



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10240.722819/2020-12
ACÓRDÃO	1302-007.199 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENERGISA RONDONIA – DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO AO CARF. PRECLUSÃO. MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA. EXCEÇÃO.

As matérias não propostas em sede de Impugnação não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

As matérias de ordem pública e cognoscíveis de ofício são excepcionadas da restrição acima, podendo ser conhecidas ainda que não tenham constado da Impugnação.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO POSTERIOR AO RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO NAS EXCEÇÕES LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. PARECER JURÍDICO. EXCEÇÃO À REGRA, POIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PROVA DOCUMENTAL PREVISTA NO ART. 16 §4º. ADMISSIBILIDADE.

Exceto nas hipóteses previstas no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, o sujeito passivo deve apresentar, desde a Impugnação, os motivos de fato e de direito em que fundamenta a sua defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Documentos apresentados após o Recurso Voluntário, sem o enquadramento nos dispositivos legais acima referidos, não devem ser conhecidos. A exceção são os pareceres jurídicos, que não podem ser caracterizados como prova documental, pois trazem apenas argumentos e interpretações em *nível persuasivo* – isto é – podem ou não serem levados em conta pelo julgador. O que é muito diferente de uma prova

documental: se admitida sua juntada no processo, não há como o julgador não considera-la em seu convencimento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS REGULATÓRIAS. CUSTOS.

As perdas não técnicas regulatórias constituem perdas razoáveis à luz da legislação fiscal, de modo que integrarão o custo da distribuição de energia elétrica.

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS NÃO REGULATÓRIAS. INTEGRAÇÃO DOS CUSTOS. IMPOSSIBILIDADE. PREJUÍZOS DECORRENTES DE DESFALQUE, APROPRIAÇÃO INDÉBITA OU FURTO. INQUÉRITO TRABALHISTA OU QUEIXA À AUTORIDADE POLICIAL. DESPESA DEDUTÍVEL.

A perdas não técnicas que excederem os limites regulatórios não poderão integrar o custo dos serviços prestados, por não constituírem perdas razoáveis à luz da legislação fiscal.

Entretanto, tais perdas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016, 2017

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

NORMAS COMPLEMENTARES. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. JUROS DE MORA. MULTA DE MORA. EXIGÊNCIA.

Não comprovada a existência de norma complementar que teria fundamentado a conduta adotada pelo sujeito passivo, ao tempo dos fatos geradores objeto de autuação fiscal, não se aplica a inexigibilidade de juros

de mora e multa de ofício com base no art. 100 do Código Tributário Nacional.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. MESMA DECISÃO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos boletins de ocorrência juntados após o recurso voluntário, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natalia Uchôa Brandão, que votaram pelo conhecimento dos referidos documentos, e, ainda, por maioria de votos, em conhecer dos pareceres apresentado após o recurso voluntário, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo(relator) e Wilson Kazumi Nakayama, que votaram pelo não conhecimento dos referidos documentos. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o cancelamento da exigência fiscal constante do presente processo, em relação à parcela correspondente às Perdas Não Técnicas Regulatórias, mantendo-se o lançamento em relação aos valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL de R\$ 107.984.800,75, no ano-calendário de 2016, e de R\$ 131.440.477,92, no ano-calendário de 2017, vencido o Conselheiro Henrique que votou por dar provimento integral ao recurso quanto a esta matéria; e (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exclusão dos juros de mora e multa de ofício e quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. A conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó votou pelas conclusões do relator quanto à questão da dedutibilidade das perdas não técnicas. Os Conselheiros Henrique Nimer Chamas e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 106-009.195, de 03 de fevereiro de 2021, por meio do qual a 12ª turma Ordinária da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente acima identificada.

O presente processo se originou de autos de infração relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que reduziram o prejuízo fiscal e base de cálculo da CSLL apurados pela Recorrente, nos anos-calendários de 2016 e 2017, nos montantes de R\$ 144.285.748,64 e R\$ 192.854.422,85, em decorrência da glosa de custos/despesas não dedutíveis referentes a perdas não técnicas de energia elétrica (fls. 2/17).

Conforme detalhado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF) de fls. 18/34, a Recorrente, que atua no ramo de “serviços de energia elétrica por concessão pública”, registrou Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas. Questionada sobre tal fato, no curso do procedimento fiscal, assim se manifestou a Recorrente:

“As perdas totais da Companhia são apuradas de acordo com as normas do Órgão Regulador (ANEEL) em MWh, assim são estabelecidos os índices de perdas, cujo fator indicado como perdas não técnicas foi aplicado mensalmente aos créditos sobre a aquisição de energia a que a empresa teria direito naquela competência. O valor dos créditos estornados são contabilizados na conta 615051541, subconta 4101, cujos valores estão identificados no Doc 01 e a memória de cálculo e apuração mensal está anexa conforme DOC.02.

Os valores mensais das bases de cálculo (BC), bem como os créditos estornados, estão demonstrados abaixo:”

[TABELA APRESENTADA]

“Com relação à segregação das perdas na contabilidade, a companhia não adota a prática de registrar em sua contabilidade as perdas técnicas e não técnicas, por serem meramente físicas e não financeira, sendo consideradas como custo com aquisição de energia. De acordo com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE) instituído pela Resolução Normativa nº 605, de 11 de março de 2014, da ANEEL, não há previsão para o registro contábil das perdas, sejam elas técnicas ou não técnicas, pelo fato das mesmas comporem a Parcela “A” da tarifa como custo de aquisição de energia elétrica, no período compreendido para fins de reajuste ou revisão tarifária.

Em atendimento a intimação, a Recorrente detalhou, ainda, quais seriam os valores das Perdas Não Técnicas, conforme demonstrativo a seguir:

Mês	A/C-2016 (R\$)	A/C-2017 (R\$)
Janeiro	11.094.685,64	14.746.908,92
Fevereiro	8.746.637,03	12.169.093,77
Março	11.808.421,82	15.922.659,15
Abril	12.681.710,12	26.316.704,59
Maio	12.233.654,88	26.038.264,41
Junho	13.671.558,00	13.234.346,42
Julho	13.481.667,89	15.267.845,04
Agosto	13.110.758,77	16.499.216,81
Setembro	13.273.877,41	12.982.901,10
Outubro	17.733.278,62	13.638.176,14
Novembro	8.761.313,48	11.952.486,47
Dezembro	7.688.184,98	14.085.820,03
Total	144.285.748,64	192.854.422,85

A par disso, após intimação para comprovar, em relação às referidas perdas, os requisitos estabelecidos no art. 364 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), foi apresentado

Requerimento dirigido ao Delegado da Polícia Civil do Estado de Rondônia, protocolizado em 19/08/2019, no qual pede “...sejam adotadas as medidas necessárias visando o combate ao furto de energia elétrica no Estado de Rondônia, uma vez que, configura a prática delituosa do tipo penal inserto no artigo 155, §3º, do Código Penal”, sustentando que no período 2014 a 2019 a energia elétrica foi furtada em todos os 52 Municípios do Estado de Rondônia, perfazendo 3.715.838 MWh, fato que acarretou prejuízo tanto à distribuidora de energia elétrica quanto aos seus usuários.

Ademais, instada a identificar as reais causas das Perdas Não Técnicas de energia elétrica, respondeu a Recorrente:

“As perdas não técnicas identificadas pela ERO decorrem de erro de medição, furto de energia elétrica realizado por instalações clandestinas, que a rigor ocorre com maior intensidade nas áreas com consumidores de menor capacidade financeira, dentre outros motivos.

Importante esclarecer que, ao findar-se o mês, não é possível identificar os motivos das perdas não técnicas, pois nesse momento, pode ser de qualquer natureza (erro de faturamento, erro de medição, furto etc.). Assim, ao se fazer uma notícia-crime, das perdas não técnicas, estará sendo informadas todas as perdas, independentemente de sua natureza.

Anexamos a notícia-crime (doc. 01) protocolada na Delegacia de Polícia Civil do Estado da Rondônia, onde a ERO solicita que sejam adotadas as medidas necessárias para o combate ao furto de energia elétrica, uma vez que, configura a prática delituosa do tipo penal inserto no artigo 155, § 3º do Código Penal.”

Assim, a autoridade fiscal considerou que o Requerimento apresentado pela Recorrente seria extemporâneo e não se identificaria com qualquer dos documentos previsto no

RIR/99. Além disso, entendeu que as justificativas apresentadas seriam insuficientes para amparar a dedução das Perdas Não Técnicas, à luz do teor do RIR/99 e da Solução de Consulta Interna Cosit nº 03, de 2017.

Deste modo, considerou os valores acima identificados como custos/despesas não dedutíveis na apuração do IRPJ/CSLL, refazendo a apuração e reduzindo os prejuízos fiscal e bases de cálculo negativas da CSLL apuradas pela Recorrente, em relação aos anos-calendários já mencionados.

Após a ciência do lançamento, a Recorrente apresentou a Impugnação de fls. 593/619, na qual sustentou que:

- (i) “o valor relativo às perdas não técnicas é usual e normal às atividades desenvolvidas pela Impugnante, sendo, portanto, dedutíveis com base no disposto no artigo 299 do RIR/99, posteriormente reproduzido no artigo 311 do RIR/18”;
- (ii) que direito à dedutibilidade lhe seria assegurado por haver cumprido todos os requisitos previstos no art. 364 do RIR/99, uma vez que “apresentou notícia-crime perante a Delegado da Polícia Civil do Estado de Rondônia, protocolizado em 19/08/2019, informando os furtos de energia ocorridos nos períodos de 2014 a 2019”;
- (iii) na forma da legislação emanada da ANEEL, as perdas não técnicas regulatórias comporiam os custos das concessionárias, “**compondo parte do preço tarifário da venda de energia elétrica e dos índices de reajuste tarifário**”, de modo que seriam “inerentes ao processo de distribuição de energia elétrica, como reconhecido pelo órgão regulador”;
- (iv) as perdas não técnicas não existiriam “por falta de gestão ou por qualquer sorte de ineficiência da Impugnante, mas pelas dificuldades existentes, em todos os Estados, inclusive na área de concessão da Impugnante, de se acessar determinadas localidades, principalmente nas áreas de baixa concentração econômica, que em alguns casos, nem o Estado com uso da força policial consegue adentrar”;
- (v) embora, no art. 291 do RIR/99, não haja referência expressa “às perdas não técnicas incorridas pelas distribuidoras de energia, evidente que suas disposições se aplicam à Impugnante, na medida em que tais perdas são ocasionadas no processo de produção e venda da energia elétrica”;
- (vi) não haveria prazo máximo para a apresentação de queixa à autoridade policial, conforme exigido no art. 364 do RIR/99;
- (vii) não seria possível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

- (viii) subsidiariamente, deveria ser cancelados os juros de mora e a multa de ofício, uma vez que o lançamento estaria embasado “em alteração dos critérios jurídicos que vinham sendo adotados pelas autoridades fiscais”.

