



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11234.721346/2023-12</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1402-001.870 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EQUATORIAL PIAUI DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, determinar a remessa do presente processo à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para que, em obediência à isonomia de tratamento entre as partes, tome conhecimento do Parecer Jurídico e demais documentos carreados pela recorrente aos autos (fls. 1715 e seguintes), após as contrarrazões apresentadas e sobre eles, querendo, se manifeste.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 103-013.362, prolatado pela 5ª Turma/DRJ03, em 108 de fevereiro de 2024, que julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário objeto do lançamento.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso e o complementarei adiante:

Trata-se da análise da impugnação em decorrência da apuração das seguintes infrações: inobservância dos requisitos legais, ocasionando prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto; adições não computadas na apuração do lucro real; custos e despesas operacionais não comprovados e créditos descontados indevidamente na apuração de PIS e Cofins, nos anos calendário de 2019 e 2020.

Segundo o Relatório Fiscal, o procedimento fiscal teve como objetivo verificar o tratamento tributário exigido pelas perdas não técnicas de energia elétrica, que ocorrem em razão, principalmente, de furto/desvios (o popular “gato” de energia), mas também, embora de menor relevância, por erros de faturamento, de medição etc., adotado pelo contribuinte, na condição de distribuidor de energia elétrica no estado do Piauí, na apuração do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, nos anos-calendário 2019 e 2020, referentes aos exercícios fiscais de 2020 e 2021, respectivamente.

Nesse procedimento, a Fiscalização apurou as seguintes infrações:

### **Falta de adição das perdas não técnicas de energia elétrica às bases de cálculos do IRPJ e CSLL**

O sujeito passivo não adicionou às bases de cálculo do IRPJ e CSLL dos anos calendário 2019 e 2020 os valores referentes as perdas não técnicas de energia elétrica incorridas naqueles períodos, pois, conforme afirmou em sua resposta ao Termo de Início de Fiscalização todo valor dispendido na aquisição de energia elétrica integra seu custo e, portanto, integralmente dedutível, na forma da legislação tributária, na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Entretanto, no entendimento da Fiscalização as perdas não técnicas de energia elétrica ocorrem em decorrência de furtos e desvios, em sua maior parte, mas também por erros de leituras, de faturamento etc., logo, os valores de energia elétrica adquiridos, correspondentes a essas perdas não técnicas de energia, ao não contribuir para obtenção de receitas, não pode ser considerada como intrínseca às atividades de distribuição de energia desenvolvidas pelo sujeito passivo, não integrando, assim, seu custo de energia elétrica distribuída.

Além disso, explicou o Relatório Fiscal que a não incorporação desses gastos ao custo de prestação da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo não implica na impossibilidade de dedução nas bases de cálculos do IRPJ e CSLL. A

legislação tributária prevê o aproveitamento de gastos que foram objetos de furtos/desvios como despesas operacionais, desde que presentes requisitos legais estabelecidos no art. 376 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018).

#### **Adição de diferença de CSLL à base de cálculo de IRPJ**

Em razão de alteração no valor apurado de CSLL em decorrência da infração mencionada acima, foi adicionado a base de cálculo do IRPJ a diferença entre a CSLL apurada computando-se em sua base de cálculo os valores não adicionados de perdas não técnicas de energia elétrica e os valores de CSLL originalmente apurados pelo sujeito passivo. Essa adição se faz necessária, uma vez que os valores apurados de CSLL são indedutíveis na apuração do IRPJ, por força do comando legal estabelecido no art. 1º da Lei nº 9.316/96.

Em decorrência das duas infrações acima descritas, foram lançados nos autos de infrações de IRPJ e CSLL os valores apresentados nos demonstrativos “Demonstrativo de Apuração - IRPJ” e “Demonstrativo de Apuração - CSLL”, sendo apurado nos períodos relacionados abaixo relacionados diferenças a pagar.

Nos demais períodos não houve apuração de valores a pagar, devido ao aproveitamento de ofício, na apuração de IRPJ, de prejuízos fiscais de períodos anteriores, bem como do benefício de redução de imposto de renda da pessoa jurídica, reconhecido no Ato Declaratório Executivo nº 21, de 26/11/2019, e apurado no registro N600 das ECFs dos anos calendário 2019 e 2020, e, na apuração da CSLL, de base de cálculo negativa de períodos anteriores.

Valores a pagar		
PERÍODO	IRPJ	CSLL
2019	R\$ 26.867.248,65	R\$ 9.467.857,79
2º TRIMESTRE DE 2020	R\$ 2.021.287,25	R\$ 1.248.500,87
4º TRIMESTRE DE 2020		R\$ 1.270.338,56

#### **Créditos utilizados indevidamente na apuração do PIS/PASEP e COFINS**

Conforme o Relatório Fiscal, o sujeito passivo utilizou indevidamente créditos das contribuições sociais PIS e COFINS 2019 e 2020 na escrituração das ECD Contribuições, registro M200 – Contribuição do PIS/PASEP do Período e seu equivalente para COFINS, nos meses de março, agosto e novembro do ano-calendário 2019, nos valores de R\$ 425.878,59, R\$ 535.305,36 e R\$ 35.909,74, respectivamente, na apuração do PIS, e R\$ 1.961.308,16, R\$ 2.461.628,60 e R\$ 165.028,99, respectivamente, na apuração da COFINS.

A utilização dos referidos créditos baseou-se em saldo de crédito disponível originado em anos-calendário anteriores bem como em créditos originados nos próprios períodos de apuração ano-calendário 2019. Entretanto, em razão do lançamento das diferenças devido aos ajustes insuficientes de créditos referentes às perdas não técnicas de energia, que demandaram o aproveitamento de ofício

daqueles créditos, ocorreu o surgimento de valores a pagar nos meses de agosto, novembro e dezembro do ano-calendário 2019, devido a insuficiência de créditos disponíveis para utilização.

Ciente dos autos de infração em 02 de maio de 2023, o contribuinte apresentou impugnação em 29 de maio de 2023, com as seguintes alegações:

Inicialmente, a contribuinte esclarece que atua como concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no Estado do Piauí. Entretanto, afirma que nem toda a energia elétrica que é injetada na rede de distribuição pela Impugnante é entregue aos consumidores, havendo perdas nesse procedimento.

Segundo a manifestante as perdas na distribuição são divididas em duas espécies:

- i) Perdas técnicas (não são objetivo de discussão neste processo): relacionadas a fatores inerentes “ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária”. Decorrem, por exemplo, da dissipação da energia elétrica nas linhas de distribuição na forma de calor; e
- ii) Perdas não técnicas (são objeto de discussão neste processo): também referidas como “perdas comerciais”, representam “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”. São apuradas de forma residual, correspondendo à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas.

Explica a manifestante que: a tarifa de fornecimento de energia elétrica cobrada contém repasse das perdas incorridas, abrangendo tanto as técnicas como as não técnicas, nos limites fixados pelo órgão regulador. Como resultado, a Impugnante não incorre, efetivamente, em prejuízo/perda quanto à energia elétrica que for objeto de perdas não técnicas até o montante que recupera por meio da cobrança na tarifa de energia elétrica, conforme lhe garante o arcabouço legal.

Desse modo, a impugnante argumenta que toda a energia adquirida compõe o custo de venda dessa mercadoria e que a existência de perdas não técnicas não implica indedutibilidade parcial desse custo, por falta de previsão legal e, a bem da verdade, por uma questão de coerência.

Assim, entende que o repasse das perdas não técnicas na tarifa cobrada junto aos usuários implica majoração das receitas tarifárias obtidas pela Impugnante, devidamente oferecidas à tributação. Por consequência lógica, o custo referente à energia que tiver sido objeto de perdas não técnicas deve ser dedutível. De outra forma haverá uma receita tributária e um custo indedutível diretamente relacionados ao mesmo fato: a existência de perdas não técnicas.

Nesse sentido, a manifestante pede que seja reconhecida a nulidade dos lançamentos tributários referentes ao IRPJ, CSL, PIS e COFINS, em virtude da violação ao artigo 142 do CTN, considerando manifestos equívocos quanto à determinação do valor das perdas não técnicas (aspecto central da acusação, já que se trata do ponto de partida para apuração das glosas impostas e dos estornos exigidos), caracterizando erro de direito quanto à determinação da matéria tributável e cálculo do tributo supostamente devido.

Em sua impugnação, a contribuinte afirmou que existem três vícios manifestos nos lançamentos tributários relacionados ao PIS e à COFINS, a saber: (i) falta de indicação de fundamento legal para exigência do estorno de créditos, acarretando violação ao contraditório e à ampla defesa; (ii) falta de clareza quanto aos cálculos adotados pela autoridade lançadora, implicando, da mesma forma, cerceamento ao direito de defesa; e (iii) em decorrência dessas questões, vício quanto à motivação do ato administrativo relativo ao lançamento tributário.

