencial para o ano tarifário imediatamente anterior ao da revisão tarifária.

Passo 5. Definição da Referência de Perdas Não Técnicas: Será definida uma meta de Perdas Não Técnicas para a empresa a partir de uma análise do modelo comparativo por benchmarking

Passo 6. Definição da Trajetória de Redução de Perdas Não Técnicas: A meta de Perdas Não Técnicas definida no passo 5 poderá ser atingida por meio de uma trajetória linear decrescente das perdas regulatórias em cada reajuste subsequente, ou tratado como uma meta fixa até a próxima revisão tarifária.

Passo 7. Conversão das Perdas Não Técnicas: Na definição do ponto de partida e da meta de Perdas Não Técnicas, assim como a trajetória de redução a ser aplicada nos reajustes subsequentes, é utilizado o mercado medido, mas para a construção do balanço energético nos processos tarifários os percentuais utilizados são calculados com base no mercado faturado.

Nota-se que a abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de Perdas Não Técnicas é o da análise comparativa. Essa comparação é efetuada a partir da construção de um ranking de complexidade das áreas de concessão, que permite aferir a eficiência de cada distribuidora no combate às Perdas Não Técnicas. A partir da análise comparativa é

definida uma meta de Perdas Não Técnicas, que se trata de um nível de referência para as Perdas Não Técnicas de uma área de concessão específica.

Já as Obrigações Especiais, conforme definido pela ANEEL, são “recursos relativos à participação financeira do consumidor, das dotações orçamentárias da União, das verbas federais, estaduais e municipais e de créditos especiais vinculados ao investimento aplicados no empreendimento vinculado à concessão”.

Isto é, Obrigações Especiais são recursos cobrados dos consumidores de energia elétrica para a realização de investimentos na área de concessão, não constituindo receita efetiva da concessionária/Recorrente, mas uma obrigação decorrente da sua própria atividade, como o próprio nome indica.

Pois bem, restou demonstrado nos autos que o presente caso se refere à perdas Não Técnicas decorrentes de furto de energia com apresentação de queixa ou representação criminal.

Nesse cenário, a própria autoridade fiscal transcreveu no Termo de Verificação Fiscal os requisitos legais necessários à dedutibilidade das perdas em comento, quais sejam:

(i) perdas razoáveis inerentes à atividade desempenhada pelo contribuinte (artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964); e/ou

(ii) apresentação de queixa perante a autoridade policial (artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964).

Nesse sentido, em Resposta ao Termo de Intimação 01, a Recorrente esclareceu que apresentou, em 31 de agosto de 2017, Notícia Crime ao Chefe da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro requerendo a tomada das medidas legais cabíveis referentes às chamadas Perdas Não Técnicas e, também, planilha demonstrando as informações mensais, referentes ao ano-calendário de 2015, de Perda Não Técnica em MWh (5.888.647 MWh) e em Reais (R\$ 1.206.727.569,79).

Na Notícia Crime, a Recorrente informou a quantidade de energia elétrica furtada no ano-calendário de 2015.

Conforme analisado nos debates, a Lei nº 4.506/1964, em seu artigo 46, inciso V (base legal do artigo 291, inciso I, do RIR/99), dispõe que são custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como as perdas razoáveis inerentes à atividade desempenhada pelo contribuinte:

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

(...)

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

Nesse cenário, entendo que o furto de energia elétrica é considerado perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, tanto que a ANEEL inclui as referidas perdas na composição da tarifa de energia.

Portanto, entendo que nos termos da Lei é legítima a dedutibilidade das Perdas Não Técnicas originárias de furto de energia, posto que consideradas perdas razoáveis inerentes à atividade desempenhada pela Recorrente (artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964), tendo em vista que a Recorrente apresentou queixa perante a autoridade policial (artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964).

Parece-me que o conceito da lei e os fatos não são controversos nos autos e nos debates do julgamento.

Qual seria, então, o ponto da controvérsia? Parece-me que um dos pontos cruciais no presente caso debatido foi a MANEIRA de apresentar a queixa crime.

Sendo mais específico, com relação à dedutibilidade das despesas decorrentes de furto, o artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 (base legal do artigo 364 do RIR/99) autoriza a dedução quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

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

(...)

*§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou **quando apresentada queixa perante a autoridade policial.**” (Grifos nossos)*

Entendo que os debates na turma forem no sentido de que a queixa crime não foi precisa. Esse seria o ponto que clamou por profunda reflexão: a norma tributária exige detalhes na queixa crime ou apenas exige a queixa crime?

Manifestei minha posição no sentido de que a norma simplesmente exige a queixa crime, transmitindo ao Poder Público o dever de detalhar e investigar os fatos.

Portanto, registro que o debate no presente caso, como bem exposto pelo ilustre relator do voto vencedor, travou-se no sentido CONCEITUAL de ser ou não necessário que a queixa crime quantifique o montante furtado, sendo que no presente caso três conselheiros entenderam que a apresentação de queixa crime já seria suficiente, enquanto outros três conselheiros, dentre eles o nobre presidente da turma, entenderam que a queixa crime deve detalhar o montante de energia furtada.

Esse seria o ponto a ser registrado, no meu entendimento, e de mais dois conselheiros: a mera queixa crime já seria suficiente para garantir o direito do contribuinte porque a norma jurídico tributária não exige mais do que esse requisito.

Ainda assim, no presente caso a Recorrente foi além desse e demonstrou que apresentou elementos na queixa crime possíveis de quantificar o montante de energia furtada ou no mínimo apresentou condições para que a autoridade policial verifica-se a quantidade da energia furtada.

Ora, a Recorrente apresentou, em 31 de agosto de 2017, Notícia Crime ao Chefe da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro requerendo a tomada das medidas legais cabíveis referentes às chamadas Perdas Não Técnicas, sendo que na Notícia Crime, a Recorrente informa a quantidade de energia elétrica furtada no ano-calendário de 2015 e cita a situação preocupante da segurança no estado do Rio de Janeiro, mencionando a sua dificuldade em combater o furto de energia. Cita ainda a Zona Oeste, Leste e Regiões da Baixada Fluminense como locais dos furtos.

Ressalta-se ainda que além dos fatos, quando da apresentação de notícia-crime, a Recorrente pormenorizou as regiões por ela atendidas, a quantidade de energia furtada e os valores pecuniários correspondentes, levando os fatos ao conhecimento das autoridades competentes.

Nos parece que no presente caso o que fora exigido pelas autoridades, além da quantificação do montante furtado, fora algo mais, pois fora exigido da Recorrente a identificação pormenorizada dos autores dos mencionados furtos, cuja exigência, com todo respeito, seria incorreto atribuir à Recorrente, vez que o conceito geral de furto incluiu a não identificação do criminoso.

Destarte, entendo que, além de tudo que foi apresentado pelos ilustres relatores, a Recorrente faz jus a dedutibilidade das despesas porque restou incontroverso nos autos e nos debates que apresentou queixa crime. Essa questão conceitual, por si só, no meu entender seria suficiente.

Por outro lado, no meu entendimento, a Recorrente apresentou queixa crime com detalhes do montante furtado e das regiões objeto de furto e solicitou intervenção estatal. Nos debates, restou a dúvida, por parte de alguns conselheiros, se a queixa crime com essas informações fora apresentada a destempo. Mesmo assim, esse detalhe, no meu entendimento, não seria impeditivo porque a norma jurídica tributária não estipulou um prazo específico para apresentação da queixa-crime.

Por derradeiro, com todo respeito, entendo que não se deve exigir do contribuinte informações que poderiam e deveriam ser apresentadas pela própria autoridade policial (não pelo contribuinte), dentre elas as informações sobre eventual intempestividade da queixa crime ou detalhes investigativos sobre o furto. No presente caso, não fora demonstrado que a autoridade policial manifestou essa lacuna na queixa crime ou que a queixa crime foi ineficaz, com isso, *data venia*, entendo que não cabe ao intérprete da norma tributária desqualificar a queixa crime, pois se ser assim o fizer estará legislando e não julgando, exigindo características na queixa crime não expressas na lei.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

DOCUMENTO VALIDADO