Na decisão de primeira instância (fls. 735/744), entendeu-se que “as perdas não técnica (sic) não integram o conceito de perdas razoáveis para justificar a aplicação do art. 291 do RIR/99, estando diretamente associadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, em custo do serviço prestado”. Assim, somente poderiam ser deduzidas, se cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 364, §3º, do RIR/99, o que somente seria observado por queixa à autoridade policial “apontado o local e não toda e qualquer situação”.

Por fim, manteve-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício por se alinhar à previsão legal e entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

As perdas não técnicas somente poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

O sujeito passivo interpôs, então, o Recurso Voluntário de fls. 751/786, essencialmente, reprisando as alegações constantes da Impugnação. Acresceu, apenas, (i) as informações de que realizaria “visitas mensais às unidades consumidoras, em especial aquelas em que é mais comum ocorrer o furto de energia elétrica, de modo a verificar a existência de fraudes ou furtos”, conforme planilha apresentada, além de outras medidas de combate às perdas não técnicas; (ii) que, em “alguns casos específicos em que o autor do furto era identificado, a Recorrente, inclusive, apresentava denúncias específicas, conforme demonstrado pelo Boletim de

Ocorrência anexo” ao Recurso Voluntário; (iii) excertos de matérias jornalísticas relativas a agressões a seus prestadores de serviço; (iv) alegação inovadora referente à dupla tributação das perdas não técnicas: pela inclusão na tarifa e pela adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; e (v) que os registro das perdas já seria encaminhada à ANEEL, o que substituiria a **“função acautelatória e declaratória da queixa”**.

Posteriormente, por meio da Petição de fls. 873/874, a Recorrente apresentou mais Boletins de Ocorrência referente a queixas por ela formalizadas junto à autoridade.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por sua vez, apresentou as Contrarrazões de fls. 990/1.023, na qual alega que:

- (i) **“as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”, representando, pois, “um conjunto bastante heterogêneo” “;**
- (ii) **“a perda não técnica não decorre exclusivamente de furto de energia”;**
- (iii) o contribuinte deveria **“demonstrar de que forma ela contribui para a distribuição eficiente de energia elétrica, que é a atividade por ele desenvolvida”;**
- (iv) **“a frequência não é critério adotado pela legislação fiscal para autorizar a dedução de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”;**
- (v) **“os critérios adotados pela ANEEL para reembolsar as perdas sofridas pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica em nada interferem nas condições dispostas na legislação fiscal para autorizar deduções”;**
- (vi) **“a perda não técnica representa energia adquirida, injetada na rede, e não faturada. Não corresponde, portanto, às figuras das “quebras e perdas na fabricação, transporte e manuseio”, previstas no art. 46, V, da Lei nº 4.506/1964 (art. 291, I, do RIR 99)”;**
- (vii) **“o contribuinte não assumiu o ônus de comprovar o prejuízo que alega ter, o que já inviabiliza a dedução”;**
- (viii) **“não há sequer uma tentativa de discriminar os diferentes tipos de perda que compõem o conjunto das perdas não técnicas”;**
- (ix) **“a ANEEL autoriza que as distribuidoras de energia elétrica cobrem, via tarifa, arcada por todos os usuários do sistema elétrico, um montante estabelecido das perdas totais. Nesse contexto, em princípio, até o montante correspondente à restituição recebida pelas concessionárias de energia elétrica via tarifa, autorizado pela ANEEL, sequer haveria que se falar em prejuízo”;**

- (x) “consoante a jurisprudência do CARF, a dedução de perda não técnica com base no art. 47, § 3º da Lei nº 4.506/1964 (art 376 do RIR/2018) demanda a existência de comunicações específicas à autoridade policial, e não a apresentação de um documento genérico e inidôneo, a exemplo do apresentado pelo Recorrente à Fiscalização”;
- (xi) o documentos apresentado pela Recorrente **“não traz qualquer detalhamento acerca do local, hora e circunstâncias dos crimes, que pudessem levar a polícia a desvendar os autores do furto de energia elétrica. Com efeito, da forma que o documento foi redigido, sequer há a possibilidade da autoridade policial averiguar se efetivamente houve a infração noticiada”**;
- (xii) há a **“necessidade de que a comunicação do furto de energia elétrica à polícia seja efetuada de forma contemporânea à ocorrência do crime, a fim de que efetivamente se possibilite a averiguação da infração narrada”**;
- (xiii) o documento apresentado pela Recorrente **“à autoridade policial foi protocolado tão somente em 19/08/2019 (fl. 219), cerca de 3 anos após a ocorrência dos fatos geradores (anos-calendário 2016 e 2017) e APÓS o início da ação fiscal, do qual o contribuinte teve ciência em 14/05/2019”**;
- (xiv) a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício deve ser mantida, em linha com a Súmula CARF nº 108.

Após isso, a Recorrente juntou aos autos a Petição de fls. 1.028/1.034, por meio da qual apresentou pareceres que reforçariam as suas alegações.

Os autos foram, então, distribuídos por sorteio a este Conselheiro.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Paulo Henrique Silva Figueiredo**, Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, em 11 de fevereiro de 2021 (fls. 747/748), tendo apresentado seu Recurso Voluntário, em 11 de março daquele ano (fl. 4.666), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, por procurador da pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 43, incisos I, II e IV do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Como relatado, porém, a Recorrente traz, na peça recursal, alegação relativa a matéria não questionada por ocasião da Impugnação, a saber a dupla tributação das perdas não técnicas: pela inclusão na tarifa e pela adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo dela constar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas das alegações (arts. 14 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ou seja, é nesse instante em que se delimita a matéria objeto do contencioso administrativo, não sendo admitido ao contribuinte e à autoridade *ad quem* tratar de matéria não questionada por ocasião da impugnação, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do devido processo legal.

Trata-se, pois da preclusão consumativa, sobre a qual leciona Fredie Didier Jr (Curso de Direito Processual Civil, 18a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. vol. 1, p. 432):

A preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de essa faculdade ou esse poder já ter sido exercido, pouco importa se bem ou mal. Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. A consumação do exercício do poder o extingue. Perde-se o poder pelo exercício dele.

A questão se relaciona ainda com a extensão do efeito devolutivo dos recursos, sobre a qual o mesmo autor (Curso de Direito Processual Civil, 13a ed, Salvador: Ed. Juspodium, 2016. Vol. 3, p. 143) se manifesta nos seguintes termos:

A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC).

Podem ser excepcionadas as matérias que possam ser conhecidas de ofício pelo julgador, a exemplo das matérias de ordem pública.

No caso dos autos, a suposta dupla tributação das perdas não técnica se enquadra, exatamente, na exceção acima.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2. DOS DOCUMENTOS JUNTADOS APÓS O RECURSO VOLUNTÁRIO

Também conforme relatado, após o Recurso Voluntário, a Recorrente juntou aos autos novos boletins de ocorrência e pareceres.

A apresentação de alegações de fato e de direito e de provas documentais no processo administrativo fiscal é regida pelas disposições contidas no art. 16 do citado Decreto nº 70.235, de 1972, das quais se destaca:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

O referido dispositivo, no entender deste julgador, realiza, com bastante êxito, a conjugação entre a formalidade moderada exigida pelo processo administrativo (em atenção à distribuição do ônus da prova, ao princípio da segurança jurídica e à previsão do duplo grau de jurisdição) e o princípio da verdade material.

Não estou só neste posicionamento, cabendo citar a Professora Fabiana Del Padre Tomé¹:

Em tais situações, e apenas nelas, autoriza-se a juntada de novos documentos até mesmo em instante posterior ao ato decisório de primeira instância, sendo apreciados pelo órgão julgador de segundo grau, caso seja interposto recurso.

O direito de contrapor-se à exigência fiscal e de produzir provas dos seus argumentos é regido pelo ordenamento, que, não admitindo a instabilidade das relações jurídicas, fixa termos dentro dos quais as atividades hão de ser realizadas. Assim ocorre com a instrução probatória. Pertinente é a crítica de James Marins à prática adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consistente em apreciar provas em grau de recurso, independentemente do

¹ A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011

preenchimento dos pressupostos legais. O direito à produção probatória implica observância aos limites temporais à sua realização, além, é claro, do atendimento ao requisito de sua obtenção por meio lícito.

Tratando acerca da possibilidade de flexibilização de tais regras, Maria Rita Ferragut² é categórica, mas prevê o que entende ser uma nova hipótese de exceção:

Entendemos que o limite temporal é inflexível. Tal inflexibilidade contempla, entretanto, o recebimento de provas após a impugnação, nas duas e somente duas, situações a seguir:

(i) Se a prova não tiver sido juntada antes pelas razões previstas nas alíneas a, b e c do §4º acima.

(ii) Pela impossibilidade de o sujeito passivo defender-se de forma plena, considerando a complexidade da autuação versus o tempo que lhe foi legalmente conferido para apresentação da defesa. Trata-se, nessa medida, de comprovada impossibilidade material de se defender no prazo legal.

No meu julgar, a hipótese veiculada pela doutrinadora, na verdade, já é albergada pela alínea "a" do §4º, na medida em que poderia ser entendido como um acontecimento inevitável e para o qual o sujeito passivo não concorreu ainda que culposamente, para contemplar os requisitos previstos por Maria Helena Diniz para a força maior³.