Afirmou a contribuinte que: no caso em tela, auto de infração não contém qualquer indicação de dispositivo legal e /ou soluções de consulta da RFB que fundamente a exigência dos estornos. Os relatórios que acompanham o auto de infração também não indicam qualquer fundamento legal. Ou seja, não houve citação expressa do dispositivo legal infringido, mas a apresentação de lista de dispositivos gerais genéricos.

Já em relação à CSLL, a manifestante requer que seja reconhecida a nulidade do lançamento em virtude da falta de indicação de fundamento legal para impor indedutibilidade à parcela do custo da energia adquirida relacionada a perdas não técnicas.

No mérito, a impugnante requer que seja determinado o cancelamento das exigências de IRPJ e de CSL, considerando a manifesta inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, uma vez que:

- I. as perdas não técnicas não implicam “prejuízo” para a Impugnante, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas;
- II. perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos;
- III. o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido na exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas; e
- IV. esse dispositivo legal é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSLL”.

Por sua vez, a 5ª Turma/DRJ03 julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário objeto do lançamento. A ementa da decisão segue transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. LUCRO REAL. REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com as perdas não técnicas decorrentes de furtos de energia elétrica, por não se classificarem como despesas necessárias à atividade das empresas distribuidoras de energia elétrica e à manutenção da fonte produtora, não podem integrar o custo dos serviços prestados.

Como exceção à regra, poderão ser deduzidos como despesas os valores correspondentes aos prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2019, 2020

PERDAS NÃO TÉCNICAS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. ESTORNO DE CRÉDITO.

As distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2019, 2020

PERDAS NÃO TÉCNICAS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. ESTORNO DE CRÉDITO. As distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando o seguinte:

“(…)

#### IV. DO DIREITO

##### IV.A. PRELIMINARMENTE: DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO EM VIRTUDE DO CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

42. De acordo com o artigo 489, parágrafo 1º, inciso IV, do CPC6 , não se considera fundamentada a decisão que deixar de enfrentar “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”.

43. Trata-se de exigência decorrente dos princípios da ampla defesa e do contraditório, assegurados expressamente pela Constituição Federal:

*“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)*

***LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;” (grifado).***

44. Diante desses comandos, deveria o acórdão recorrido ter enfrentado todos os argumentos apresentados pela Recorrente que poderiam influenciar o resultado do julgamento. Afinal, para que o direito da Recorrente à ampla defesa e ao contraditório possam ser efetivados, o pressuposto é de que seus argumentos sejam, de fato, analisados.

45. Caso esse pressuposto não seja observado, o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, prevê que as decisões proferidas com preterição do direito de defesa são nulas. Observe-se:

*“Art. 59. São nulos: (...)*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” (grifado).*

46. Diante dessas considerações, vale conferir a comparação entre os argumentos apresentados na impugnação administrativa e as questões analisadas pelo acórdão. Em benefício da transparência, a tabela abaixo indica as fls. deste PAF em que os poucos argumentos de defesa foram efetivamente endereçados no voto condutor do acórdão: (...)

47. A partir das informações acima, pode-se afirmar que a Recorrente apresentou 16 questões para refutar as inúmeras acusações fiscais e, assim, demonstrar a necessidade de cancelamento do lançamento tributário. Apesar de transcrever diversos trechos da impugnação administrativa, o acórdão recorrido deixou de analisar 12 dessas questões, ou seja, o acórdão é omissão com relação a 75% dos argumentos de defesa.

48. Por certo, não é possível alegar que o julgador está dispensado de enfrentar os argumentos deduzidos no processo caso, após análise dos fatos, já tenha se convencido.

Não há dúvidas de que os julgadores da C. 5ª Turma da DRJ03 são livres para formar o seu convencimento acerca da procedência ou não do lançamento tributário.

49. Todavia, muito além de formular o seu entendimento, o julgador deve fundamentá-lo. E, para tanto, é essencial indicar o porquê de os argumentos apresentados pelo sujeito passivo serem improcedentes. De outra forma, a atividade jurisdicional passa a estar pautada em convicções pessoais acerca do lançamento tributário, em vez de um exame imparcial da sua legalidade.

50. Como forma de demonstrar a deficiência de fundamentação do acórdão, cabe, primeiramente, tratar do argumento apresentado no tópico III.A. da impugnação administrativa: erro quanto ao cálculo das perdas não técnicas, elemento basilar para apuração das exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS.

51. Apenas para fins argumentativos, admitamos o entendimento adotado no v. acórdão: perdas não técnicas são indedutíveis para fins do IRPJ e da CSL, e demandam a realização de estorno de créditos de PIS e de COFINS. Independentemente dessa questão, é preciso que a autoridade lançadora tome como referência para as exigências fiscais o valor correto das perdas não técnicas.

52. A Recorrente, no entanto, demonstrou que o cálculo apresentado pela autoridade lançadora contém vícios manifestos. A questão será retomada adiante a partir de exemplos numéricos. Por ora, basta ver que a fiscalização apurou o valor das perdas em função do valor da energia fatura. O correto, em linha com a regulamentação da ANEEL, seria realizar cálculo com base no valor da energia injetada no sistema de distribuição.

53. Essa questão foi sumariamente ignorada pelo v. acórdão recorrido. Analisando o seu conteúdo, observa-se apenas uma tentativa genérica de afastar a nulidade do lançamento tributário, com a indicação de que todos os requisitos formais foram atendidos. Nenhuma palavra é dedicada a avaliar os apontamentos da Recorrente quanto aos cálculos que ampararam os trabalhos fiscais.

54. Ainda que a questão não implique nulidade do lançamento tributário, é certo que a Recorrente dedicou tópico específico para apresentar os erros de cálculo como um pedido subsidiário de cancelamento parcial das exigências fiscais (tópico III.F. da impugnação). Da mesma forma, a questão foi ignorada pelo v. acórdão recorrido.

55. Em razão disso e de todas as demais omissões indicadas na tabela acima, o acórdão não é uma decisão fundamentada, nos termos do artigo 489, parágrafo 1º, inciso IV, do CPC, e, ao contrário, está eivada de nulidade, conforme o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

56. A única forma de ser afastada a nulidade do acórdão da C. 2ª Turma da DRJ02 ocorrerá na constatação de que o caso pode ser julgado de maneira favorável à Recorrente. Dito de outra maneira, na hipótese em que, mesmo diante da preterição do seu direito de defesa, o desfecho não seja diverso do cancelamento integral do lançamento tributário, mantém-se a possibilidade de julgamento do recurso voluntário.

57. De fato, o parágrafo 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que, “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta” 7 .

58. Conforme será tratado a seguir, há sólidos argumentos para que seja reconhecida a improcedência integral das acusações fiscais veiculadas no Relatório Fiscal. Se esta C. Turma Julgadora entender desta maneira, a nulidade poderá ser afastada.

59. Caso contrário, deve ser determinado o retorno dos autos à primeira instância, para que sejam efetivamente analisados os argumentos apresentados pela Recorrente em sua impugnação administrativa.

**IV.B. PRELIMINARMENTE: NULIDADE DOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIO DE IRPJ, CSL, PIS E COFINS POR DESCUMPRIMENTO AO ARTIGO 142 DO CTN, EM RAZÃO DE ERRO QUANTO À DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E À BASE DE CÁLCULO 60.**

Como já antecipado, o primeiro tópico da impugnação administrativa procurou demonstrar a ocorrência de erros quanto à determinação da matéria tributável e a base de cálculo das exigências fiscais, o que implicaria reconhecimento da nulidade do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN.

61. O v. acórdão recorrido ignorou por completo o apontamento desse erro de cálculo. De fato, existem apenas considerações gerais sobre a inexistência de nulidade, na medida em que a autoridade lançadora seria competente para realizar o lançamento tributário. O artigo 142 do CTN, por sua vez, não é mencionado no voto condutor.

62. Diante disso, imprescindível ressaltar que o artigo 142 do CTN8 estabelece os parâmetros a serem observados pela autoridade administrativa para constituição do crédito tributário. Em síntese, deve haver (i) demonstração da ocorrência do fato gerador; (ii) determinação da matéria tributável; (iii) cálculo do montante do tributo devido; e (iv) identificação do sujeito passivo.

63. Quando a autoridade lançadora não observa referida previsão legal, equivocando-se, no caso concreto, quanto à identificação do fato gerador, à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo supostamente devido, não ocorre a constituição do crédito tributário.

64. Efetivamente, o crédito tributário constituído por meio da lavratura de auto de infração não pode ser ilícido, dado que a certeza com relação ao montante exigido é intrínseca ao lançamento tributário.

65. A esse respeito, cabe notar que a própria RFB, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2013, afirma, categoricamente, que os erros na constituição do lançamento são insanáveis e o maculam, sendo, portanto, impossíveis de convalidação: (...)