De outra parte, para afastar a alegação de que o não acolhimento de documentos extemporâneos, na ausência de configuração das hipóteses de exceção previstas no texto legal, configuraria ofensa à ampla defesa, valho-me da lição de Maria Teresa Martínez Lopes e Marcela Cheffer Bianchini⁴:

Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A jurisprudência deste Conselho, contudo, no que considero uma supervalorização deste último princípio, tem registrado excessiva generosidade na interpretação do referido dispositivo, tornando-o, a meu ver, praticamente, "letra morta".

Com a devida vênia, entendo que tal corrente não observa que a própria disciplina trazida pelo Decreto nº 70.235, de 1972, já adota uma "formalidade moderada", quando prevê

² As provas e o Direito Tributário, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 64-65.

³ Código Civil Comentado, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 747-748

⁴ Aspectos polêmicos sobre o momento de apresentação da prova no processo administrativo fiscal federal in: A prova no processo tributário, São Paulo: Dialética, 2010, p. 48.

hipóteses razoáveis em que se pode mitigar o formalismo de se exigir que as provas sejam apresentadas no momento da Impugnação.

Não há uma formalidade irrestrita ou exacerbada no dispositivo em questão, mas um regramento, adequado e necessário a meu ver, para o saudável funcionamento do processo administrativo, sem margens a chicanas, má-fé processual ou indevida protelação.

Válida mais uma vez a lição da Professora Professora Fabiana Del Padre Tomé⁵:

A doutrina costuma distinguir verdade material e verdade formal, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas susceptível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

Com base em tais argumentos, é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca pela verdade material, e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal. Nesse sentido posicionam-se Alberto Xavier, Paulo Celso B. Bonilha e James Marins, dentro outros, considerando a busca pela verdade material um princípio de observância indeclinável da administração tributária, em oposição ao princípio da verdade formal que preside o processo civil e prioriza a formalidade processual probatória.

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.

Observa-se, portanto, que esta busca pela verdade material, bem como o atendimento ao citado critério da adequação entre meios e fins, não pode ser algo que passe ao largo dos procedimentos estabelecidos, e tolere que o administrado vá apresentando as provas "a conta-gotas", mesmo que em momento processual posterior ao adequado.

Assim, a Recorrente, desde a Impugnação, deveria ter trazido aos autos as suas alegações e provas. Eventualmente, para se contrapor a argumentos lançados na decisão de primeira instância, poderia, no Recurso Voluntário, apresentar novas alegações e/ou provas documentais destinadas a se contrapor à referida decisão. Tal inovação tem sido pacificamente acatada, exatamente com base no art. 16, §4º, alínea c), do mencionado Decreto.

É inadmissível, contudo, que, após o Recurso Voluntário, venha a Recorrente apresentar novos boletins de ocorrência e pareceres, sem que comprove qualquer das exceções previstas no §4º do dispositivo legal em tela.

⁵ Op. cit.

Neste sentido, ausente as justificativas para a apresentação extemporânea de argumentos e provas, e tendo sido respeitados, amplamente, o contraditório e a ampla defesa, entendo que não devem ser conhecidos os documentos e provas juntados aos autos após o Recurso Voluntário.

3. DA DEDUTIBILIDADE DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS

A principal discussão no presente processo diz respeito às denominadas “Perdas Não Técnicas”, por parte das concessionárias de energia elétrica.

Para a autoridade fiscal, a dedução dos referidos valores na apuração do IRPJ e da CSLL somente poderia ser permitida se atendidos os requisitos estabelecidos no art. 364 do RIR/99, cujo teor se reproduz:

Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 3º).

Assim, diante do Requerimento apresentado pela Recorrente, compreendeu que não teria havido atendimento à exigência legal:

19. Em resposta à intimação, apresentou um Requerimento dirigido ao Delegado da Polícia Civil do Estado de Rondônia, protocolizado em 19/08/2019, no qual pede “...sejam adotadas as medidas necessárias visando o combate ao furto de energia elétrica no Estado de Rondônia, uma vez que, configura a prática delituosa do tipo penal inserto no artigo 155, §3º, do Código Penal”, sustentando que no período 2014 a 2019 a energia elétrica foi furtada em todos os 52 Municípios do Estado de Rondônia, perfazendo 3.715.838 MWh, fato que acarretou prejuízo tanto à distribuidora de energia elétrica quanto aos seus usuários.

20. Verificamos que o Requerimento apresentado, além de ser extemporâneo (apresentado à autoridade policial após a ocorrência dos fatos geradores), não se refere a quaisquer dos documentos previstos no RIR/99: inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, queixa ajuizada ou representação criminal dirigida à autoridade policial.

21. O Contribuinte justificou não ser possível identificar as reais causas das Perdas Não Técnicas de energia elétrica, se decorrentes de erro de medição, furtos ou outros motivos, de tal maneira a proceder de acordo com Regulamento do Imposto de Renda, vejamos:

[...]

22. Consideramos insuficientes as justificativas apresentadas, visto que, por não serem decorrentes de fabricação, transporte ou manuseio de energia, as Perdas Não Técnicas somente poderiam ser dedutíveis como despesas operacionais se comprovada a instauração do inquérito nos termos da legislação trabalhista, o

ajuizamento da queixa ou a representação criminal dirigida à autoridade policial (§1º, do art.299, e art.364, ambos do RIR/99).

A par disso, com base na Solução de Consulta Interna Cosit nº 03, de 2017, entendeu que os referidos valores não poderiam integrar o custo da energia elétrica adquirida para fins de determinação do Lucro Real, visto que tais perdas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelo Contribuinte, ou seja, não estão relacionadas à fabricação, ao transporte ou ao manuseio da energia elétrica, conforme expresso no art. 291 do RIR/99. *In verbis*:

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;

A Recorrente, por sua vez, sustenta, inicialmente que as denominadas “Perdas Não Técnicas” se enquadrariam no conceito de despesas necessárias estabelecido no art. 299 do RIR/99. Se assim não for considerado, que as referidas perdas poderiam integrar o custo, com fundamento no art. 291 do RIR/99, acima transcrito. E, finalmente, rejeitadas as hipóteses anteriores, a dedutibilidade de tais valores encontraria amparo no art. 364 do RIR/99, cujos requisitos, ao contrário do apontado pela autoridade fiscal e na decisão de primeira instância, teriam sido plenamente observados.

Passemos, então, à análise das questões jurídicas e fáticas.

3.1 DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS

Em primeiro lugar, a melhor compreensão da questão posta sob julgamento deve partir da observação do conceito de “Perdas Não Técnicas”, conforme definido na legislação regulatória expedida pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Conforme constante do Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (Proret), revisão 2.0, aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 660, de 2015, as perdas na distribuição de energia elétrica são definidas do seguinte modo:

15. Perdas na Distribuição - PD: diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue, expressa em megawatt-hora MWh, e composta pelas perdas técnicas e não técnicas.

16. Perdas Técnicas - PT: parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora MWh.

17. 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).

Observa-se que as “Perdas Não Técnicas” integram o conceito de “Perdas na Distribuição”, de modo que, de plano, há uma aproximação com a previsão de “quebras e perdas razoáveis” admitidas como integrantes do custo no art. 291 do RIR/99.

A leitura de outras partes do Submódulo 2.6 do PRORET, porém, são relevantes para a completa compreensão do tema⁶:

3. METODOLOGIA

3. As perdas regulatórias de energia, consideradas no cálculo dos custos de compra de energia conforme Submódulo 3.2 do PRORET, possuem dois componentes, as **Perdas na Distribuição** e as **Perdas na Rede Básica**.

[...]

5. As Perdas na Distribuição são formadas pela soma das **Perdas Técnicas** e **Perdas Não Técnicas**.

[...]

7. As regras para a definição das **Perdas Não Técnicas Regulatórias** são descritas neste Submódulo.

8. A abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de perdas não técnicas é o da análise comparativa – *yardstick competition*.

9. 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.

10. 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.

11. Caso os níveis regulatórios atuais estejam acima da meta de perdas não técnicas são definidas trajetórias de redução dos níveis regulatórios com o objetivo de alcançar as metas em certo período. Essas trajetórias não podem superar os limites definidos pela ANEEL.

Como se constata, há metas e níveis regulatórios definidos pela ANEEL para as Perdas Não Técnicas referentes às atividades das concessionárias de energia elétrica, estabelecidos conforme detalhamento constante da referida Resolução.

Além disso, conforme o Submódulo 7.1 do PRORET, parte da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), componente do valor faturado dos usuários, é integrada por parcela referente a recuperação dos custos relativos a Perdas Não Técnicas, conforme transcrição abaixo⁷:

6. COMPOSIÇÃO DA TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO - TUSD

⁶ https://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2015660_Proret_Submod_2_6_V3.pdf

⁷ https://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2014607_Proret_Submod_7_1_V4.pdf

[...]

III. TUSD PERDAS – parcela da TUSD que recupera os custos regulatórios com:

- a) Perdas técnicas do sistema da distribuidora;
- b) Perdas não técnicas; e,
- c) Perdas de Rede Básica devido às perdas regulatórias da distribuidora

[...]

13. DA FATURA DO CONSUMIDOR FINAL

[...]

49. O valor correspondente à energia deverá ser definido, em R\$, a partir da soma dos valores faturados relativos aos seguintes itens:

- I. Energia elétrica comprada para revenda, conforme item 8, §20, inciso I deste Submódulo, acrescida do valor da respectiva bandeira tarifária quando em vigor;"
- II. Perdas (TE), conforme item 8, §20, inciso IV deste Submódulo; e
- III. Perdas (TUSD), conforme item 6, §15, inciso III deste Submódulo.

Apresentada a normatização acima, cabe verificar a possibilidade de enquadramento das Perdas Não Técnicas como custos ou despesas dedutíveis, à luz da legislação tributária.

3.2 DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS COMO CUSTOS

Conforme resposta apresentada no curso do procedimento fiscal, e reproduzida no TVCF, a Recorrente considerou, nos anos-calendários em questão, os montantes referentes às Perdas Não Técnicas como *"custo com aquisição de energia"*.

A autoridade fiscal, porém, por considerar que *"as Perdas Não Técnicas decorrem de furto, fraude de energia, erros de medição e de faturamento, e não de fabricação, do transporte ou do manuseio de energia elétrica"*, verificou o atendimento aos requisitos fixados no art. 364 do RIR/99, para a dedução das despesas com *"prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto"*.

A Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal (Cosit), por meio a Solução de Consulta Interna nº 17, de 2016, manifestou-se no seguinte sentido:

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

Tal posição foi reiterada na Solução de Consulta Interna Cosit nº 03, de 2017, invocada pela autoridade fiscal no presente processo, conforme excertos da ementa abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente às perdas técnicas razoáveis, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, poderá integrar o custo dos serviços prestados. A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados. Entretanto, as perdas não técnicas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

O tema já foi objeto de manifestações por parte das Turmas Julgadoras do CARF:

- No Acórdão nº 1402-002.147, de 5 de abril de 2016, Relator Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves, não se conferiu às Perdas Não Técnicas o tratamento de custo, à luz do art. 291 do RIR/99, mas lhes imputou o regramento estabelecido no art. 364 do RIR/99;

- Por igual modo, nos Acórdãos nº 1402-004.314, de 10 de dezembro de 2019, Relator Conselheiro Marco Rogério Borges, e nº 1402-004.517, de 10 de março de 2020, Redator designado Conselheiro Marco Rogério Borges, entendeu-se que as Perdas Não Técnicas não poderiam integrar o custo dos serviços prestados, e somente poderiam ser deduzidas como despesas, acaso cumpridos os requisitos constantes do art. 364, do RIR/99;

- Em sentido contrário, contudo, em dois julgamentos mais recentes, Acórdãos nº 1004-000.155 e 1004-000.156, de 10 de abril de 2024, Relator Conselheiro Jeferson Teodorovicz, decidiu-se que “As perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país, razão pela qual devem integrar o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99”. Tal entendimento se alinha ao voto vencido da Relatora Júnia Roberta Gouveia Sampaio, no já citado Acórdão nº 1402-004.517, de 2020.

Pois bem, a leitura da normatização expedida pela ANEEL conduz à conclusão de que existe uma parcela do custo da atividade das concessionárias de energia elétrica, como a Recorrente, que se refere às denominadas Perdas Não Técnicas. Tanto é assim, que parte da tarifa cobrada dos consumidores se refere, exatamente, ao ressarcimento de tais custos, por meio da TUSD.

O teor do art. 46, inciso V, da Lei nº 4.506, de 1964, que é a base legal do art. 291 do RIR/99, reforça tal entendimento:

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;

Observe-se que, no *caput*, do dispositivo as despesas e encargos são associadas “à aquisição, produção e venda dos bens e serviços”. No caso das Perdas Não Técnicas, a própria ANEEL a associa à atividade de comercialização da energia, pelo que, também, denomina-a de perdas comerciais:

As perdas não técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede) ou fraude de energia (adulterações no medidor), popularmente conhecidos como “gatos”, erros de medição e de faturamento.⁸

O ponto-chave, entretanto, é saber se, sempre e totalmente, os valores identificados como Perdas Não Técnicas podem ser considerados “razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade”, de modo a que sejam computados nos custos, na forma do art. 291, do RIR/99.

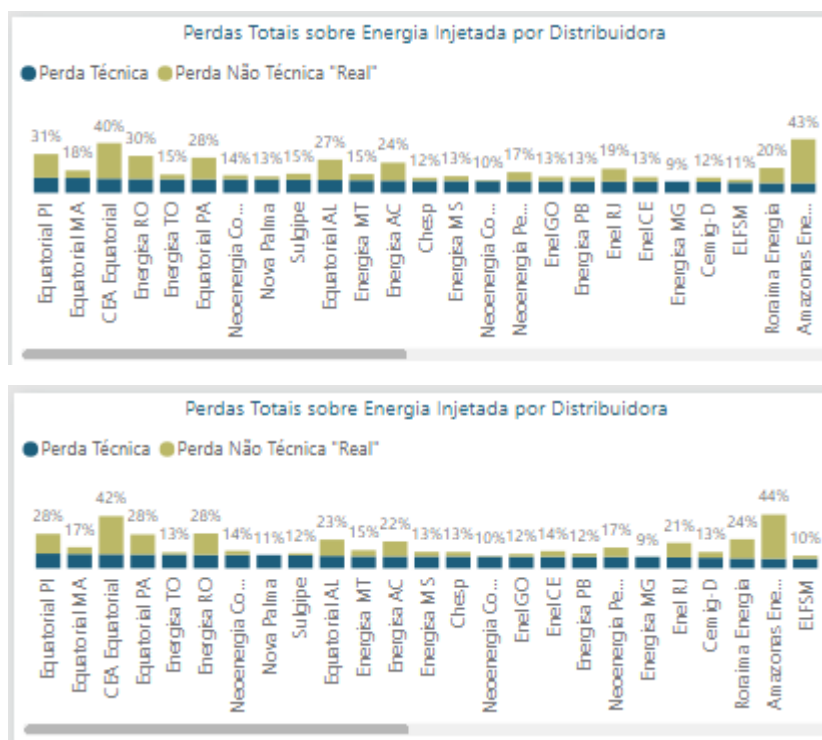
E, aí, a resposta, a meu ver, está exatamente em se observar o trabalho realizado pela ANEEL, enquanto Agência Reguladora, na apuração dos montantes e causas das Perdas Não Técnicas observadas pelas Concessionárias, no estabelecimento de metas e limites regulatórios para tais Perdas e no acompanhamento dos esforços envidados pelas empresas para a mitigação das Perdas.

É que, conforme se observa pelos dados constantes do *site* da ANEEL⁹, os montantes de Perdas Não Técnicas observados em relação à Energia injetada no sistema variam consideravelmente de Concessionária para Concessionária.

Veja-se, como exemplo, os gráficos para os anos-calendários de 2016 e 2017, nos quais se observa um espectro de variação de 0% (zero por cento) a mais de 30% (quarenta e quatro por cento) de Perdas Não Técnicas sobre a Energia injetada por determinadas Concessionárias:

⁸ <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/distribuicao/perdas-de-energia>

⁹ <https://portalrelatorios.aneel.gov.br/luznatarifa/perdasenergias#!>



Tal fato é evidenciado pela ANEEL, ao prestar esclarecimento sobre o tema e detalhar o procedimento de fixação do montante regulatório das Perdas Não Técnicas a serem ressarcidas por meio da Tarifa:

Já as **perdas não técnicas**, apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, têm origem principalmente nos furtos (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e faturamento. Essas perdas, também denominadas popularmente de “gatos”, estão em grande medida associadas à gestão da concessionária e às características socioeconômicas das áreas de concessão. Os montantes de perdas não técnicas, na regulação, têm sido divididos pelo mercado de baixa tensão, que pode ser medido ou faturado, dado que essas perdas ocorrem predominantemente na baixa tensão.

[...]

O repasse tarifário dos níveis eficientes das perdas está previsto nos contratos de concessão e essas perdas são contempladas nos custos com compra de energia até o limite regulatório estipulado pela ANEEL.

As perdas técnicas e não técnicas regulatórias são estabelecidas nos processos de revisão tarifária periódica de cada distribuidora, que ocorre em ciclos de 3 a 5 anos, mediante a fixação de percentuais regulatórios nas Resoluções Homologatórias da ANEEL.

Cabe a ANEEL, observando os princípios de modicidade tarifária, equilíbrio econômico-financeiro, características do sistema e da área de concessão, dimensionar o percentual regulatório de perdas não técnicas a ser reconhecido na

tarifa, o que se trata de um enorme desafio, pois o Brasil conta com 51 concessionárias de distribuição de características bem distintas.

[...]

O acompanhamento das perdas pela ANEEL é feito mediante monitoramento da evolução das perdas reais frente às perdas regulatórias. O mecanismo adotado pela ANEEL está na fixação do nível de perdas durante um período predeterminado, de modo que a concessionária tenha o incentivo de reduzir as perdas para auferir ganhos adicionais de receita ou reduzir os prejuízos decorrentes do não repasse integral das perdas.

Salienta-se que a metodologia das perdas não técnicas não estabelece sanções para as concessionárias no caso de não atingimento dos percentuais regulatórios de perdas não técnicas (seja com ou sem trajetória de redução), uma vez que percentuais acima dos patamares regulatórios não são repassados para a tarifa de energia elétrica, o que implica que toda essa perda de receita seja arcada pelos acionistas da empresa.¹⁰

Qual seria, então, o percentual de perdas razoáveis, para fins de aplicação do art. 291 do RIR/99?

À luz do exposto, considero que o valor razoável será aquele definido pela ANEEL, para cada uma das Concessionárias, como Perda Não Técnica Regulatória. Em relação a tal valor, deve ser permitido que integre o custo da Concessionária, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, sendo que, igualmente, comporá as receitas da pessoa jurídica, por meio da parcela da tarifa referente à TUSD.

E aqui não se está, tal qual alegado pela PGFN, assentindo que os critérios adotados pela ANEEL “para reembolsar as perdas sofridas pelas concessionárias de distribuição de energia” interfiram “nas condições dispostas na legislação fiscal para autorizar deduções”. Apenas, pela propriedade da análise realizada pela ANEEL, está se acatando como razoáveis os limites regulatórios por ela estabelecidos para as Perdas Não Técnicas.

Tal posição, como bem lembra Klisman Sena Cavalcante¹¹, o mesmo entendimento foi adotado pela Receita Federal, em relação às variações de estoque de gasolina:

A título de exemplo, tenha-se a perda de combustível decorrente de evaporação e outros fatores climáticos normais, reconhecida pela Agência Nacional do Petróleo, por meio da Resolução ANP Nº 884, de 5 de setembro de 2022. A referida agência reguladora estima como normal a variação de estoque de gasolina de 0,6%, valor

¹⁰ Bibliografia Temática: Perdas não-técnicas de energia elétrica. Brasília: ANEEL : NBA, jun. 2024. Disponível em: <https://biblioteca.aneel.gov.br/Busca/Download?codigoArquivo=180032&tipoMidia=0>. Acesso em 10 de julho de 2024.

¹¹ Dedutibilidade das perdas não técnicas de energia no lucro real: o aparente problema fiscal e uma possível solução contábil. Revista tributária e de finanças públicas. V. 159 n. 159, 2024, p. 107-117,. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/715/365>. Acesso em 10 de julho de 2024.

ínfimo. A Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil corroborando a razoabilidade de tal perda, emitiu a Solução de Consulta Cosit Nº 223, de 22 de setembro de 2023, na qual fixa entendimento de que aquele patamar de perda, reconhecido e estimado pelo órgão regulatório, é perda razoável e portanto, absorvível no custo dos estoques.

O conteúdo da ementa da citada Solução de Consulta Cosit nº 223, de 2023, corrobora o quanto explanado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. PERDAS RAZOÁVEIS. COMBUSTÍVEIS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. MEIO IDÔNEO. PORTARIA ANP.

As perdas iguais ou inferiores a 0,6% (seis décimos por cento), relativas à evaporação de gasolina, nos termos da Resolução ANP nº 884, de 5 de setembro de 2022, poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ, com base no regime do lucro real, nos termos do inciso V do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, independentemente de qualquer outro meio de comprovação, constituindo-se a referida Resolução em elemento probatório idôneo no sentido de que as perdas decorrem de movimentação do combustível e que ocorrem em quantidades razoáveis com base na natureza da mercadoria.

Veja-se que o cômputo das Perdas Não Técnicas Regulatórias no custo da Concessionária e a adição de tais valor às receitas, por meio das Tarifas cobradas dos usuários, atende, inclusive às disposições do art. 441 do RIR/99:

Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei Nº 4.506, de 1964, Art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei Nº 8.036, de 1990, Art. 29):

[...]

ii - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; e

Mais uma vez, Klisman Sena Cavalcante é preciso:

É importante esclarecer: o dispositivo Art. 441 do RIR/2018, acima transcrito, não pretendia tratar as recuperações de custo como uma renda, mas evitar que o valor proporcionasse uma dupla redução no lucro real: (i) uma primeira redução, ao ser tratado como custo, redutor do lucro operacional no período em que originariamente foi incorrido; e uma segunda redução (ii) na posterior recuperação do custo, como elemento que não constitui receita nova, e que, portanto, não deveria ser tributado.¹²

No caso das concessionárias de energia elétrica, a diferença entre as Perdas Não Técnicas observadas (ou “Reais”, na terminologia da ANEEL) e as Perdas Não Técnicas Regulatórias não poderá ser computada no custo, por não atender às exigências constantes do art. 291 do

¹² Op. Cit., p. 114

RIR/99. Tal parcela, portanto, deverá ser adicionada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo se puderem ser deduzidas como despesas, com base nos requisitos fixados no art. 364 do RIR/99.

3.3 DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS COMO DESPESAS DEDUTÍVEIS

Como anteriormente afirmado, no lançamento de ofício, não se conferiu às Perdas Não Técnicas o tratamento de custo, à luz do art. 291, do RIR/99. Toda a análise realizada se embasou na previsão constante do art. 364 do mesmo Regulamento, acima transcrito.

Assim, caso não se adote o entendimento da autoridade fiscal, ou ainda que se referende o tratamento como custo, exclusivamente, para as Perdas Não Técnicas Regulatórias, conforme proposto no tópico anterior, cabe examinar se a Recorrente conseguiu cumprir as exigências estabelecidas neste último dispositivo legal, para admitir a dedução das Perdas Não Técnicas como despesas referentes a “prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto”.

Conforme se observa do art. 364 do RIR/99, para se possibilitar a dedução, exige-se “inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou [...] queixa perante a autoridade policial”.

O dispositivo em questão foi objeto do Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, do qual se destaca os seguintes trechos:

Diz a lei que “somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial” (Lei nº 4.506, de 30.11.64, art. 47, § 3º; RIR, art. 182).

2. Essa regra legal vem sob a forma de parágrafo, o que dentro da boa técnica legislativa indica dever sua compreensão ser relacionada com o caput do artigo respectivo. No caput do artigo, define a lei como operacionais “as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (Lei nº 4.506, art. 47; RIR, art. 162). Mesmo *prima facie* já se pode ver que o § 3º representa uma exceção à regra enunciada na cabeça do artigo, pois o parágrafo admite como dedutível uma classe de despesas que não se acham compreendidas na definição do caput - não pode haver dúvida de que desfalque, apropriação indébita ou furto nem são necessários à atividade da empresa nem são necessários à manutenção da respectiva fonte produtora.

3. Firmada a conclusão de que o parágrafo acima referido constitui uma exceção à regra inserta no caput do mesmo artigo, podemos passar à análise de sua extensão contenciosa. O fato de se constatar o caráter de exceção do referido parágrafo orienta o intérprete no sentido de obter o estrito alcance da norma, evitando estender-lhe a incidência para além de seus próprios limites: *exceptiones strictissimae interpretationis sunt*. Em consonância com essa diretriz, o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a

dedução, a título de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos:

1º) existência de prejuízos em decorrência de desfalque, apropriação indébita ou furto;

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

3º) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.

4. Quando não tiver ocorrido efetivo prejuízo - como, por exemplo, no caso de ter havido indenização ou estar o evento coberto por seguro, ou ter sido judicialmente reconhecido à empresa vítima, no mesmo exercício, o direito creditório contra aquele que tiver dado causa ao prejuízo -, indevida será a dedução, por ausência de um dos pressupostos de seu cabimento.

[...]

9. O terceiro pressuposto referido no item 3 - existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial - dispensa maiores comentários. Os documentos comprobatórios respectivos devem ser mantidos em boa guarda pelo contribuinte para apresentação ou exibição, quando solicitado, à autoridade fiscal.

Por meio do Termo de Intimação de fls. 201/213, a Recorrente foi intimada a apresentar “Documentos comprobatórios das Perdas Não Técnicas, para ser consideradas dedutíveis na apuração do IRPJ, segundo os termos do Regulamento do IRPJ e entendimento esposado na Solução de Consulta Interna - COSIT Nº 17”.

Na resposta apresentada (fls. 217/218), afirmou:

As perdas não técnicas identificadas pela ERO decorrem de erro de medição, furto de energia elétrica realizado por instalações clandestinas, que a rigor ocorre com maior intensidade nas áreas com consumidores de menor capacidade financeira, dentre outros motivos.

Importante esclarecer que, ao findar-se o mês, não é possível identificar os motivos das perdas não técnicas, pois nesse momento, pode ser de qualquer natureza (erro de faturamento, erro de medição, furto etc.). Assim, ao se fazer uma notícia-crime, das perdas não técnicas, estará sendo informadas todas as perdas, independentemente de sua natureza.

Anexamos a notícia-crime (doc. 01) protocolada na Delegacia de Polícia Civil do Estado da Rondônia, onde a ERO solicita que sejam adotadas as medidas necessárias para o combate ao furto de energia elétrica, uma vez que, configura a prática delituosa do tipo penal inserto no artigo 155, § 3º do Código Penal.

O documento a que se refere a Recorrente se encontra às fls. 219/220, e possui o seguinte teor:

CENTRAIS ELÉTRICAS DE RONDÔNIA S/A — CERON, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF nº 05.914.650/0001-66, estabelecida no Município de Porto Velho, Estado de Rondônia, na Av. Imigrantes, 4137, Industrial, CEP 76.821-063, vem requerer a Vossa Excelência que sejam adotadas as medidas necessárias visando o combate ao furto de energia elétrica no Estado de Rondônia, uma vez que, configura a prática delituosa do tipo penal inserto no artigo 155, §3º, do Código Penal.

A prática de tal conduta acarreta diversos tipos de transtornos tanto para a população em geral, quanto para as Concessionárias Distribuidoras de Energia Elétrica. Além disso, a referida conduta configura-se como um empecilho para o desenvolvimento estadual, haja vista a essencialidade do serviço prestado, que precisa ser contínuo e sem interrupções, respeitando ainda a modicidade tarifária, nos estritos moldes do artigo 6º da lei 8.987/95.

Nesse sentido, em razão da prática da conduta delituosa acima mencionada, os serviços prestados sofrem impactos significativos, sobrecarregando a rede elétrica, a qual é dimensionada para aqueles clientes que estão legalmente cadastrados e assinam contratos de prestação de serviços com a contrapartida de pagarem pela energia elétrica que efetivamente consumiram. Aliás, inclusive, a Concessionária Distribuidora realiza estudos técnicos, instalando equipamentos e infraestrutura adequados, a partir da carga instalada e declarada, para atender a demanda a ela comunicada.

Para fins de registros, discrimina-se os montantes abaixo, os quais perfazem o total de energia que é furtada em todos os 52 (cinquenta e dois) municípios do Estado de Rondônia da área de concessão da Centrais elétricas de Rondônia S.A. — CERON no período de janeiro de 2014 a maio de 2019.

CENTRAIS ELETRICAS DE RONDONIA SA - CERON CNPJ.: 05.914.650/0001-66	
Ano	PERDAS ELÉTRICAS DE ENERGIA ELÉTRICA - PERDAS NÃO TÉCNICAS (MWh)
2014	493.038
2015	655.153
2016	784.403
2017	731.273
2018	720.595
2019	331.376
TOTAL GERAL	3.715.838

Essas perdas, oriundas do furto de energia elétrica, acarretam ainda o desequilíbrio econômico-financeiro do contrato assinado com o Poder Concedente, contribuindo para que acidentes elétricos de grandes proporções ocorram, inclusive podendo levar a óbito ou causar graves e sérios danos físicos para população do Estado de Rondônia.

Desta forma, como se trata de crime de ação penal pública incondicionada, e com fulcro no Artigo 144, IV, § 4º da Constituição Federal e, em atendimento ao art. 47, parágrafo 3º da Lei 4.506/1964, requeremos dessa Exma.

Autoridade Policial que sejam adotadas medidas administrativas no âmbito da Polícia Judiciária Estadual que visem uma maior eficácia dos registros de ocorrências policiais efetuados nas Delegacias distritais espalhadas por todos os Municípios do Estado de Rondônia.

A autoridade fiscal considerou que o referido documento “além de ser extemporâneo (apresentado à autoridade policial após a ocorrência dos fatos geradores), não se refere a quaisquer dos documentos previstos” no art. 364 do RIR/99.