66. Pois bem, como mencionado acima, a acusação está pautada no entendimento da autoridade lançadora acerca do tratamento tributário a ser conferido às perdas não técnicas de energia elétrica. Logo, se a autoridade lançadora entende que a existência dessas perdas gera necessidade de algum ajuste (adição) na apuração do lucro real, o pressuposto é a identificação do valor desse ajuste. Em outras palavras, se a autuação está pautada na indedutibilidade de uma perda, deve haver, por óbvio, mensuração correta dessa perda.

67. Trata-se, justamente, da determinação da matéria tributável: a autoridade lançadora deve identificar e delimitar o fato que, a seu ver, gera repercussões tributárias.

Havendo equívoco nesse expediente, o lançamento tributário torna-se ilícido. Afinal, deixa de haver certeza quanto a existência de matéria apta a gerar efeitos tributários.

68. Apresentados esses esclarecimentos, é necessário lembrar que as perdas não técnicas são detalhadamente disciplinadas pela ANEEL. A sua mensuração, da mesma forma, deve observar a regulamentação desse órgão. Por definição, as perdas não técnicas correspondem à diferença entre perdas totais e perdas técnicas, cujo montante é estipulado pela própria ANEEL.

69. Nesse sentido, o PRORET (revisão 2.0, vigente nos anos-calendário 2019 e 2020)<sup>9</sup> requer a apresentação dos valores de perdas técnicas e de perdas não técnicas em *kilowatt-hora* (“*kMh*”) ou *megawatt-hora* (“*MWh*”), ou seja, tomando como referência unidades de medida que mensuram a energia utilizada, e não o seu valor unitário em reais.

70. Em síntese, deve-se primeiramente a apurar as perdas totais, a partir do seguinte expediente: (i) tomar a quantidade de energia injetada no sistema, (ii) identificar a quantidade total de energia faturada, e (iii) a partir da diferença dessas duas quantidades (entre “i” e “ii”), apurar as perdas totais. Em seguida, é necessário (iv) calcular as perdas técnicas, tomando como base os percentuais determinados pela ANEEL (quantidade “iii” vezes o percentual). Finalmente, (v) a partir da diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas (entre “iii” e “iv”), apuram-se as perdas não técnicas.

71. Por certo, é usual que as perdas não técnicas também sejam expressas a partir de uma relação percentual. Ora, um percentual identifica o produto da divisão de um numerador por um denominador, de modo a identificar uma parte em relação ao todo.

A menos que uma finalidade regulatória específica se faça necessária, expressar as perdas não técnicas em percentual, portanto, pressupõe estabelecer uma relação entre tais perdas e o total da energia injetada no sistema de distribuição.

72. Afinal, as perdas não técnicas correspondem a uma parcela da energia elétrica injetada no sistema, medida em MWh, que não chega a ser faturada junto aos usuários. Isto é, as perdas não técnicas correspondem a um percentual da energia injetada.

73. Obviamente, para expressar as perdas não técnicas em um percentual, é necessário considerar a seguinte fórmula:

$$\text{Percentual de perdas não técnica} = \frac{\text{Perdas não técnicas (MWh)}}{\text{Energia injetada (MWh)}}$$

74. É justamente aqui onde reside o equívoco da autoridade lançadora. Em vez de tomar como referência os relatórios fornecidos pela Recorrente – todos elaborados com estrita observância à regulamentação da ANEEL –, a autoridade lançadora entendeu por bem refazer os cálculos das perdas não técnicas, a pretexto de aplicar outras fórmulas indicadas em materiais da ANEEL, mas acabando por deturpá-las.

75. Conforme o demonstrativo de fls. 126 que acompanha o relatório fiscal, a autoridade lançadora tomou como base diversas informações fornecidas pela Recorrente: (i) as “perdas não técnicas sobre energia injetada”; (ii) “perdas técnicas sobre energia injetada”; (iii) “perdas sobre energia injetada”; (iv) “energia injetada”; e (v) “energia faturada”. A partir dessas informações, a autoridade

lançadora realizou cálculo próprio sobre (vi) o percentual das perdas não técnicas e (vii) o percentual das perdas técnicas. Confira-se: (...)

76. Como indicado acima, e como a própria legenda da tabela preparada pela autoridade lançadora indica, as perdas não técnicas devem ser calculadas “sobre a energia injetada”. Isso porque correspondem a uma parcela da energia injetada.

77. No entanto, ao calcular o percentual das perdas não técnicas (coluna destacada em vermelho, acima), a autoridade lançadora dividiu o valor das perdas não técnicas pelo valor da energia faturada. (...)

79. Por consequência, existe equívoco na fl. 126 em apurar o percentual das perdas não técnicas mediante divisão das perdas não técnicas (MWh) pela energia faturada (MWh). O correto seria apurar a razão entre perdas não técnicas (MWh) e energia injetada (MWh). Como visto, trata-se de uma decorrência lógica da própria definição de perdas não técnicas enquanto uma parcela da energia injetada.

80. Com o devido respeito, apurar percentual mediante divisão do valor das perdas não técnicas pelo valor da energia faturada não possui qualquer sentido lógico.

Afinal, a energia faturada, em MWh, corresponde à diferença entre a energia injetada e as perdas totais (compreendendo perdas técnicas e perdas não técnicas). Por consequência, a energia fatura é o resultado da subtração das perdas técnicas e não técnicas da energia injetada, não sendo adequado estabelecer uma relação percentual entre elas. Insista-se: as perdas não técnicas não compõem a energia faturada, diferentemente do que se observa com a energia injetada. (...)

82. Em termos práticos, a metodologia de cálculo adotada pela autoridade lançadora (coluna 5) acabou por majorar significativamente o percentual de perdas não técnicas.

83. Conforme planilha de fls. 127, a autoridade lançadora tomou esse percentual indevidamente majorado como base para calcular o valor em reais das perdas não técnicas, mediante a sua aplicação sobre o custo da energia adquirida pela Recorrente. (...)

84. A inconsistência dos critérios da autoridade lançadora é manifesta: em um primeiro momento, na fl. 126, a autoridade lançadora calcula o percentual de perdas não técnicas dividindo as perdas em MWh pelo valor da energia faturada. Em seguida, na fl. 127, para apurar seu valor em reais, aplica o percentual obtido sobre o valor da energia injetada.

85. Em razão disso, a autoridade lançadora apurou um valor, em reais, de perdas não técnicas muito superior àquele calculado pela Recorrente para fins da realização de estorno de créditos de PIS e de COFINS. Essa é a única razão pela qual a autoridade lançadora entendeu que a Recorrente não realizou todos os

estornos que eram devidos. Não poderia ser diferente: os estornos realizados pela Recorrente tomaram como referência o valor correto de perdas não técnicas, e não o valor majorado indevidamente pela autoridade lançadora.

86. Esse equívoco, da mesma forma, também afeta as exigências de IRPJ e de CSL. Afinal, com a majoração artificial do valor das perdas não técnicas, a autoridade lançadora acabou por aumentar o valor da glosa de custos de aquisição de energia elétrica.

87. O equívoco é evidente. O que cabe, agora, é definir os seus efeitos para fins do julgamento do presente caso. E, como se demonstrará, há aqui um vício material insanável, que fulmina o lançamento tributário de nulidade.

88. Apesar da sua obviedade, não há, aqui, um mero equívoco de cálculo. A autoridade lançadora deliberadamente optou por realizar o cálculo das perdas não técnicas dessa forma. Trata-se de um critério jurídico adotado pelo lançamento tributário justamente para determinar a matéria tributável.

89. Tanto é assim que, ao longo da fiscalização, a Recorrente destacou em inúmeras ocasiões que a forma de calcular as perdas não técnicas adotada pela autoridade lançadora era equivocada. Ainda assim, a autoridade lançadora insistiu no erro e formulou os autos de infração com base nesse critério manifestamente incorreto. (...)

91. Em resposta a essa intimação, a Recorrente anteviu que a autoridade lançadora poderia estar se equivocando sobre o cálculo das perdas não técnicas. Assim, em razão de sua boa-fé e como forma de assegurar o desenvolvimento regular da fiscalização, a Recorrente esclareceu que o valor da energia faturada, em reais, não afeta o cálculo das perdas não técnicas. Observe-se (fls. 358 e 359): (...)

92. A fiscalização nada disse a respeito dessa questão.

93. Posteriormente, a autoridade lançadora lavrou o termo de constatação nº 1 (fls. 434/439), antecipando que haveria lavratura de auto de infração para (i) glosar o custo da energia elétrica correspondente às perdas não técnicas e (ii) exigir o estorno complementar de créditos de PIS e de COFINS em relação à parcela da energia elétrica objeto de tais perdas. Vale ressaltar que as planilhas que acompanharam este termo de constatação, nas fls. 440 e 441, são rigorosamente idênticas as planilhas que instruem o auto de infração, nas fls. 126 e 127, analisadas acima.