Tal posição foi corroborada, na decisão de primeira instância, na qual se registrou que seria necessário que a Recorrente houvesse “apontado o local e não toda e qualquer situação”.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que “cumpru todos os requisitos previstos na legislação, posto que apresentou queixa perante a autoridade fiscal com relação aos furtos de energia que sofreu no período ora autuado”. Aduz, ainda:

88. Note-se que não merece prosperar a alegação de que a apresentação da queixa da Recorrente teria sido extemporânea, pois apresentada somente em 2019, uma vez que a legislação fiscal não impõe prazo para a apresentação da queixa, exigindo tão somente que ela seja apresentada.

89. Assim, por falta de previsão legal, não pode a fiscalização e o acórdão recorrido pretender impedir a dedutibilidade das perdas não técnicas incorridas pela Recorrente com base na alegação de que a queixa teria sido genérica!

[...]

95. Destaque-se, por fim, que a apresentação de queixa tem a finalidade de comprovar o prejuízo do contribuinte, configurando uma mera cautela da legislação fiscal para resguardar a autenticidade das informações, conforme entendimento manifestado pelo CARF no Acórdão nº 101-93.797, de 17.04.2002, acima citado.

96. No entanto, no caso específico das perdas não técnicas, já existe o registro das informações de tais perdas encaminhado à Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que é o órgão regulador. Essa função acautelatória e declaratória da queixa é substituída pela própria Resolução Homologatória da Agência Nacional de Energia Elétrica, e pela forma de controle das informações repassadas à ANEEL. Portanto é certo que a Recorrente notificou as perdas ocorridas, nos momentos seguintes às suas ocorrências, ao órgão competente, que, no seu caso específico, é a ANEEL, como comprovando no curso da fiscalização que deu origem aos Autos de Infração ora impugnados.

Neste ponto, não assiste razão à Recorrente.

Conforme exposto no Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, é inegável que “prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto” não constitui “despesas não computadas

nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”, como previsto *caput* do art. 47, para serem consideradas operacionais.

Assim, a exceção criada no §3º do referido dispositivo legal, que é a matriz do art. 364 do RIR/99, necessita ser rigorosamente observada, para que seja possível se permitir a dedutibilidade dos valores.

Pois bem, no caso em análise, em primeiro lugar, é importante apontar que, tal qual já exposto no tópico anterior, **as Perdas Não Técnicas Regulatórias são ressarcidas à Recorrente por meio da TUSD componente da tarifa cobrada dos consumidores**. Neste sentido, inexistente, de pronto, o primeiro requisito do art. 364, §3º, do RIR/99, que é a existência do prejuízo. Restaria, assim, apenas discutir o cumprimento dos demais requisitos em relação às Perdas Não Técnicas que excedessem aquele primeiro grupo.

Neste ponto, que é cerne principal da controvérsia específica, cabe razão à autoridade fiscal e aos julgadores de primeira instância, quando apontam que o documento de fls. 219/220 não atende, patentemente, à finalidade exigida na legislação fiscal.

É verdade que, no dispositivo legal em questão, não se estabelece um prazo ou conteúdo em relação ao inquérito instaurado em relação a empregados e à queixa prestada à autoridade policial contra empregados ou terceiros. Não se pode, contudo, entender-se que o que a legislação exige é o cumprimento de uma mera formalidade. Ora, o intuito do inquérito e da queixa é buscar a punição dos responsáveis pelo “desfalque, apropriação indébita, furto”, e a cessação/coibição da prática.

Entender o contrário atentaria contra a finalidade dos referidos institutos e possibilitaria que a inércia do contribuinte contra os prejuízos, cumprida uma mera formalidade, conferisse a ele o direito a deduzir da apuração do IRPJ/CSLL os valores que lhe vem sendo subtraídos.

No caso dos autos, observe-se que, até o início do procedimento fiscal (15 de maio de 2019), a Recorrente não havia adotado quaisquer das providências previstas no art. 364, para a investigação, punição e sustação das Perdas Não Técnicas ocorridas nos anos-calendários de 2016 e 2017 (na verdade, desde 2014). Apenas mais de três meses após o início do procedimento fiscal, em 19 de agosto de 2019, é que a Recorrente formalizou o documento de fls. 219/220. Inegável que, passados mais de três anos dos primeiros fatos, a queixa prestada perante a autoridade policial perde boa parte da sua eficácia (para não dizer toda).

Mais do que isso, é, também, inegável que a queixa, para atender a finalidade que se destina, deve possibilitar à autoridade policial investigar e identificar os locais em que as práticas delituosas estão ocorrendo e os seus responsáveis. Jamais a mera menção de que a energia “é furtada em todos os 52 (cinquenta e dois) municípios do Estado de Rondônia [...] no período de janeiro de 2014 a maio de 2019” se amoldaria a tal intento. Ainda que a Recorrente não soubesse identificar especificamente pessoas e locais, deveria fornecer detalhes acerca das

áreas em que os desvios ocorrem, de modo a que a autoridade policial, mediante diligências, cumprisse a sua atribuição.

A Recorrente elenca no Recurso Voluntário medidas que teria adotado no intuito de identificar as fraudes, tais como “visitas mensais às unidades consumidoras”, e outras medidas de combate às perdas não técnicas. Mais uma vez, chama-se atenção à literalidade do dispositivo legal em foco. O que se exige, para permitir a dedutibilidade das despesas com prejuízos, é o inquérito trabalhista ou a queixa à atividade policial.

Anexo ao Recurso Voluntário, é apresentado, ainda, Boletim de Ocorrência datado de 10 de junho de 2017. Tal documento serviria para amparar a dedutibilidade da despesa com os prejuízos a ele relacionados, conforme art. 364 do RIR/99. A Recorrente, contudo, não identifica qual seria tal montante. Obviamente, este único documento, referente a um consumidor, não poderia se prestar a permitir a dedutibilidade das centenas de milhares de reais alocadas a Perdas Não Técnicas no ano-calendário em questão.

Por fim, cabe destacar que, tal qual reconhecido pela Recorrente, **as Perdas Não Técnicas não decorrem, exclusivamente, de furtos de energia**. Assim, assume que, por não conseguir “identificar os motivos das perdas não técnicas, pois nesse momento, pode ser de qualquer natureza (erro de faturamento, erro de medição, furto etc.)” efetuou a queixa à autoridade policial em relação a “todas as perdas, independentemente de sua natureza”.

Ora, a exceção contida no art. 364, §3º, do RIR/99 se refere apenas a “desfalque, apropriação indébita, furto”, não abrangendo, assim, as demais causas de Perdas Não Técnicas atreladas à gestão da Recorrente, tais como “erros de leitura, medição e faturamento”.

Não procede a alegação da Recorrente de que a **“função acautelatória e declaratória da queixa é substituída pela própria Resolução Homologatória da Agência Nacional de Energia Elétrica, e pela forma de controle das informações repassadas à ANEEL”**.

Como já explanado, a ANEEL exige informações referentes às Perdas Não Técnicas, com a finalidade de definir metas, limites regulamentares e valores tarifários. Não há qualquer intuito de investigar, punir e cessar eventuais desvios e fraudes.

Tendo sido vencido quanto ao conhecimento dos pareceres juntados às fls. 1.035/1.114, impende registrar que tais documentos constituem mera opinião dos seus signatários, sem qualquer força probatória em relação aos fatos cuja comprovação se exige na autuação.

Cabe comentar, apenas, um ponto, em relação ao Parecer de fls. 1.036/1.109, no qual se pretende caracterizar as Perdas Não Técnicas como necessárias e inevitáveis na atividade da Recorrente. Ali, afirma-se ser **“impossível a distribuição de energia elétrica com “perda não técnica” zero, independentemente de qualquer iniciativa de gestão da distribuidora de energia elétrica”**. Ora, tal afirmação é contraditada pela observação dos dados constantes do *site* da ANEEL, parcialmente reproduzidos no tópico anterior, no qual **se observa Concessionárias sem**

Perdas Não Técnicas ou com valores ínfimos, e muitos com valores inferiores às Perdas regulatórias. Jamais o caráter de inevitabilidade das referidas Perdas pode ser afirmado.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso, quanto a tal tópico.

3.4 DO ESTORNO DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS REGULATÓRIAS

A partir das conclusões expostas nos tópicos anteriores, cabe verificar os reflexos em relação aos valores exigidos no lançamento de ofício.

Como se observa dos autos de infração de fls. 2/17, os prejuízos fiscais e bases de cálculo da CSLL apurados pela Recorrente, nos anos-calendários de 2016 e 2017, foram reduzidos, cada um, nos montantes de R\$ 144.285.748,64 e R\$ 192.854.422,85.

Os referidos valores foram obtidos a partir dos estornos de créditos de Cofins e Contribuição ao PIS, conforme tabela constante do TVCF de fls. 18/34:

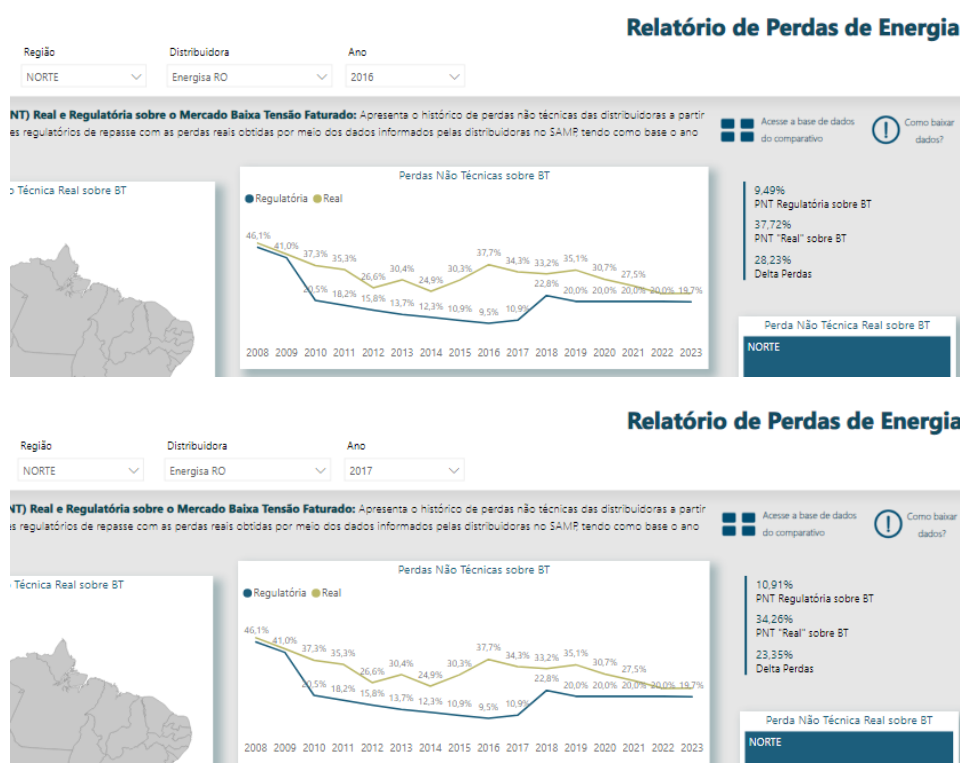
Mês	A/C-2016 (R\$)	A/C-2017 (R\$)
Janeiro	11.094.685,64	14.746.908,92
Fevereiro	8.746.637,03	12.169.093,77
Março	11.808.421,82	15.922.659,15
Abril	12.681.710,12	26.316.704,59
Maio	12.233.654,88	26.038.264,41
Junho	13.671.558,00	13.234.346,42
Julho	13.481.667,89	15.267.845,04
Agosto	13.110.758,77	16.499.216,81
Setembro	13.273.877,41	12.982.901,10
Outubro	17.733.278,62	13.638.176,14
Novembro	8.761.313,48	11.952.486,47
Dezembro	7.688.184,98	14.085.820,03
Total	144.285.748,64	192.854.422,85

Segundo as conclusões acima adotadas, dever-se-ia adicionar na apuração do IRPJ e da CSLL a diferença entre as Perdas Não Técnicas totais e as Perdas Não Técnicas Regulatórias.

Em resposta a Intimação da autoridade fiscal, a Recorrente, às fls. 182/189, afirmou não adotar “a prática de registrar em sua contabilidade as perdas técnicas e não técnicas”.

Neste sentido, a partir dos valores informados pela Recorrente, conforme tabela acima, e dos dados constantes no *site* da ANEEL¹³, é possível se conhecer a proporção entre as Perdas Não Técnicas Regulatórias e as Perdas Não Técnicas Totais (ou “Reais”), de modo a se estabelecer o montante em reais que deve ser mantido na exigência fiscal sob análise. Reproduz-se as informações obtidas no referido *site*:

¹³ <https://portalrelatorios.aneel.gov.br/luznatarifa/perdasenergias#!>



Aplicando-se os referidos percentuais sobre os montantes glosados, chega-se ao seguinte resultado:

ANO	PERDAS NÃO TÉCNICAS TOTAIS ("REAIS")		PERDAS NÃO TÉCNICAS REGULATÓRIAS		PERDAS NÃO TÉCNICAS NÃO REGULATÓRIAS	
	% / BT	VALOR (R\$)	% / BT	VALOR (R\$)	% / BT	VALOR (R\$)
2016	37,72	144.285.748,64	9,49	36.300.947,89	28,23	107.984.800,75
2017	34,26	192.854.422,85	10,91	61.413.944,93	23,35	131.440.477,92

Isto posto, deve ser mantida a glosa, apenas, em relação aos valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL de R\$ 107.984.800,75, no ano-calendário de 2016, e de R\$ 131.440.477,92, no ano-calendário de 2017.

4. DA EXCLUSÃO DOS JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO.

Ao final do Recurso, a Recorrente pugna pelo cancelamento dos juros de mora e da multa de ofício, uma vez que aos autos de infração sob exame decorreriam de alteração dos critérios jurídicos que vinham sendo adotados as autoridades fiscais.

Invoca, para tanto, o art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

A pretensão da Recorrente não possui fundamento.

Não há qualquer comprovação nos autos de que a Recorrente, nos anos-calendários de 2016 e 2017, ao não adicionar os valores referentes às Perdas Não Técnicas na apuração do IRPJ e da CSLL estaria observando qualquer das normas complementares elencadas no mencionado dispositivo legal.

Por amor ao debate, registre-se que, houve alteração de entendimento por parte da Administração Tributária em relação aos créditos de insumos da atividade de distribuição de energia elétrica, para fins de apuração da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep, conforme cotejo entre a Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, e a Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 2016.

Nenhum ato anterior à esta última norma, contudo, havia tratado, especificamente, acerca da dedutibilidade das Perdas Não Técnicas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Nego, pois, provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria.

5. DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Por fim, cabe examinar alegação subsidiária constante do Recurso Voluntário.

A Recorrente se insurge quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A aplicação dos juros de mora está amparada no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, como exposto no Auto de Infração:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês

subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O §3º do dispositivo em questão, expressamente, refere-se ao art. 5º, §3º, do mesmo diploma legal, que dispõe acerca da Taxa Selic:

Art. 5º [...]

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

O tema é, inclusive objeto das Súmulas seguintes, de observância obrigatória pelos Conselheiros integrantes deste Colegiado, de modo que não há nada mais a ser argumentado:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Isto posto, cabe negar provimento ao recurso voluntário, quanto a tal tópico.

6. CONCLUSÃO

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, determinando o cancelamento da exigência fiscal constante do presente processo, em relação à parcela correspondente às Perdas Não Técnicas Regulatórias, mantendo-se o lançamento em relação aos valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL de R\$ 107.984.800,75, no ano-calendário de 2016, e de R\$ 131.440.477,92, no ano-calendário de 2017.

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Redatora designada.

Divergi do Ilustre Relator apenas no que diz respeito à admissibilidade na juntada de **pareceres jurídicos** após o momento da Impugnação, inclusive após o protocolo do Recurso Voluntário. A razão da divergência não ignora a importante regra lembrada pelo Relator, no sentido de que *“a apresentação de alegações de fato e de direito e de provas documentais no processo administrativo fiscal é regida pelas disposições contidas no art. 16 do citado Decreto nº 70.235, de 1972, das quais se destaca:”*

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ocorre que, na visão desta Conselheira, pareceres elaborados por professores e juristas **não podem ser caracterizados como “prova documental”**. Isso porque, não possuem o condão de trazer elementos novos que ocorreram no mundo dos fatos e que seriam capazes de infirmar o direito alegado em defesa. Na verdade, esses pareceres trazem apenas argumentos e interpretações em *nível persuasivo* – isto é – podem ou não serem levados em conta pelo julgador. O que é muito diferente de uma prova documental: se admitida sua juntada no processo, não há como o julgador não considerá-la em seu convencimento.

É por esta razão que entendo que deve ser admitida tão somente a juntada de parecer jurídico nos autos do processo, desde que seja em tempo hábil antes do julgamento do recurso, cuja análise dos argumentos podem ou não serem utilizadas pelo julgador, dado ao seu caráter **meramente persuasivo**, e não vinculante - tal como o da prova documental.

Ante o exposto, voto por conhecer **somente** dos pareceres juntados aos autos.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**.

O voto do Ilustre Relator apresenta, por meio de critérios técnicos, uma importante e aprofundada análise a respeito do tema debatido, o qual ainda é novo no âmbito deste Conselho. Em razão dos relevantes e contundentes argumentos o acompanhei, com ressalva em relação apenas a um deles, razão pela qual o fiz pelas conclusões.

É que, a leitura desta Conselheira a respeito da interpretação do artigo 364 do RIR/99 é a de que bastaria, simplesmente, a apresentação de inquérito trabalhista – dentro do que exige a legislação respectiva – ou de queixa perante autoridade judiciais:

Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

A literalidade do artigo acima colacionado não exige nenhum requisito formal para o inquérito ou a queixa, como a apresentação de dados ou valores referentes aos prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, para fins de dedutibilidade. Logo, entendo que o CARF não deveria, ao julgar e aplicar esse tipo de dispositivo, levar a sua interpretação para além daquilo que consta expressamente no texto, ainda que seja razoável exigir do contribuinte uma postura mais conservadora e assertiva, no sentido de formalizar a quantificação e as provas relativas às perdas decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto.

É neste ponto que discordo na fundamentação do Ilustre Conselheiro Relator, sem prejuízo de acompanhá-lo nas conclusões.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**.

Em que pese o substancial voto do ilustre Relator, o qual inaugura significativas reflexões sobre a dedutibilidade das perdas não técnicas do IRPJ e da CSLL por sociedades distribuidoras de energia elétrica, divergi do seu entendimento.

A matéria em apreço está em evolução neste tribunal administrativo.

A dialeticidade intrínseca ao direito, onde a relação entre os sujeitos passivos e o Fisco gradualmente se tornam mais profundas e complexas, resulta em uma orgânica convergência de informações para se atingir a almejada conformidade fiscal ou, ao menos, para reduzir o dissenso interpretativo sobre fatos jurídicos. Os contribuintes e o Fisco assimilam as dessemelhantes interpretações que permeiam os temas e desenvolvem mecanismos convergentes para afastar custos de conformidade evitáveis. Trata-se de um fenômeno natural dos contextos socioeconômicos e da interpretação das normas jurídicas, o qual, sabe-se, resultam em inevitáveis conflitos de interesse.

O cenário que vislumbro da temática a ser analisada ainda é originário, pois, embora alguns casos já tenham sido julgados no âmbito administrativo, não se tem um conjunto de entendimentos que trazem segurança jurídica tanto para o contribuinte cumprir a contento sua obrigação tributária quanto para o Fisco exercer sua atividade privativa com a profundidade que se exige.

Isso, friso, não é um demérito de nenhuma das partes envolvidas na relação jurídico-tributária, porquanto o direito é um sistema capaz de se reproduzir autonomamente, que se renova constantemente, e o resultado da análise das fontes do direito impacta diretamente as condutas de todos os agentes envolvidos no sistema jurídico. Acaso uma prática seja considerada total ou parcialmente antijurídica, será ela abandonada a fim de evitar a perpetuidade da antijuridicidade.