94. Como resposta, a Recorrente apresentou manifestação alertando que “o cálculo em R\$ das perdas não técnicas de energia apresenta equívoco”. Todas as questões apontadas pela Recorrente acima já haviam sido apresentadas à autoridade lançadora nessa oportunidade, como se observa, por exemplo, no excerto abaixo (fl. 627): (...)

95. Mesmo diante de reiterados avisos, a autoridade lançadora insistiu em adotar a metodologia de cálculo manifestamente equivocada. Como pontuado, trata-se de uma opção deliberada, demarcando claro critério jurídico a orientar o lançamento tributário.

96. Nesse sentido, o relatório fiscal menciona brevemente que a Recorrente apontou erro quanto aos cálculos que orientam o lançamento tributário, conforme se observa abaixo (fl. 124): (...)

97. No entanto, a autoridade lançadora simplesmente indica que “com relação aos primeiros dois itens, acreditamos que a exposição feita até aqui já responde as divergências de interpretação entre nosso entendimento e o suportado pelo sujeito passivo” (fl. 124). No caso, a exposição a que se refere o excerto corresponde ao item 14 do relatório fiscal: (...)

98. Desde logo, a referência a fórmulas estabelecidas pela ANEEL trazida no relatório fiscal I é totalmente descontextualizada. Sendo assim, é necessário ressaltar que as fórmulas regulatórias não levam a apuração a um valor de perdas não técnicas em reais. Todos os valores expressos nas fórmulas dizem respeito à quantidade de energia, apurada em kWh ou MWh.

99. A autoridade lançadora deturpa essa lógica ao utilizar a “energia faturada” como denominador para apurar o percentual de perdas não técnicas e, posteriormente, aplicá-lo sobre o valor da energia injetada para determinar a glosa a ser realizada. Como forma de afastar qualquer dúvida acerca dessa deturpação, cabe recorrer a uma representação ilustrativa da apuração das perdas não técnicas: (...)

102. Para que não paire dúvidas, é oportuno recorrer a um exemplo: imagine que a Recorrente adquiriu 100 MWh de energia elétrica (energia injetada) por R\$ 100 mil. Para fins de simplificação, serão ignoradas as perdas técnicas, assumindo, assim, que 20 MWh foram objeto de perdas não técnicas. Diante desse cenário, e para ser coerente, a acusação fiscal tentaria impor glosa de 20% do custo da energia, ou seja, R\$ 20 mil (R\$ 100 mil vezes 20%). Simples assim.

103. O que a autoridade lançadora realizou, por outro lado, é o seguinte: mantendo os números do exemplo acima, sabe-se que a energia efetivamente faturada corresponde a 80 MWh (diferença entre os 100 MWh injetados e as perdas de 20 MWh). Nesse caso, sob suposto amparo de cálculos regulatórios, a autoridade lançadora apurou o percentual de perdas como sendo 25% (20 dividido por 80). Em seguida, aplicou esse percentual sobre o valor da energia injetada, apurando glosa no valor de R\$ 25 mil (R\$ 100 mil vezes 25%).

104. O que se observa é o seguinte: a perda de 20% da energia adquirida leva à glosa de 25% do custo de aquisição. Com o devido respeito, trata-se de uma proposição absurda e que deve ser prontamente refutada por esta C. Turma Julgadora.

105. Obviamente, se a autoridade lançadora entende que as perdas não técnicas geram algum tipo de indedutibilidade ou necessidade de estorno de créditos de PIS e de COFINS, é estrita e exclusivamente em relação à parcela de energia adquirida que teve esse destino (perda não técnica). O valor efetivamente faturado junto aos usuários do sistema não modifica o custo da energia ou a base de cálculo dos créditos, não devendo, portanto, ser considerado.

106. Em outras palavras, não há alternativa para o cálculo: é necessário dividir a quantidade de energia perdida pelo total da energia adquirida. Somente assim é possível determinar o percentual do custo da energia que foi afetado por perdas não técnicas.

107. De todo modo, os excertos do relatório fiscal transcritos acima confirmam a adoção de um critério específico – embora manifestamente equivocado – para apuração da matéria tributável e cálculo das exigências fiscais. (...)

111. Assim, não há dúvidas de que a autoridade lançadora não se desincumbiu dos ônus estabelecidos no artigo 142 do CTN. Assim, caracterizando-se como erro de direito e, portanto, vício material insanável, deve haver a declaração da nulidade do lançamento tributário.

#### IV.C. PRELIMINARMENTE: NULIDADES DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO PIS E À COFINS

112. O presente tópico também abordará questões em relação às quais o v. acórdão recorrido se omitiu. Em síntese, a Recorrente sustenta a existência de três equívocos específicos em relação às exigências de PIS e de COFINS: (i) falta de indicação de fundamento legal para exigência do estorno de créditos, acarretando violação ao contraditório e à ampla defesa; (ii) falta de clareza quanto aos cálculos adotados pela autoridade lançadora, implicando, da mesma forma, cerceamento ao direito de defesa; e (iii) em decorrência dessas questões, vício quanto à motivação do ato administrativo relativo ao lançamento tributário.

113. A bem da verdade, o v. acórdão chega a afirmar, rapidamente, que os autos de infração veicularam os fundamentos legais para as exigências. (...)

114. Ora, se efetivamente houvesse indicação dos fundamentos legais, o próprio v. acórdão recorrido poderia referenciá-los. No entanto, o que se vê acima é a indicação – vazia e sem conteúdo – de que “estão informados os fundamentos legais”. Onde? Não se sabe. Quais seriam esses fundamentos? Também não se sabe.

115. A Recorrente não se contentará com afirmações genéricas e desprovidas de respaldo jurídico e documento. Em razão disso, cabe detalhar a razão para sustentar que o lançamento tributário de PIS e de COFINS padece de nulidade.

#### IV.C.1. FALTA DE INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS LEGAIS PARA EXIGÊNCIA DO ESTORNO

116. Analisando os autos de infração relativos ao PIS e à COFINS, juntamente com o relatório fiscal que o acompanha, verifica-se que a fiscalização não indicou qualquer fundamento legal para a exigência do estorno de créditos dessas contribuições, limitando-se a informar que “[o] sujeito passivo utilizou indevidamente créditos das contribuições sociais PIS/PASEP”. Ora, por que houve utilização indevida? Isto é, qual o fundamento normativo para considerar o creditamento “indevido”? Não se sabe.

117. A Constituição Federal consagra no inciso LV do artigo 5º os princípios do contraditório e da ampla defesa como diretrizes, não apenas do processo judicial, como também do processo administrativo<sup>10</sup>.

118. A relação entre os princípios do contraditório e da ampla defesa pode ser facilmente percebida: sem citação expressa do dispositivo legal infringido, o sujeito passivo autuado não tem condições de saber do que está sendo acusado. (...)

121. Ora, onde está o fundamento para exigir o estorno de créditos de PIS e de COFINS? Diferentemente do que indicou o v. acórdão, há apenas indicação de dispositivos legais genéricos, relacionados a diferentes aspectos da instituição dessas contribuições sociais.

122. Para que não haja dúvida, vale notar que o relatório fiscal tampouco indicava qualquer dispositivo legal em particular para sustentar a exigência de estorno de créditos de PIS e de COFINS. Também não há referência a soluções de consulta que tratem do tema. Os relatórios que acompanham o auto de infração também não indicam qualquer fundamento legal.

123. Ou seja, não houve citação expressa do dispositivo legal infringido, mas a apresentação de lista de dispositivos gerais genéricos. Tanto é assim que o v. acórdão apenas afirma que “houve indicação de fundamento”, mas não indica as fls. do processo em que constaria essa indicação, tampouco esclarece qual seria esse fundamento.

124. Portanto, o expediente adotado pela autoridade lançadora implica cerceamento ao direito de defesa da Recorrente e ao contraditório, demandando o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário correspondente. (...)

#### IV.C.2. FALTA DE CLAREZA NAS PLANILHAS DE CÁLCULO DOS ESTORNOS

125. Além de não indicar fundamentos legais, a autoridade lançadora não prezou pela clareza ao calcular as exigências de PIS e de COFINS. Insista-se: essa questão foi ignorada pelo v. acórdão recorrido.

126. Objetivamente, a Recorrente – antes do início da fiscalização – já havia implementado estornos de créditos dessas contribuições originalmente apropriados em relação ao custo da energia objeto de perdas não técnicas. Como também foi visto, a autoridade lançadora exigiu um estorno complementar, por entender – a partir de cálculos manifestamente equivocados – que o valor das

perdas não técnicas seria superior e que, logo, o estorno demandado seria maior do que aquele implementado pela Recorrente.

127. Essas conclusões encontram respaldo no “demonstrativo de apuração – PIS/PASEP” (fl. 14) e no “demonstrativo de apuração – COFINS” (fl. 16), em que a autoridade lançadora indica o “estorno de crédito apurado” (ou seja, o que entende devido) e o “estorno de crédito realizado”. Assim, apura-se a “diferença”, isto é, o estorno complementar imposto a partir da lavratura dos autos de infração.

128. No entanto, o estorno de créditos não pode gerar uma automática cobrança de PIS e de COFINS. Afinal, o que deve haver é o ajuste na apuração dessas contribuições, diminuindo o valor dos créditos disponíveis em cada período de apuração. A partir daí, é necessário recalcular o valor de PIS e de COFINS devido mensalmente.

129. Aquele que se detiver às fls. 14 e 16 deste processo concluirá que a autoridade lançadora seguiu dessa maneira. Isso porque os demonstrativos trazidos nessas folhas indicam a coluna “Compensado com Crédito Disponível no Período”. A título exemplificativo, confira-se trecho do demonstrativo de fls. 14: (...)

130. Como se observa, a autoridade lançadora indica a existência de créditos disponíveis em todos os períodos de apuração de 2019. Ou seja, a autoridade lançadora indica que a Recorrente apurou saldo credor de PIS e de COFINS nesses períodos (valor de créditos superior ao valor de débitos).

131. Inclusive, como o demonstrativo indica, mesmo com a implementação do estorno complementar, não haveria apuração de PIS e de COFINS a pagar. Afinal, o valor “compensado” pela própria autoridade lançadora é igual ao valor da “diferença” apurada. Não há espaço para dúvida: a própria autoridade lançadora indica que não haveria “diferença a lançar” nos períodos de apuração de 2019.

132. A situação é distinta em 2020. A autoridade lançadora não identificou créditos disponíveis em nenhum período de apuração desse ano. Logo, o estorno complementar levou à apuração de uma “diferença a lançar”, isto é, a uma exigência de PIS e de COFINS.

133. Até aqui, o racional que guiou a autoridade lançadora parece suficientemente claro. Os problemas começam a surgir quando os demonstrativos de fls. 14 e 16 são comparados com o valor das exigências fiscais relacionadas tanto no relatório fiscal (fls. 123/124) quanto nos autos de infração (fls. 47/48 e 82/83). Àquele que realizar essa consulta se deparará com valores completamente distintos. (...)

139. Não é possível compreender o que pretendeu a autoridade lançadora. Diante da falta de clareza da acusação fiscal, somada à existência de demonstrativos contraditórios entre si e, em alguns casos, preenchidos pela metade, é forçoso concluir: não se sabe como as exigências de PIS e de COFINS foram calculadas.

140. As mesmas inconsistências indicadas acima podem ser observadas, para fins da COFINS, a partir da comparação das fls. 16 e 17.

141. Assim, além da falta de indicação de fundamentos legais para exigência dos estornos, a autoridade lançadora impede a exata compreensão dos cálculos implementados para apurar as exigências fiscais de PIS e de COFINS, novamente cerceando o direito à ampla defesa e ao contraditório. Trata-se de mais uma causa para reconhecimento da manifesta nulidade do lançamento tributário.

#### IV.C.3. VÍCIO QUANTO À MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

142. Em decorrência das questões expostas acima, também é necessário reconhecer a existência de vício quanto à regularidade do ato administrativo relativo ao lançamento tributário: o auto de infração não apresenta motivação.

143. Para que o ato administrativo seja válido, a autoridade lançadora deve se desincumbir de seu ônus probatório, a fim de que haja uma fundamentação explícita, clara e congruente, de forma a dar ao administrado a possibilidade de conhecer as razões pelas quais seus direitos foram restringidos ou lhe foram impostas sanções e delas ser possível se defender. (...)

147. Assim, por força de qualquer um dos três vícios descritos acima, deve haver o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário relativo ao PIS e à COFINS.

#### IV.D. AINDA PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE CSL POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DESSA CONTRIBUIÇÃO

148. Com o perdão de tornar-se repetitivo, a questão tratada neste tópico também foi ignorada pelo v. acórdão recorrido. É necessário, portanto, reiterar o conteúdo da impugnação administrativa: a autoridade lançadora não indica fundamento para tratar as perdas não técnicas como indedutíveis para fins da apuração da base de cálculo da CSL.

149. De fato, a análise do relatório fiscal não revela qualquer menção a dispositivo legal que supostamente ampararia a glosa parcial dos custos da energia elétrica adquirida pela Recorrente em razão das perdas não técnicas. A autoridade lançadora é completamente silente quanto à fundamentação para exigência de CSL, sendo que os poucos dispositivos legais mencionados são voltados especificamente para o IRPJ.

150. A razão para essa omissão é apenas uma: não há previsão legal que sustente o lançamento tributário referente à CSL. A questão é simples: o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, utilizado como fundamento para as acusações fiscais, trata exclusivamente do IRPJ e não existe qualquer outro dispositivo na legislação tributária que determine a sua aplicação para a CSL. (...)

160. De acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, a base de cálculo da CSL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Comporta, é bem verdade, ajustes ao resultado do exercício, na forma de adições

e exclusões legalmente previstas, dentre as quais não há nenhuma disposição legal equivalente ao parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964. (...)

164. Como já detalhado no tópico anterior, essa prática não se coaduna com os parâmetros esperados para realização de lançamento tributário, enquanto ato administrativo. A falta de exposição dos motivos do ato acaba, a um só tempo, por macular o próprio ato administrativo e, ainda, prejudicar o direito da Recorrente ao contraditório e à ampla defesa. Afinal, apesar das suposições apresentadas acima, não se sabe a razão pela qual a autoridade lançadora aplicou, de forma automática, a legislação pertinente ao IRPJ para a CSL. A defesa, nesse ponto, acaba por ser desenvolvida a partir de especulação do que entendeu a fiscalização.

165. Essa é a razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade do lançamento tributário relativo à CSL.

#### IV.E IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES FISCAIS RELACIONADAS ÀS PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA ELÉTRICA (...)

170. O v. acórdão seguiu por caminho análogo àquele adotado pela autoridade lançadora, deixando de analisar os equívocos apontados pela Recorrente. Em alguns pontos, inclusive, parece que o v. acórdão simplesmente parafraseou – senão copiou de forma literal – trechos dos poucos parágrafos da acusação fiscal.

171. Apesar desse expediente, considerando a possibilidade de que este E. CARF analise o mérito do presente caso, a Recorrente passa a demonstrar, mais uma vez, as razões para que a dedutibilidade do custo relacionado às perdas não técnicas seja preservada.

#### IV.E.2. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 47, PARÁGRAFO 3º, DA LEI Nº 4.506/1964 E CONSEQUENTE DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL

##### IV.E.2.1. Perdas não técnicas não geram “prejuízo” para a Recorrente (...)

182. É exatamente o que sustenta a Recorrente: (i) não há prejuízo ou perda efetiva e permanente decorrente das perdas não técnicas, pressuposto necessário para atrair a aplicação do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964; e (ii) a sua dedução fiscal é preservada pelo fato de que há repasse tarifário das referidas perdas, que é tratado como receita tributável.

183. Ou seja, a SCI COSIT nº 3/2017 contraria o PN CST nº 50/1973 ao indicar que as perdas não técnicas – situação em que não há prejuízo – estariam sujeitas ao parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964. Ao citar ambas as manifestações como se convergentes fossem, o v. acórdão acaba por agravar suas contradições.

184. Assim, é necessário insistir: tal dispositivo legal somente poderia ser aplicado nas hipóteses em que o evento descrito (furto, por exemplo) tivesse aptidão para reduzir a base de cálculo do IRPJ, o que não ocorre no caso concreto, já que a Recorrente recupera todas as perdas não técnicas por meio de repasse na tarifa cobrada dos consumidores de energia elétrica.

185. Sendo assim, é evidente que o lançamento tributário está pautado em fundamentos legais inadequados para o caso. O v. acórdão, portanto, deve ser reformado, com o conseqüente cancelamento integral das exigências fiscais.

IV.E.2.3. Perdas não técnicas não decorrem somente de furtos (...)

196. Em virtude das limitações fáticas indicadas acima, é forçoso concluir que a autoridade lançadora não deveria ter aplicado dispositivo legal que exige a existência específica de um furto. É por mais essa razão que a Recorrente sustenta a insubsistência do lançamento fiscal. Mas ainda, há outros fundamentos que percorrem os critérios de interpretação histórico e finalístico do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964.

IV.E.2.4. O contexto histórico e a finalidade do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 atestam a sua inaplicabilidade em relação às perdas não técnicas na distribuição de energia elétrica (...)

219. Como detalhado acima, não é necessário muito esforço para concluir que o objetivo do requisito formal de comunicação às autoridades policiais é a certificação de que o prejuízo causado pelo furto efetivamente ocorreu. Ou seja, pretende-se vincular a declaração do contribuinte, de modo a evitar a baixa de um estoque sob o falso pretexto de um furto para que as mercadorias sejam vendidas sem o devido registro.

220. Ora, em um setor econômico detalhadamente regulado, todas as perdas não técnicas são submetidas ao controle da ANEEL. A certificação de que houve perda de energia é realizada por esse órgão do Poder Público. A comunicação para as autoridades policiais é uma formalidade vazia de sentido prático e que não atinge as finalidades contempladas pelo artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964.

221. Nesse ponto, vale ver que o v. acórdão recorrido acertadamente indica que a competência atribuída à ANEEL para disciplinar as perdas não técnicas não afasta a competência da Receita Federal para analisar seus reflexos tributários. Não há dúvida quanto a isso.

222. No entanto, antes de impor determinado tratamento tributário, o mínimo que se espera da autoridade administrativa é compreensão sobre a situação subjacente.

Ou seja, antes de sustentar que perdas não técnicas são indedutíveis, é imprescindível compreender o que são perdas não técnicas. O v. acórdão recorrido, infelizmente, não demonstra essa compreensão necessária, o que o leva a alcançar conclusões equivocadas.

Por mais essa razão, deve ser reformado o v. acórdão.

IV.E.3. AINDA QUANTO À IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL: CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE (...)

IV.E.3.1. Perdas não técnicas são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica: cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade do IRPJ (...)

238. Não há dúvidas: as perdas não técnicas são necessárias, usuais e normais à atividade de distribuição de energia elétrica, atendendo aos requisitos gerais de dedutibilidade na apuração do lucro real.

IV.E.3.2. Perdas não técnicas compõem o custo da energia adquirida: cumprimento dos requisitos de dedutibilidade do artigo 46 da Lei nº 4.506/1964 (...)

250. O v. acórdão recorrido, todavia, entendeu que os documentos apresentados pela Recorrente não se prestavam a atender à exigência do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964. Confira-se (fls. 1.591/1.592): (...)

251. Com o devido respeito, o primeiro parágrafo transcrito acima demonstra que a autoridade julgadora não conduziu uma análise efetiva dos autos ou da argumentação apresentada pela Recorrente. Afirma-se que não houve apresentação de notícia-crime referente às perdas incorridas no ano-calendário de 2020. No entanto, esses documentos foram apresentados durante a fiscalização, antes mesmo da lavratura do auto de infração (fls. 390/401). (...)

283. Em outras palavras, a rejeição das notícias-crime apresentadas pela Recorrente foi realizada de forma indevida e sem fundamento legal. Tanto é assim que o v. acórdão não se dignou sequer a indicar os requisitos legais supostamente descumpridos pela Recorrente.

284. Como se não bastasse, beira a má-fé afirmar que as informações prestadas às autoridades policiais são genéricas. No mínimo, revelam falta de conhecimento sobre o setor de energia elétrica e falta de consulta aos documentos trazidos aos autos.

285. Com o perdão de tornar-se repetitivo, é necessário insistir: as perdas não técnicas existem porque, do ponto de vista técnico, é impossível que se identifique a ocorrência de todas as irregularidades em níveis detalhados como o endereço (ruas, avenidas, alamedas etc.). O que é possível identificar – e exatamente assim foi noticiado às autoridades policiais – é a ocorrência de perdas “regionais”.

286. Dessa forma, a comunicação da Recorrente às autoridades policiais não foi genérica, mas sim representou as informações mais detalhadas que poderiam ser obtidas no sistema de distribuição. Confira-se, por exemplo, a notícia de crime referente às perdas não técnicas do ano de 2019 (fl. 393): (...)

293. Cabe insistir: todas as perdas não técnicas estão sujeitas à fiscalização da ANEEL. Como já detalhado, a ANEEL exerce o papel de fiscalização e de cautela, homologando o repasse tarifário de perdas comerciais dentro de determinados referenciais estabelecidos pela legislação. Em outras palavras, as resoluções homologatórias já fariam as vezes do inquérito policial como prova da legitimidade das alegações do contribuinte.

294. Significa dizer que uma interpretação coerente da legislação e atenta às particularidades da atividade de distribuição dispensaria, inclusive, a notícia de crime às autoridades policiais. Afinal, se a preocupação do legislador é ter certeza quanto à existência efetiva da perda causa pelo furto, não há dúvida de que a homologação da ANEEL é suficiente, tal como pontuado pelo Professor Sérgio André Rocha (página 58 do parecer técnico): (...)

297. O v. acórdão não se manifesta sobre a questão, mantendo uma acusação falha, inconsistente e pautada no cumprimento de uma formalidade sem propósito, considerando a regulamentação vigente da ANEEL. Por certo, essa acusação deve ser afastada, assegurando o tratamento tributário de dedutibilidade das perdas não técnicas empregado pela Recorrente. Por mais essa razão, portanto, deve haver a reforma do v. acórdão recorrido.

#### IV.F. SUBSIDIARIAMENTE: IMPROCEDÊNCIA DO AJUSTE DE ADIÇÃO DAS EXIGÊNCIAS RELATIVAS À CSL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

298. As questões tratadas neste tópico não foram abordadas pelo v. acórdão recorrido. Em razão disso, a Recorrente se vê forçada a repetir os argumentos trazidos na impugnação. (...)

303. No entanto, os valores referentes à CSL que foram adicionados pela autoridade lançadora decorrem justamente da acusação formulada neste processo. Logo, tais valores não afetaram a formação do resultado contábil da Recorrente. Afinal, surgiram simultaneamente à exigência de IRPJ, decorrendo, inclusive, da mesma acusação. Por consequência, não há sentido em realizar a adição das exigências de CSL na apuração do lucro real, sob pena de majorar indevidamente o valor das exigências de IRPJ.

#### IV.G. SUBSIDIARIAMENTE: ERRO QUANTO À DETERMINAÇÃO DO VALOR DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS

304. Conforme detalhado no tópico III.A da impugnação e repetido no tópico IV.B deste recurso, a autoridade lançadora incorreu em erro ao realizar o cálculo do valor em reais correspondente às perdas não técnicas de energia elétrica. Além dos vícios lá apontados, é necessário ressaltar que os cálculos que orientaram o trabalho fiscal contrariam orientações da própria RFB sobre o tema.

305. Objetivamente, a Solução de Consulta COSIT nº 60/2019 prevê que o estorno de créditos de PIS e de COFINS relativos à parcela da energia objeto de perdas não técnicas deve ser realizado tomando como base o “valor médio do MWh de energia adquirida pela concessionária no mês”. (...)

306. A autoridade lançadora, por outro lado, adotou outra metodologia: aplicou um percentual de perdas não técnicas (como visto, apurado incorretamente) sobre o valor do custo da energia adquirida pela Recorrente. Ignorou, portanto, a busca pela identificação de um valor médio por MWh, precisamente a metodologia que orientou o cálculo dos estornos realizados pela Recorrente (vide planilha de fl. 343).

307. Sendo assim, ainda que este E. CARF opte por não reconhecer a nulidade do lançamento tributário, é necessário, no mínimo, determinar a retificação desses cálculos. Trata-se de pedido subsidiário relevante e que não pode ser ignorado no julgamento deste processo.

308. Afinal, com a implementação dessa correção, a conclusão é de que a Recorrente já adotou todos os estornos de créditos de PIS e de COFINS que eram necessários, devendo haver cancelamento integral das exigências correspondentes. Com relação ao IRPJ e à CSL, o efeito prático dessa correção será a redução do valor das exigências fiscais.

#### IV.F. AINDA SUBSIDIARIAMENTE: ERROS DE CÁLCULO DA AUTORIDADE LANÇADORA NA APURAÇÃO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS

309. Por fim, o v. acórdão recorrido foi omissivo quanto aos demais pedidos subsidiários da Recorrente, todos relacionados a equívocos específicos de cálculo verificados nos anexos dos autos de infração, a saber:

- i. A autoridade lançadora desconsiderou a existência de saldos negativos nos períodos de apuração;
- ii. Os mapas de apuração fiscal dos períodos de apuração de 2019 e de 2020 não consideram todos os reflexos do benefício de redução de IRPJ prevista no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2000 (“Benefício SUDENE”); e
- iii. Os mapas de apuração fiscal não consideram os reflexos do benefício do Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”);

310. Novamente, é o caso de repetir as considerações trazidas na impugnação administrativa, reiterando que as planilhas referenciadas a seguir constam das fls. 939/948 deste PAF.

#### IV.F.1 – REFLEXO DOS SALDOS NEGATIVOS

311. No período de apuração de 2019 (regime anual) e no 4º trimestre de 2020 (regime trimestral), a Recorrente havia apurado saldo negativo de IRPJ e de CSL. Ou seja, o somatório das reduções, das retenções sofridas e das antecipações pagas superava o valor do tributo devido.

312. Como visto, a autoridade lançadora recalculou a base de cálculo de IRPJ e de CSL, de modo a considerar a adição (i) do valor que atribuiu às perdas não técnicas e (ii) no caso da base de cálculo do IRPJ, do valor da própria CSL apurada na autuação. Após considerar tais adições, a autoridade lançadora realizou compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas disponíveis e apurou a “base de cálculo” ainda não submetida a tributação. Sobre esse valor houve cálculo das exigências de IRPJ e CSL.

313. Ao seguir dessa forma, no entanto, os saldos negativos apurados no período forma ignorados. Para que não haja dúvida quanto a sua formação, cabe

apresentar, como exemplo, o resumo da apuração do IRPJ nos períodos mencionados acima (2019 e 4º trimestre de 2020): (...)

314. Como se observa, os saldos negativos foram integralmente formados a partir de retenções na fonte sofridas pela Recorrente no transcorrer dos respectivos períodos de apuração. Tais retenções representam mera antecipação do IRPJ devido. Logo, tais valores deveriam ter sido considerados na apuração de eventual exigência fiscal. Simplificadamente, deveria ter havido imputação do crédito (saldo negativo) ao valor do débito apurado.

315. Para que não haja dúvida acerca da procedência deste pedido subsidiário, a Recorrente apresenta cópia de todas as DCTFs transmitidas desde o encerramento do ano-calendário de 2019, demonstrando que o saldo negativo indicado acima não foi utilizado até a data da lavratura dos autos de infração (fls. 950/1.559). Logo, é necessário que a exigência ora combatida seja recalculada, de forma a considerar as retenções sofridas pela Recorrente durante esse período de apuração.

#### IV.F.2 – ERRO NA APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO SUDENE 316.

A Recorrente é beneficiária da redução de IRPJ prevista no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2000 (fls. 1.560/1.562), considerando o desenvolvimento de atividade incentivada na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (“SUDENE”). Resumidamente, trata-se de redução de 75% do IRPJ e do adicional calculados sobre o lucro da exploração referente à atividade incentivada.

317. É importante ressaltar, desde já, que a Recorrente não pretende o recálculo do lucro da exploração. Inclusive, a própria autoridade lançadora atendeu parcialmente o pleito da Recorrente, refletindo aumento do valor do Benefício SUDENE (equivocando-se, no entanto, quanto a detalhes específicos dos seus cálculos). Sendo assim, o que deve ocorrer é simplesmente a aplicação integral do benefício.

318. Desde já, vale notar que o pleito da Recorrente já foi formulado por outras distribuidoras de energia elétrica do Grupo Equatorial no contexto de autuações que questionaram a dedutibilidade de perdas não técnicas. No exemplo abaixo, a 4ª Turma da DRJ04 acatou o pleito formulado pela Equatorial Alagoas Distribuidora de Energia S.A. e determinou o recálculo do Benefício SUDENE, de modo a refletir os ajustes que serão detalhados neste tópico: (...)

319. Ou seja, o pedido subsidiário ora formulado não é despropositado. Basta compreender a dinâmica de apuração do Benefício SUDENE para constatar que alterações em relação ao valor do lucro real impactam o cálculo do benefício, especificamente no que diz respeito ao adicional de IRPJ.

320. Como se sabe, o lucro real e o lucro da exploração não são equivalentes em termos teóricos, considerando que apurados a partir de ajustes (adições e

exclusões) distintos. Consequentemente, o lucro real e o lucro da exploração tampouco são equivalentes, em regra geral, em termos numéricos.

321. O lucro da exploração é apurado de acordo com ajustes específicos previstos no artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O cálculo do lucro da exploração da Recorrente não é impactado pela suposta indedutibilidade, para fins do lucro real, das perdas não técnicas.

322. Ainda assim, as peculiaridades do cálculo do Benefício SUDENE da Recorrente implicam ajustes ao valor do IRPJ exigido no auto de infração. (...)

325. Como se observa, o Benefício SUDENE autorizaria uma redução de R\$ 25.810.393,26 do IRPJ devido. Esse cálculo é diretamente influenciado pelo valor do adicional do IRPJ: como bem se sabe, o entendimento histórico da Receita Federal é de que o valor do adicional passível de redução é sempre limitado ao valor do adicional efetivamente apurado com base no lucro real.

326. Ocorre que a lavratura do auto de infração majorou o valor do IRPJ a pagar, inclusive o valor do adicional. Como consequência, o Benefício SUDENE calculado com base no adicional passou a ser maior, isto é, tornou-se passível de gerar redução adicional no valor do IRPJ a pagar. (...)

328. Em síntese, o racional aqui defendido pode ser colocado da seguinte forma simplificada: (i) o Benefício SUDENE representa redução do IRPJ devido, de modo que (ii) havendo majoração do IRPJ devido, (iii) há aumento do valor do Benefício SUDENE. Simples assim.

329. Cabe notar, inclusive, que a própria autoridade lançadora entendeu por bem recalcular o valor do Benefício SUDENE a que faz jus a Recorrente, refletindo – parcialmente – os efeitos da majoração do IRPJ exigido. Como se observa a partir da comparação abaixo (novamente voltada ao ano de 2019), a autoridade lançadora já reconheceu majoração do valor do Benefício SUDENE em relação às apurações originais da Recorrente (de R\$ 25.810.393,26 para R\$ 26.418.439,15): (...)

330. Apesar do acerto ao procurar ajustar o valor do benefício para a nova realidade da apuração, a autoridade lançadora equivocou-se quanto ao valor exato do Benefício SUDENE que deveria ser considerado.

331. Como mencionado acima, considerando as adições implementadas, o novo valor do Benefício SUDENE passou a ser de R\$ 29.776.139,45 para o ano-calendário de 2019. Caso esse valor seja considerado na apuração da base de cálculo proposta pela autoridade lançadora, haverá redução da exigência de IRPJ, conforme se observa abaixo: (...)

332. Em outras palavras, o erro da autoridade lançadora ao calcular o IRPJ gerou uma majoração indevida da exigência fiscal. É necessário que esse equívoco seja reparado por esta C. Turma Julgadora.

333. O ano-calendário de 2019 foi tomado como exemplo, mas a situação acima é observada também nos períodos de apuração de 2020 (novamente, conforme fls. 939/948).

334. Assim, na remota hipótese em que mantido o entendimento acerca da indedutibilidade das perdas não técnicas, deve haver, ao menos, cancelamento parcial das exigências fiscais a partir do implemento das correções acima.

#### IV.F.3 – ERRO NA APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO PAT

335. De forma simplificada, o PAT, criado pela Lei nº 6.321/1976, é um incentivo fiscal de IRPJ calculado a partir da aplicação do percentual de 15% sobre o total de despesas incorridas pela empresa com a alimentação e refeição de seus trabalhadores.

336. Referido incentivo fiscal é limitado a 4% do valor do IRPJ apurado no período com base na alíquota de 15%, ou seja, desconsiderando-se a parcela do imposto calculada com a alíquota adicional de 10%.

337. Nesse sentido, cabe adotar o exemplo do 2º trimestre de 2020: considerando ter havido apuração de prejuízo fiscal nesse período de apuração, a Recorrente não poderia realizar qualquer redução referente ao Benefício PAT. Afinal, se o benefício é limitado a 4% do IRPJ apurado, não haverá benefício se não houver IRPJ apurado. (...)

338. Após a lavratura do auto de infração, a autoridade lançadora sustenta que teria havido lucro real no 2º trimestre de 2020. Por consequência, passou a ser apurado IRPJ nesse período, conforme se observa abaixo: (...)

339. Ora, se passou a haver IRPJ devido, também passou a existir possibilidade de aproveitamento do Benefício PAT. (...)

341. Em outras palavras, com a majoração do IRPJ exigido em virtude das acusações fiscais, o valor do Benefício PAT também deve sofrer aumento. Afinal, o valor passível de ser reduzido será 4% de um valor de IRPJ maior do que originalmente considerado pela Recorrente.

342. Novamente, cabe ressaltar que o 2º trimestre de 2020 foi tomado como mero exemplo, mas todas as questões indicadas neste subtópico também são plenamente aplicáveis ao 4º trimestre de 2020.

343. Nesse sentido, a análise completa dos ajustes que deveriam ter sido considerados pela autoridade lançadora é detalhada nas fls. 939/948. Com a implementação de tais ajustes, deve haver, conseqüentemente, cancelamento parcial das exigências fiscais de IRPJ e de CSL.

Por fim, a Recorrente requereu:

#### V. DOS PEDIDOS

344. Diante do exposto, requer-se a esse E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento integral do presente recurso voluntário, para que seja

reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido, considerando a falta de fundamentação e a omissão quanto a inúmeros argumentos de defesa, implicando cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório.

345. Caso, apesar dessas nulidades, este E. CARF entenda possível decidir o mérito favoravelmente ao Recorrente, conforme autorizado pelo artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/72, requer-se seja reformado o acórdão recorrido, de forma que:

*Preliminarmente:*

- (i) Seja reconhecida a nulidade dos lançamentos tributários referentes ao IRPJ, CSL, PIS e COFINS, em virtude da violação ao artigo 142 do CTN, considerando manifestos equívocos quanto à determinação do valor das perdas não técnicas (aspecto central da acusação, já que se trata do ponto de partida para apuração das glosas impostas e dos estornos exigidos), caracterizando erro de direito quanto à determinação da matéria tributável e cálculo do tributo supostamente devido;
- (ii) Seja reconhecida a nulidade dos lançamentos tributários referentes ao PIS e à COFINS, considerando (ii.a) falta de indicação de fundamento legal para exigência do estorno de créditos, acarretando violação ao contraditório e à ampla defesa; (ii.b) falta de clareza quanto aos cálculos adotados pela autoridade lançadora, implicando, da mesma forma, cerceamento ao direito de defesa; e (ii.c) em decorrência dessas questões, vício quanto à motivação do ato administrativo relativo ao lançamento tributário;
- (iii) Seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário relativo à CSL em virtude da falta de indicação de fundamento legal para impor indedutibilidade à parcela do custo da energia adquirida relacionada a perdas não técnicas;

*Quanto ao mérito:*

- (iv) Seja determinado o cancelamento das exigências de IRPJ e de CSL, considerando a manifesta inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, uma vez que: (iv.a) as perdas não técnicas não implicam “prejuízo” para a Recorrente, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas; (iv.b) as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos; (iv.c) o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas; e (iv.d) esse dispositivo legal é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSL;

- (v) Caso não acatadas as razões indicadas no item (iv), ainda assim deve haver cancelamento dos lançamentos tributários de IRPJ e de CSL, uma vez que: (v.a) deve ser aplicado ao caso o artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964, sendo que todos os seus requisitos de dedutibilidade foram cumpridos e as perdas não técnicas incluem o custo da energia fornecida pela Recorrente; (v.b) houve cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade estabelecidos na legislação; e (v.c) ainda que houvesse aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, houve cumprimento do seu requisito de dedutibilidade, qual seja a apresentação válida de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência das perdas não técnicas;

*Subsidiariamente:*

- (vi) Seja realizado recálculo das exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, afastando-se a apuração do valor em reais das perdas não técnicas realizado pela autoridade lançadora de forma equivocada e sem amparo legal, de modo a recalculer eventuais glosas de indedutibilidade e estornos com base nos critérios adotados na Solução de Consulta COSIT nº 60/2019 e observados pela própria Recorrente no demonstrativo de fl. 343;
- (vii) Requer seja recalculado o valor das exigências de IRPJ, afastando-se as incompreensíveis adições de CSL à sua base de cálculo, pelo fato de não ter sido deduzido nenhum valor a título de CSL pela Recorrente.;
- (viii) Sejam reconhecidos os erros de cálculo das exigências de IRPJ e de CSL, de modo que haja uma recomposição completa da apuração desses tributos, considerando: (viii.a) que houve equívoco da autoridade lançadora ao não considerar saldos negativos existentes; (viii.b) que houve erro no recálculo do Benefício SUDENE; e (viii.c) que devem ser refletidos os efeitos do aproveitamento do Benefício PAT.

346. Por fim, protesta-se pelo direito de realizar sustentação oral quando do julgamento do presente recurso voluntário”.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, trata-se de autos de infração por meio dos quais a autoridade lançadora constituiu créditos tributários de IRPJ, de CSL, da contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e da contribuição para financiamento da Seguridade Social (“COFINS”). Todas as exigências fiscais estão relacionadas às perdas não técnicas de energia elétrica verificadas pela Recorrente no exercício das suas atividades de concessionária de serviço público de distribuição de energia.

Conforme consta nos autos de infração, as exigências fiscais dizem respeito a: (i) indedutibilidade das perdas não técnicas de energia elétrica para fins da apuração do IRPJ e da CSLL (atendendo aos requisitos do artigo 46 da Lei nº 4.506/1964 para que sejam deduzidas), e (ii) estorno de créditos de PIS e de COFINS em relação à parcela da energia adquirida que tiver sido objeto de perdas não técnicas. Em última análise, toda a argumentação da autoridade lançadora foi baseada na SCI COSIT nº 3/2017 e na Solução de Consulta (“SC”) COSIT nº 60/2019, que serão oportunamente analisadas em detalhes.

A Recorrente informou que realizou estorno de crédito de PIS e de COFINS durante todo o período do lançamento tributário. Ou seja, quanto ao PIS e à COFINS, a Recorrente ressaltou as determinações das soluções de consulta indicadas acima. No entanto, a autoridade lançadora divergiu quanto ao cálculo do valor do estorno adotado, exigindo, portanto, a realização de estorno complementar.

A Recorrente apresentou impugnação demonstrando a necessidade de cancelamento integral das exigências fiscais. Em 8 de fevereiro de 2024, foi proferido o v. acórdão recorrido, por meio do qual a C. 5ª Turma da DRJ03 negou provimento impugnação administrativa.

Inconformado, a Recorrente interpôs recurso voluntário ratificando as alegações aduzidas na impugnação e rebatendo os fundamentos da decisão de piso, cujos argumentos podem ser assim sintetizados:

**i) Preliminarmente:** a) a nulidade dos lançamentos tributários referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em virtude da violação ao artigo 142 do CTN, considerando manifestos equívocos quanto à determinação do valor das perdas não técnicas, caracterizando erro de direito quanto à determinação da matéria tributável e cálculo do tributo supostamente devido; b) nulidade dos lançamentos tributários referentes ao PIS e à COFINS, considerando a falta de indicação de fundamento legal para exigência do estorno de créditos, acarretando violação ao contraditório e à ampla defesa; falta de clareza quanto aos cálculos adotados pela autoridade lançadora, implicando, da mesma forma, cerceamento ao direito de defesa e vício quanto à motivação do ato administrativo relativo ao lançamento tributário; c) nulidade do lançamento tributário relativo à CSLL em virtude da falta de indicação de fundamento legal para impor indedutibilidade à parcela do custo da energia adquirida relacionada a perdas não técnicas;

**(ii) no mérito:** a) que deve ocorrer o cancelamento das exigências de IRPJ e de CSLL considerando a manifesta inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 e que as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos; b) que o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas e que esse dispositivo legal é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSLL.

Ademais, caso não acatadas as razões indicadas no item anterior, ainda assim deve haver cancelamento dos lançamentos tributários de IRPJ e de CSL, uma vez que: a) deve ser aplicado ao caso o artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964, sendo que todos os seus requisitos de dedutibilidade foram cumpridos e as perdas não técnicas incluem o custo da energia fornecida pela Recorrente; b) houve cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade estabelecidos na legislação; e c) ainda que houvesse aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, houve cumprimento do seu requisito de dedutibilidade, qual seja a apresentação válida de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência das perdas não técnicas.

Por fim, de forma subsidiária, a Recorrente alegou que deve ser realizado recálculo das exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, afastando-se a apuração do valor em reais das perdas não técnicas realizado pela autoridade lançadora de forma equivocada e sem amparo legal, de modo a recalcular eventuais glosas de indedutibilidade e estornos com base nos critérios adotados na Solução de Consulta COSIT nº 60/2019, bem como do valor das exigências de IRPJ, afastando-se as adições de CSLL à sua base de cálculo, e que sejam reconhecidos os erros de cálculo das exigências de IRPJ e de CSLL, de modo que haja uma recomposição completa da apuração desses tributos, considerando: suposto equívoco da autoridade lançadora ao não considerar saldos negativos existentes; que houve erro no recálculo do Benefício SUDENE; e que devem ser refletidos os efeitos do aproveitamento do Benefício PAT.

Ocorre que a Recorrente, a Recorrente juntou ao processo Parecer da lavra do Professor Ricardo Mariz de Oliveira (e-fls. Fl. 1715- 1780), em que segundo o doutrinador, partir de uma análise aprofundada da legislação aplicável, concluiu que as perdas não técnicas de energia devem ter sua dedutibilidade assegurada no caso da Recorrente, contribuindo para atestar, definitivamente, a improcedência das exigências fiscais correspondentes.

Assim, considerando as informações e documentos carreados aos autos, entendo que o representante da PGFN deve ser intimado, para caso queira, se manifestar a respeito.

#### **DISPOSITIVO**

Tendo em vista as provas produzidas pela Recorrente e com observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, voto em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ante o princípio da isonomia, seja instado a se manifestar, caso queira, sobre Parecer Jurídico e demais documentos carreado aos autos às e-fls. 1715 e seguintes.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e da manifestação da PGFN para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Após, sejam os autos devolvidos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**