No caso, o que se observa, pragmaticamente, é a interpretação do sujeito passivo pela possibilidade da dedução integral das perdas não técnicas na apuração do lucro real e, por outro lado, a interpretação diametralmente oposta da fiscalização repercute a glosa da totalidade da dedução feita pelo contribuinte. O cenário apresenta o célebre situação do “*tudo ou nada*” ou do “*8 ou 80*” – por essa razão, o voto do i. Relator merece elogios, porquanto demonstra técnica na aplicação do direito e na busca de uma solução jurídica adequada para o feito.

A complexidade fática da atividade econômica desenvolvida pela contribuinte e a subsunção dos institutos jurídicos invocados à realidade identificada não implicam uma simples relação causal onde “*se A*” a “*consequência é B*” – o que entendo ter sido o mote para a lavratura do auto de infração. O contexto macro é inegavelmente intrincado.

Alguns fatores relevantes autonomamente podem e devem ser considerados para a compreensão do tema: o setor de distribuição de energia é altamente regulado e se exige que a concessionária distribuidora de energia elétrica forneça a totalidade da energia elétrica consumida na localidade objeto de concessão, ainda que suporte as perdas não técnicas; os furtos de energia elétrica indiscutivelmente acarretam problemas na interpretação das normas jurídicas em geral, mas não só isso, tal mazela gera resultados socioeconômicos indesejáveis sob qualquer ótica que se analise (para a empresa, as perdas não técnicas; para a sociedade em geral, as altas tarifas de energia elétrica; e para o Estado, a repreensão do furto e a constatação de suas falhas na garantia da segurança pública), muitas vezes de difícil solução no mundo real; as perdas não técnicas não se referem somente aos furtos de energia elétrica, existindo também uma parcela que é atribuída à ineficiência de gestão da própria empresa; e a legislação, da forma como a interpreto, não foi particularmente enunciada para o contexto adstrito aos conhecidos e corriqueiros casos de furto de energia elétrica.

Não obstante, ainda que se leve em consideração todas essas nuances de cunho fático e jurídico, ora materializada na relação jurídico-tributária discutida, não há como afastar e

nem negar a aplicação da lei, em virtude do imperativo corolário legalidade. Os institutos jurídicos devem, portanto, ser conceitualmente interpretados e aplicados.

É com base nessa conjuntura que divergi dos respeitáveis fundamentos jurídicos invocados pelo i. Relator.

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, observo que a autoridade fiscal não se aprofundou em algumas das inafastáveis temáticas para adequadamente lavrar o auto de infração. Em algumas passagens, há um esforço argumentativo para fundamentar o lançamento, embora sejam discretos e insuficientes.

O cerne da acusação fiscal, contudo, diz respeito à constatação de que a contribuinte considerou todas as perdas não técnicas incorridas como furto de energia elétrica e não cumpriu os requisitos legais para serem deduzidas do IRPJ e da CSLL, seja ela considerada custo ou despesa necessária.

A autoridade fiscal, então, fixa-se no não cumprimento dos requisitos previstos na legislação atinentes aos prejuízos por desfalque, apropriação indébita e *furto* (artigo 364 do RIR/99) e da não caracterização de tais perdas não técnicas como custo ou despesa operacional (respectivamente, artigos 291 e 299 do RIR/99). O elemento probatório principal é a ausência de comunicação dos furtos de energia elétrica a contento, de forma individualizada e refletindo o valor ou o montante da energia elétrica furtada.

Apenas essa relação causal compreensível, mas frugal, não basta. Embora se saiba que o furto de energia elétrica pode ser o principal fator que enseja o surgimento das perdas não técnicas, mas não é o único, a análise dos efeitos jurídico-tributários dessas perdas reside na eventual decomposição das perdas não técnicas, inclusive, tal como feito pelo i. Relator.

A complexidade fática reduzida aos elementos que constam do relato fiscal, dadas as relevâncias, especificidades e complexidades da atividade econômica da contribuinte é inviável. É imprescindível conhecer melhor a operação fiscalizada, o que não foi feito pela fiscalização.

Destaco, inclusive, que a discussão que permeou o julgamento resultante na lavra do Acórdão nº 1004-000.156, de relatoria do Conselheiro Jeferson Teodorovicz, cujo resultado, por unanimidade, chancelou a dedutibilidade das despesas não técnicas do IRPJ e da CSLL, foi fundamental para a formação do meu convencimento. A esse título, colaciono o trecho da declaração de voto do Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, que traz importantes reflexões para a convergência de interpretações sobre o conflito de interesses que se apresenta:

Assim, o que se tem é que: (i) a atividade é regulada; (ii) as perdas não técnicas não se resumem a furtos de energia; (iii) tais furtos podem ocorrer em qualquer área da concessão, independentemente do tipo e do perfil socioeconômico do consumidor; e (iv) a depender dos riscos, as perdas são, ou não, menos ou mais gerenciáveis.

Ocorre que a Fiscalização se deu por satisfeita pela não comunicação hábil dos furtos, a qual deveria, inclusive, apontar a autoria dos crimes.

Em diversas ocasiões neste Conselho, tenho manifestado que o julgador administrativo não pode negar a realidade vista a olho nu.

(...)

Dadas a relevância, a especificidade e a complexidade do caso, tenho que a Fiscalização deveria melhor conhecer a operação da fiscalizada, exigindo, por exemplo: (i) esclarecimentos específicos quanto à composição das perdas não técnicas, mês a mês; (ii)

se decorrentes de furtos, a mensuração dos mesmos por níveis de riscos de gerenciamento; (iii) se minimamente gerenciáveis, quais providências foram adotadas, especialmente quanto a eventual cobrança do devedor e comunicação específica à autoridade policial/judiciária; e (iv) que medidas vem sendo implementadas nas diversas áreas de distribuição para redução das perdas não técnicas, independentemente dos níveis de risco de atuação.

Uma noção ampla e profunda da atividade exercida pela concessionária permitiria à Fiscalização chegar eventualmente à conclusão de que determinadas perdas não técnicas, devidamente destacadas e mensuradas, decorreriam do conformismo, da mera liberalidade ou da ineficiência da entidade.

Não basta, a meu ver, dadas as peculiaridades do caso concreto, valer-se a Fiscalização da não comunicação oficial de furtos, sendo especialmente incontestável a impossibilidade de atribuir-lhes, por unidade consumidora de energia elétrica, a autoria em localidades capturadas por criminosos de alta periculosidade.

Haja vista a fragilidade da exigência, calcada tão somente em formalidade aqui inaplicável, nos termos em que posta nestes autos, inclinei-me pelo provimento do Recurso.

No mesmo caminho percorrido pelo julgamento mencionado, a fragilidade do auto de infração objeto desse julgamento é difícil de ser superada. Não é razoável, para não dizer que é impossível, exigir que a contribuinte comunique furtos de energia elétrica de forma individualizada para cada unidade consumidora, sobretudo, quando o cenário socioeconômico indica ser esta uma prática difundida, reiterada e comum na localidade objeto da concessão.

De fato, os requisitos do artigo 364 do RIR/99 se relacionam aos casos de furtos individualizáveis, de empregados ou terceiros, e são prudentes para que se evite que o único sujeito competente para o ressarcimento do dano (quem foi furtado) permaneça inerte e socialize sua perda por meio da tributação. No entanto, seria teratológico exigir que a referida norma deva ser literalmente cumprida para todos os casos de furtos de energia elétrica que ocorrem. Ouso afirmar que possivelmente as autoridades policiais não teriam nem a capacidade de lavrar as inúmeras comunicações de furtos de energia elétrica.

O requisito, embora previsto na legislação, no caso dos furtos generalizados de energia elétrica, gera uma obrigação impossível de ser cumprida e não converge com o intento de enunciação da norma.

Esse é o principal fundamento pelo qual entendo ser insuperável a fragilidade da exação, não obstante o i. Relator tenha inaugurado um novo entendimento sobre o tema apto a quebrar os efeitos do “*tudo ou nada*”. A meu ver, embora louvável sua atividade de pesquisa, aprofundamento do tema e fundamentação de suas razões de decidir, tal tarefa caberia à fiscalização, sob pena de configurar inovação do lançamento discutido, o que esbarraria na própria sistemática de distribuição do ônus probatório em matéria tributária e em eventual cerceamento do direito de defesa.

Ainda assim, não bastasse a considerada fragilidade do auto de infração e do relato fiscal, materialmente alinho-me à compreensão de que as perdas não técnicas *decorrentes do furto de energia elétrica*, sobretudo nas áreas cuja presença estatal seja dificultosa ou deficitária, se enquadrariam como custo (artigo 291 do RIR/99) ou, no limite, seriam despesas necessárias da atividade empresarial (artigo 299 do RIR/99), mas não se exigindo que a contribuinte cumpra os requisitos do artigo 364 do RIR/99, tal como exposto na acusação fiscal.

Oportunamente, no trabalho investigativo da fiscalização seria interessante decompor as perdas não técnicas em ao menos duas categorias: as perdas decorrentes da ineficiência da gestão (exemplo: medidores danificados e que não aferem precisamente a energia consumida e a energia faturada) e as perdas decorrentes dos furtos de energia elétrica, podendo ainda se aprofundar nestas de acordo com a possibilidade de identificação e combate efetivo aos furtos (exemplo: áreas cuja presença estatal é deficitária e áreas cujos furtos podem ser aferidos sem risco de segurança dos próprios funcionários da companhia). Isso traria novos realces para a discussão administrativa, mais pertinentes e que tocam efetivamente a realidade, porquanto a discussão abandonaria o mero cumprimento da comunicação dos furtos às autoridades policiais e passaria a enfrentar tecnicamente a composição das perdas não técnicas, as medidas de combate aos furtos de energia elétrica pelas empresas e os furtos que são inevitáveis em razão da escassa presença estatal.

Como isso não foi realizado no trabalho desenvolvido pela fiscalização e o auto de infração lavrado é definitivo, devendo ser examinado tal como enunciado, entendo não ser superável a fragilidade da exação ao tratar *tudo* como furto de energia elétrica, cujos requisitos do artigo 364 do RIR/99 não teriam sido cumpridos.

Por essas razões, divergi do ilustre Relator e dei provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas