



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.721346/2023-12
RESOLUÇÃO	1402-001.916 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EQUATORIAL PIAUI DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem da RFB afira e comprove os cálculos dos valores presentes nos lançamentos, vencidos a Relatora e o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente em Exercício

Assinado Digitalmente

Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo 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: (...)

RESOLUÇÃO 1402-001.916 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11234.721346/2023-12

DOCUMENTO VALIDADO

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 ilíquido, 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 ilíquido. 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)⁹ requer a apresentação dos valores de perdas técnicas e de perdas não técnicas em kilowatt-hora ("kWh") 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 (vi) 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 pare 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 administrativo¹⁰.

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 consequente 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. Afirmar-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.

RESOLUÇÃO 1402-001.916 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11234.721346/2023-12

DOCUMENTO VALIDADO

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 à 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, consequentemente, 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 recalcular 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”.

Após a interposição do recurso voluntário, às e-fls. 1715-1717, a Recorrente carrou aos autos parecer sobre a questão discutida nos autos, emitido pelo Professor Ricardo Mariz de Oliveira em que, a partir de uma análise aprofundada da legislação aplicável, em que o doutrinador concluiu que as perdas não técnicas de energia devem ter sua dedutibilidade assegurada no caso da Recorrente.

Ante a juntada do parecer o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência à Unidade de Origem (Resolução nº 1402-001.870, em 10 de dezembro de 2024, e-fls. 1807-1838), a fim de que o representante da PGFN fosse intimado para que, caso entendesse necessário, manifestasse-se acerca do referido parecer.

Devidamente cientificada, a PGFN, às e-fls. 1840-1845, alegou que “o parecer, feito de encomenda, não tem o condão de infirmar as conclusões acima, baseadas na legislação aplicável ao caso e suas peculiaridades fáticas e probatórias” e, por fim, requereu: o não conhecimento da documentação trazida pela recorrente após a apresentação da manifestação de

inconformidade, considerando-se o instituto da preclusão; ii) a manutenção da decisão de primeira instância na parte em que rejeita o pleito da Recorrente; iii) o acolhimento de todas as ponderações acima expostas, sem prejuízo das razões apresentadas pela DRF e pela DRJ de origem e de outras considerações a serem tecidas pelos il. Julgadores desta Turma em sentido oposto à tese defendida pela Recorrente.

Instada a se manifestar a respeito, a Recorrente, às e-fls. 1856-1862, aduziu que, ao contrário do afirmado pela Fazenda Nacional, não há se falar em preclusão para juntada de documentos, afinal, o parecer técnico apresentado (i) não versa sobre fatos novos; (ii) não altera a linha argumentativa da impugnação ou do recurso voluntário; (iii) não representa produção de prova documento, mas de instrumento de análise e interpretação jurídica sobre fundamentos já constantes dos autos.

Após, os autos retornaram a este Tribunal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, trata-se de autos de infração por meio dos quais a autoridade lançadora constituiu créditos tributários de IRPJ, de CSSL, 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.

PRELIMINARMENTE

DA JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A APRESENTAÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, vale destacar que é pacífico o entendimento deste Tribunal no tocante à possibilidade de apresentação documentos em sede recursal ou mesmo posteriormente ao recurso voluntário, em observância aos princípios da verdade material, da racionalidade, da formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal.

Inclusive, já decidi neste sentido:

“RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.” (Acórdão nº 1003-004.222, Data da Sessão: 18/01/24)

Assim, como o objetivo do parecer, juntado aos autos, é analisar se o custo da energia elétrica que é objeto de perdas não técnicas deve, ou não, ser deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, entendo que não razão para não aceita-lo e considera-lo na prolação da decisão.

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE

Em sede de preliminar, a Recorrente alegou a nulidade do lançamento tributário em virtude da violação ao art. 142 do CTN e do vício de motivação existente, considerando a manifesta inaplicabilidade do art. 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64.

Como se trata de reprodução da alegação de nulidade inserta na impugnação e por entender que decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº 103-013.362, prolatado pela 5ª Turma da DRJ03, em 8 de fevereiro de 2024), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“Cabe ressaltar, que é improcedente a preliminar de nulidade do lançamento fiscal arguida pela impugnante, tendo em vista o que dispõe os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, abaixo transcritos:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Do exame do dispositivo supra extrai-se que, no tocante aos lançamentos, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa ao cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Além disso, não há o que se falar em falta de indicação de fundamento legal, o Relatório Fiscal informou que a infração se deu devido à falta de adição das perdas não técnicas de energia elétrica às bases de cálculos do IRPJ e CSLL, visto que essas perdas não contribuem para obtenção de receita, não podendo ser consideradas como intrínsecas às atividades de distribuição de energia elétrica.

Nos autos de infração estão informados os fundamentos legais (com os respectivos dispositivos) que levaram aos lançamentos, quais sejam:

- ✓ inobservância dos requisitos legais (prejuízos por Prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, indedutíveis, por falta de instauração de inquérito trabalhista ou de apresentação de queixa perante a autoridade policial)
- ✓ CSLL do período (Valor de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real)
- ✓ Custos e despesas operacionais não comprovados (prejuízos por Prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, indedutíveis, por falta de instauração de inquérito trabalhista ou de apresentação de queixa perante a autoridade policial)
- ✓ Créditos de PIS e COFINS descontados indevidamente.

Portanto, não merece razão o contribuinte ao afirmar vício de motivação, já que todos as infrações e seus respectivos fundamentos legais estão presentes tanto nos autos de infração, bem como explicados no Relatório Fiscal.

No processo administrativo podemos observar que a Administração Pública claramente respeitou os princípios do contraditório e da ampla defesa, afastando qualquer hipótese de nulidade do lançamento relativa ao cerceamento de defesa do impugnante.

Ao contrário do que alega o interessado em sua impugnação, o relatório de fiscalização contém planilhas e tabelas que são bem claras ao apontar os motivos do lançamento.

Como se percebe, o fato que conforma o litígio está delineado de forma direta nos quadros presentes nos autos e citados no Relatório de Fiscalização. Assim, não há a alegada falta de motivação invocada pela contribuinte na alegação de nulidade do ato administrativo”.

Dessa forma, do exame os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, extrai-se que, no tocante aos lançamentos, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa ao cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Além disso, não há o que se falar em falta de indicação de fundamento legal, o Relatório Fiscal informou que a infração se deu devido à falta de adição das perdas não técnicas de energia elétrica às bases de cálculos do IRPJ e CSLL, visto que essas perdas não contribuem para obtenção de receita, não podendo ser consideradas como intrínsecas às atividades de distribuição de energia elétrica.

Nos autos de infração estão informados os fundamentos legais (com os respectivos dispositivos) que levaram aos lançamentos, quais sejam: inobservância dos requisitos legais (prejuízos por prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, indedutíveis, por falta de instauração de inquérito trabalhista ou de apresentação de queixa perante a autoridade policial), custos e despesas operacionais não comprovados (prejuízos por prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, indedutíveis, por falta de instauração de inquérito trabalhista ou de apresentação de queixa perante a autoridade policial).

Também restou consignado no relatório fiscal (e-fls. 119) que o valor das PNT não havia sido adicionado do lucro líquido para fins da apuração do IRPJ e da CSLL e que a dedutibilidade, na base de cálculo do IRPJ e CSLL, como despesas operacionais seria possível desde que atendidos os requisitos legais estabelecidos no art. 376 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), comando legal originalmente instituído no art. 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64, de instauração

de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou queixa à autoridade policial, caso a perda/furto decorra da ação de funcionário ou terceiros, respectivamente.

O relatório fiscal e autos de infração indicaram as normas infringidas em decorrência da falta de adição das perdas não técnicas de energia elétrica às bases de cálculos do IRPJ e CSLL nos anos-calendários 2019 e 2020. Assim, os valores foram obtidos aplicando os percentuais de perdas não técnicas de energia elétrica sobre as aquisições de energia elétrica, registradas na escrituração fiscal SPED EFD ICMS/IPI dos anos-calendários mencionados. As notas fiscais de aquisição de energia elétrica escrituradas na escrituração fiscal mencionada estão listadas nos demonstrativos anexos “Relação de Notas Fiscais de Aquisição de Energia Elétrica – EFD ICMS/IPI - 2019” e “Relação de Notas Fiscais de Aquisição de Energia Elétrica – EFD ICMS/IPI – 2020.

Em razão de alteração no valor apurado de CSLL em decorrência da infração mencionada, a autoridade administrativa adicionou à 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 fez 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, conforme entendimento do fiscal.

Em decorrência das duas infrações identificadas pela autoridade lançadora, foram lavrados os autos de infrações de IRPJ e CSLL com 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, de acordo com a fiscalização, não teria havido 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.

Em tempo, no que à suposta utilização indevida, pela Recorrente, de créditos das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS 2019 e 2020, a fundamentação legal das infrações encontra-se devidamente indicada nos autos de infração respectivos. Portanto, não merece razão o contribuinte ao afirmar vício de motivação, já que todos as infrações e seus respectivos fundamentos legais estão presentes tanto no auto de infração, bem como explicados no Relatório Fiscal.

No processo administrativo podemos observar que a Administração Pública claramente respeitou os princípios do contraditório e da ampla defesa, afastando qualquer hipótese de nulidade do lançamento relativa ao cerceamento de defesa da Recorrente. Outrossim, no processo constam planilhas e tabelas que são bem claras ao apontar os motivos do lançamento.

Como se percebe, o fato que conforma o litígio está delineado de forma direta nos quadros presentes nos autos e citados no Relatório de Fiscalização. Assim, não há a alegada falta de motivação invocada pela contribuinte na alegação de nulidade do ato administrativo.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade dos lançamentos.

MÉRITO

O lançamento tributário constitui exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relacionadas às seguintes questões:

- (i) IRPJ/CSLL: as perdas não técnicas de energia elétrica não seriam dedutíveis; e
- (ii) PIS/COFINS: as perdas não técnicas demandariam o estorno de créditos da não cumulatividade

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.

Assim, a discussão está em torno da dedutibilidade ou não das perdas não técnicas de energia elétrica.

O acórdão de piso entendeu pela impossibilidade de tais deduções sob o seguinte fundamento:

“(…)

Para o manifestante: *“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.”* É fato que as perdas não técnicas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia, uma vez que não podemos inferir que ser furtada ou inferir em erros seja necessário à atividade desenvolvida pela impugnante.

Portanto, não há como falar que essas perdas façam parte do custo do serviço prestado.

Por outro lado, também não podemos falar em dedutibilidade das perdas não técnicas de energia, visto que de acordo com o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

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

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

Da análise sumária desse dispositivo, conclui-se que não poderiam ser aceitas as perdas não técnicas por furto de energia, por não ser inerente à atividade desenvolvida pela impugnante.

Contudo, a Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964, em seu art. 47, § 3º, abriu uma exceção à regra, dispondo que:

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

Portanto, é possível que as perdas não técnicas sejam consideradas despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL.

Sobre essa temática, a SCI Cosit nº 3/2017 aborda questões relacionadas às perdas não técnicas da energia comprada para revenda, no âmbito da legislação do PIS e da Cofins, e sobre eventuais reflexos desta tributação na base de cálculo do IRPJ e CSLL, parte que especialmente nos interessa. Já de início pode ser destacada a seguinte ementa:

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.

Dispositivos Legais: art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964; Parecer Normativo CST nº 50, de 1973.

A SCI Cosit nº 3/2017 enfatiza as distinções entre perdas técnicas e não técnicas, explicitando ainda as condições para a dedução dessas últimas na

apuração do lucro real à luz das disposições do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, e do PN CST nº 50, de 1973, consoante seguinte ponderações: (...)

De uma leitura integrada dos normativos legais mencionados, pode-se afirmar que as perdas não técnicas têm seu tratamento tributário regulado pelas disposições do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 376 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018). Assim, para fins de apuração do lucro real, essas perdas não técnicas somente poderão ser deduzidas nos casos e nas condições estritamente previstas na lei. Não há espaço para discricionariedades nessa questão.

A impugnante sustentou que, ainda que se entendesse pela aplicabilidade do art. 376 do RIR/2018, o que se admitia apenas para fins de argumentação, era evidente que cumpriu o requisito imposto pelo art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, que permite a dedutibilidade das perdas decorrentes de furtos e desfalques, na medida em que apresentou notícia-crime.

Além de se tratar de notícia-crime, cumpre observar que, embora as despesas com as perdas não técnicas decorrentes dos supostos furtos de energia elétrica tenham sido -contabilizadas e influenciado nos resultados dos anos-calendário de 2019 e 2020, a notícia-crime apresentada pelo contribuinte só engloba as perdas ocorridas em 2019, ou seja, não foi apresentado nenhum documento tratando das perdas de 2020.

Outra questão a destacar é o conteúdo do documento, apresentado de forma genérica, como enfatizado pela fiscalização, o que evidencia o seu caráter meramente protocolar:

não houve individuação dos casos a fim de municiar a autoridade policial de informações relevantes para as investigações devidas.

Além disso, o contribuinte não separou dentro das perdas não técnicas, qual seria a quantidade referente aos desvios e furtos e qual seria a quantidade decorrente de erro de leitura ou ausência de medidor, tratando tudo da mesma forma. Dificultando, assim, a análise dos documentos comprobatórios.

Nesse sentido, é importante mencionar a decisão do CARF no Acórdão nº 1402-004.517, de 10 de março de 2020, que está em consonância com o entendimento ora explanado:

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, que individualize a situação fática, e não como pretendido pelo contribuinte, em forma de ofício, de forma genérica e vaga.

O que se busca com a determinação legal é a mitigação dos prejuízos causados pelos furtos de energia elétrica, seja pela recuperação de valores, na medida do possível, ou pela diminuição das ocorrências futuras. Se o contribuinte não adotar tal cautela a tempo e a hora, na forma da legislação pertinente, sua omissão corresponde a uma liberalidade, e o prejuízo dela decorrente não pode ser oponível ao Estado na quantificação do resultado tributável. Aceitar toda e qualquer comunicação, e ainda sem especificação fática detalhada e anos após as ocorrências, é tornar a determinação legal uma letra morta.

Objetivamente, pode-se afirmar que a contribuinte deduziu despesas com perdas não técnicas à época dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL sem contar com a documentação exigida para os casos da espécie, deixando de cumprir os requisitos legais previstos no § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Em relação ao PIS e a Cofins, cumpre destacar de acordo com a Solução de Consulta COSIT nº 60, de 2019: as perdas não técnicas efetivas totais (aquelas que excederem as perdas técnicas regulatórias) ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia. Consequentemente, os créditos de PIS e Cofins relativos a essas perdas devem ser estornados pelo seu valor total.

A recuperação de perdas não técnicas constitui receita no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, devendo tais valores serem inseridos em sua base de cálculo. Logo, a recuperação de tais perdas enseja a reversão do estorno de créditos anteriormente efetuado.

No mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos das contribuições. Já nos meses-calendário posteriores, se houver perda não técnica positiva, seu montante poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda de período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos da contribuição.

A impugnante também argumentou que 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, tendo ressaltado que 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.

As atividades e procedimentos determinados pela Aneel, entre outros aspectos, são direcionados aos controles próprios daquele órgão regulador e, conforme já foi enfatizado, dentro dos limites regulatórios impostos por aquela Agência, foi estabelecida a metodologia a ser utilizada para definição dos valores das perdas de energia (técnicas e não técnicas) que devem servir de base para a fixação da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

Por outro lado, não há deslocamento para a Aneel do poder fiscalizatório exercido pela Receita Federal em relação aos efeitos e à conformidade da operação no âmbito da legislação tributária.

Dessa forma, para a validação da dedução das despesas ocorridas com perdas não técnicas na determinação do lucro real, não basta o atendimento às regras da Aneel, ficando o contribuinte sujeito às normas próprias da legislação tributária, cujo descumprimento acarreta a ação do órgão competente, a RFB, expressa no exercício regular do poder fiscalizatório exercido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Conclusão

Pelo exposto, voto pela improcedência da impugnação”.

Conforme sobejamente demonstrado, 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).

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 que as denominadas “Perdas Não Técnicas” se enquadrariam no conceito de despesas necessárias estabelecido no art. 299 do RIR/99 e 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.

Já o acórdão de piso manteve o lançamento sob o argumento principal de que 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. A dedutibilidade como despesa operacional, conforme art. 47, § 3º da Lei nº 4.506/1964, exige a comprovação do prejuízo, a imputação da autoria a terceiros e a existência de queixa/representação criminal tempestiva e com individualização dos fatos.

Ademais, para a autoridade julgadora, 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 apresentada queixa dirigida à autoridade policial. Restou, ainda, consignado na decisão recorrida que a queixa deverá individualizar a situação fática, não sendo admissível libelo genérico e vago, uma vez que imprestável para a identificação dos fatos criminosos.

Para a Recorrente 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. Assim, a Recorrente sustenta que as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Recorrente.

E mais, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Recorrente dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL. Deste modo, como a Recorrente recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implicaria tributar a Recorrente duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

Portanto, a discussão está em torno da dedutibilidade ou não das perdas não técnicas de energia elétrica. Noutros falares, a controvérsia gira em torno aos critérios de dedutibilidade das chamadas perdas não técnicas, assim entendidas 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).

Analizando os fatos e provas, entendo assistir razão à Recorrente. Explico.

No contexto narrado, a Recorrente exerce a distribuição de energia enquanto atividade principal, adquirindo energia elétrica dos geradores e distribuindo-a para o consumidor. No exercício dessa atividade, incorre em perdas, já que parte da energia adquirida não é vendida ao consumidor final e essas são decorrentes da dissipação de energia térmica no processo de transporte (denominado “perdas técnicas”). Além disso, pode incorrer em outros tipos de perdas (“perdas não técnicas”), como furtos através de ligação clandestina, desvio direto da rede, fraudes de energia, como alterações no medidor, erros de medição e de faturamento, entre outros.

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

Quanto a tal requisito, a Recorrente informou e comprovou que realizou a comunicação das autoridades policiais competentes sobre a ocorrência de perdas não técnicas, conforme comprovantes (documentos acostados à impugnação), considerando a hipótese em que se entenda pela aplicação do artigo 376 do RIR/18.

Sendo assim, ainda, que se considere as despesas não técnicas como despesas dedutíveis, nos termos do art. 364 do RIR/99, deve ser admitido como prova do crime os documentos, apresentados à polícia, uma vez que eles foram devidamente recebida pela autoridade policial, foi apresentada dentro do prazo prescricional previsto na legislação penal e a legislação não prevê detalhes ou requisitos para este documento.

Por outro lado, há quem entenda não ser razoável, para não dizer impossível, exigir que o 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, como bem destacado pelo Conselheiro Henrique Nimer Chamas, Declaração de Voto, inserta no Acórdão nº 1302-007.199, de 01/07/2024, *“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.”*

E o julgador segue explicando, cujas razões adoto em complemento aos meus fundamentos para decidir:

“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 inconteste 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”.

Igualmente, em meu sentir, as perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. A glosa das perdas não técnicas realizada pela fiscalização é indevida, devendo ser cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL.

No caso, a metodologia do cálculo das perdas não técnicas, bem como a possibilidade de tal parcela, ainda que limitadamente, compor o preço cobrado do consumidor, convencem-me que se trata 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 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018).

Assim, ainda que se busque afastar o reconhecimento da referida despesa como operacional, nota-se que sob este ponto, peço *venia* para transcrever excerto do “Submódulo 2.6 – Perdas de Energia”, produzido pela ANEEL:

“5. As Perdas Não Técnicas regulatórias são definidas para todo o ciclo tarifário na forma de uma trajetória decrescente, ou de uma meta fixa, ou combinação das duas.

6. A abordagem adotada pela ANEEL para a definição dos limites de perdas não técnicas é o da comparação entre as concessionárias com área de concessão semelhantes.

7. Tal comparação se dá, essencialmente, a partir da construção de um ranking de complexidade no combate às perdas não técnicas. Por se tratar de um problema de natureza socioeconômica, a comparação envolve a identificação dos principais fatores que diferenciam as empresas. O resultado da comparação, quando controlada para essas heterogeneidades, é que a eficiência no combate às perdas passa a ser o principal fator explicativo para as perdas praticadas, tornando-as comparáveis segundo a eficiência.

8. Os limites regulatórios são definidos a partir de benchmarks de perdas não técnicas, que se caracterizam por operarem em áreas de concessão tão ou mais complexas que a da concessionária em análise, porém, praticando um nível de perdas não técnicas em patamar inferior. (...)

Afinal, as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”.

Neste aspecto, o tratamento regulatório da matéria, em meu entendimento, autoriza seu tratamento como despesa operacional. Entendimento semelhante ao da própria Receita Federal na SC 27/2008, em que a RFB considerou as perdas técnicas e não técnicas como custos intrínsecos à distribuição da energia elétrica, uma vez que elas compunham a tarifa, conforme regulamentação da própria ANEEL.

Ao entender desta forma, sem diferenciar o tratamento fiscal das despesas técnicas e não técnicas, ficou referendado o entendimento das empresas no sentido de que as despesas eram consideradas como custos da atividade para fins de IRPJ e CSLL.

Nessa linha, as perdas não técnicas, até o limite regulatório definido pela ANEEL, integram o custo do serviço prestado e compõem a tarifa de energia elétrica, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos arts. 45, § 2º e 46, V da Lei nº 4.506/1964. Já as perdas não técnicas que excedem o limite regulatório também são dedutíveis, por se enquadrarem no art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, que permite a dedução de prejuízos por furto, conforme já explicado.

No mesmo sentido aqui defendido, o voto proferido pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo n. 16682.721141/2018-13, acórdão n. 1402-004.517, em que se julgou processo da mesma contribuinte:

É claro que todos os cidadãos querem serviços públicos eficientes e de qualidade, dentre eles, o abastecimento de energia. É fundamental que os órgãos regulatórios estabeleçam regras claras para que estes serviços atendam à população em geral e também para que sejam feitos investimentos em tecnologia que levarão à uma maior eficiência do sistema, com preços mais razoáveis para a população, garantindo ainda o equilíbrio financeiro do contrato de concessão.

Ao mesmo tempo, cabe à Administração Fiscal tributar as atividades das empresas de acordo com a legislação pátria, pois é através do tributo que o Estado poderá garantir à população serviços públicos de qualidade. Contudo, o tributo não pode ser usado como uma forma de forçar estas empresas a investirem em um sistema mais eficiente, ou mesmo como forma de puni-las diante da sua incapacidade de combater problemas socioeconômicos crônicos como os furtos de energia elétrica tratados nestes autos. Os tributos aqui lançados têm fato gerador determinado pela legislação, contornos que devem ser respeitados. Quando as perdas decorrentes de furtos de energia elétrica chegam aos patamares mencionados, causa prejuízos para toda a sociedade e devem ser combatidos. Mas este combate não será feito com a tributação.

Alega a Recorrente que as perdas razoáveis e ordinárias da atividade deveriam ser consideradas como custos inerentes da distribuição de energia elétrica, para fins de apuração pelo IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 46, inciso V, da Lei nº. 4.506/1964 e art. 291, inciso I do RIR/99, transcritos abaixo:

(...)

A fiscalização, embasada na mudança de entendimento trazida pelo SCI 17/2016 considerou as perdas não técnicas como derivadas de fatores externos, alheios à natureza do bem (energia elétrica) e da atividade de distribuição de energia elétrica, sendo passíveis de controle pela Recorrente. Concluiu-se que estas perdas não técnicas, não seriam custos inerentes para a distribuição da energia, e poderiam ser consideradas despesas dedutíveis, nos termos da legislação. Assim, quando se tratar de furtos de energia elétrica, seria necessária a abertura de inquérito perante a autoridade policial.

A energia elétrica é considerada uma mercadoria, mas a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica são atividades complexas, em razão da peculiaridade da própria energia elétrica que é bem incorpóreo. Apesar de comprar toda a energia que irá distribuir para a população, a Recorrente não consegue faturar a sua integralidade, pois diversas perdas podem ocorrer no processo (perdas técnicas e não técnicas). A Recorrente não deseja estas perdas, o seu objetivo é distribuir o máximo de energia possível, da forma mais eficiente, e obter lucro com a sua atividade. Mas por mais investimento que se faça em tecnologia e controle, não é possível eliminar totalmente as perdas.

Discordo da fiscalização quando afirma que todas as perdas não técnicas são alheias à atividade e que são gerenciáveis. As perdas técnicas e não técnicas são, em razão da natureza e especificidade da atividade, inclusive consideradas na fixação da tarifa de energia elétrica, para garantir o equilíbrio contratual na prestação do serviço. Portanto, não resta dúvida de que elas são intrínsecas à atividade. Se elas devem ser consideradas na formação da tarifa, fica evidenciado que o próprio órgão regulador entende que tais perdas não são gerenciáveis.

Para conseguir cumprir seu contrato de concessão, a Recorrente precisa fazer com que a energia elétrica chegue aos cidadãos em todas as localidades, e não pode deixar com que problemas como furto de energia elétrica a impeçam de prestar um serviço de qualidade. Normalmente os furtos são fatos eventuais na atividade de empresas em geral.

No Brasil, o varejo também sofre muito com furtos. De acordo com a Agência Brasil (<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-09/varejo-perde-r-195-bilhoesem-2017-por-danos-em-produtos-e-furtos>), em 2017 o varejo perdeu 1,29% do faturamento em prejuízos com falhas no manuseio de produtos, vencimento de mercadorias ou furtos. Das perdas totais, as quebras operacionais representam 35%, 24% são furtos externos e 15% são furtos internos.

Mas as empresas varejistas conseguem investir na prevenção de furtos. Várias são as medidas que estão sendo tomadas por estas grandes empresas, que vão desde a mudança no layout das lojas, utilização de caixas de acrílico com dispositivos de alarme para produtos valiosos, até o estabelecimento de participação de lucros para funcionários que tenham como metas a redução de quebra de inventário. Os furtos para as empresas varejistas são gerenciáveis, pois suas mercadorias são vendidas em lojas, são produtos corpóreos, estocáveis, controláveis, vigiáveis. O investimento promovido pelas empresas mostra resultados na diminuição dos furtos.

Para a Recorrente a situação é diferente, por uma conjunção de fatores:

- a natureza da mercadoria - energia elétrica – que é bem incorpóreo, portanto, os mecanismos de segurança são mais complexos;

- o longo período de recessão econômica que o país vem enfrentando provoca impactos socioeconômicos negativos como a deterioração das relações de emprego, da renda da população em geral, e da segurança pública. Esta situação, por sua vez, leva a um aumento dos furtos de energia, da inadimplência nas contas de luz, das fraudes nos medidores de consumo (perdas não técnicas);

- as cidades brasileiras possuem regiões onde o poder público não chega, regiões controladas por criminosos que também devem ser abastecidas por energia elétrica;

- nas regiões com grandes problemas socioeconômicos não é possível combater os furtos de energia elétrica sem comprometer a segurança e a vida dos funcionários da Recorrente, portanto, mesmo quando detectados os furtos e ligações clandestinas, a Recorrente não pode desligá-los;

- a Recorrente não pode comprometer o fornecimento de energia elétrica de toda uma região, em razão da existência desta rede de ilícitos;

- a ANEEL admite a impossibilidade de as empresas combaterem os furtos de energia elétrica em determinadas regiões, de modo que as perdas são consideradas na composição da tarifa de energia. Mas os especialistas entendem que o modelo adotado pela ANEEL para calcular o benchmarking entre as empresas com bom desempenho de perdas e fixar as metas de cada empresa, dependendo da sua área de atuação, é baseado em modelo estatístico falho. Este modelo usa apenas um índice de medição de violência, o que faz com o que os problemas corrupção e violência, diretamente ligados às perdas não técnicas deixem de ser devidamente estimados

http://www.gesel.ie.ufrj.br/app/webroot/files/publications/32_castro202.pdf);

Diante desta realidade, as perdas não técnicas não podem ser consideradas gerenciáveis e alheias à atividade da Recorrente. **Entendo 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 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018).**

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar os lançamentos realizados e considerar as perdas não técnicas como razoáveis e intrínsecas à atividade da distribuição de energia elétrica, devendo integrar o custo do serviço prestado de distribuição de energia elétrica para fins de IRPJ e CSLL”.

Ainda que se admitisse que não se trata de custo, tratar-se-ia de evidente despesa operacional sujeita aos limites do art. 299 do RIR/99, conforme bem apontado pelo Conselheiro Toselli, quando do julgamento do processo n. 10480.727593/2018-91:

RESOLUÇÃO 1402-001.916 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11234.721346/2023-12

DOCUMENTO VALIDADO

“109. Da análise desse dispositivo legal, verificam-se 4 (quatro) requisitos cumulativos que asseguram o direito quanto à dedutibilidade das despesas aos contribuintes sujeitos ao Lucro Real, a saber:

(i) não serem custos - as despesas não podem ser registradas como custo, o que significa dizer que, uma vez computadas nos custos, são em regra indedutíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita.

(ii) necessidade - a despesa é necessária (operacional) quando atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro⁴⁰.

(...)

117. Nessa linha de raciocínio, a necessidade leva em conta não só a causa jurídica da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca, continuidade da operação etc.

(...)

(iii) usualidade ou normalidade – trata-se de expressão que nem precisaria constar na lei, afinal o requisito da necessidade já é suficiente para aferir a dedutibilidade ou não.

Não obstante, consolidou-se que despesa usual ou normal é aquela inerente ao negócio explorado, não podendo tais termos serem confundidos com habitualidade, como bem alertou Luís Eduardo Schoueri:

(iv) comprovação - a dedução da despesa ainda demanda o seu registro na contabilidade, a débito da conta de resultado, devendo ainda estar suportada com base em prova que identifique a sua efetiva natureza ou causa jurídica, nos termos do artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.59848.

119. Cumpridos esses requisitos, isto é, sendo a despesa (i) não computada como custo, (ii) necessária, (iii) usual ou normal e (iv) passível de comprovação, não há que se falar em glosa.

120. A dedução de despesa operacional, pois, não corresponde a uma vantagem ou benefício fiscal, constituindo, na verdade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (renda líquida).”

Inclusive, este Tribunal também tem entendido que as perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Seguem transcritas duas ementas de acórdãos prolatados recentemente:

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. 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 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018). OBRIGAÇÕES ESPECIAIS. Tratando-se de receita própria do contribuinte, resta demonstrado o equívoco do enquadramento legal do lançamento que busca incluir a referida receita na base de cálculo de cálculo dos tributos sob a alegação de se tratar de provisão não dedutível. 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. (Acórdão nº 1004-000.156 – 1ª Seção/4ª Turma Extraordinária, Relator: Jeferson Teodorovicz, Data da Sessão: 10 de abril de 2024)

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUÇÃO COMO CUSTO. As perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Sua natureza intrínseca à operação e o reconhecimento regulatório corroboram esta classificação. Por constituírem custo, sua dedutibilidade é integral e não está sujeita aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade aplicáveis às despesas. A energia perdida representa um custo efetivo para a distribuidora, sendo parte indissociável do processo de fornecimento de energia elétrica no contexto brasileiro. A glosa fiscal dessas perdas é, portanto, indevida e deve ser cancelada. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. IMPROCEDÊNCIA. Cancelada a glosa que originou a falta de recolhimento da estimativa, cancela-se a multa isolada correspondente. (Acórdão nº 1101-001.350 – 1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Efigênio de Freitas Júnior, Data da Sessão: 16 de julho de 2024).

Do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.350, pinço os excertos adiante transcritos e os adoto em complementação às minhas razões de decidir:

“DA ANÁLISE DA DEDUÇÃO

A atividade de distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, sujeito à regulação da ANEEL, nos termos da Lei nº 9.427/1996. A agência reguladora, no exercício de sua competência, define a metodologia de cálculo das perdas de energia, classificando-as em perdas técnicas e perdas não técnicas.

A ANEEL, por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), reconhece que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores.

Essa metodologia considera a complexa realidade socioeconômica brasileira, com a presença de áreas de difícil acesso e com altos índices de furtos de energia, reconhecendo a impossibilidade de eliminar completamente tais perdas.

Ora, se a própria agência reguladora, responsável por definir os custos das distribuidoras, reconhece a inevitabilidade das perdas não técnicas e autoriza o seu repasse na tarifa, não há como negar a sua natureza de custo para a empresa.

Nesse sentido, o art. 303, I do RIR/2018 (antigo art. 291, do RIR/99) permite a dedução, no custo de produção, das “quebras e das perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio”.

A recorrente, concessionária de serviço público de energia elétrica, tem a obrigação legal de adquirir e fornecer energia, disponibilizando-a na rede para atender a demanda dos consumidores. No exercício regular dessa atividade empresarial, a distribuidora, mesmo atuando com diligência e dentro dos parâmetros estabelecidos pela ANEEL, não consegue evitar ou afastar completamente as perdas não técnicas. Essas perdas, portanto, se revelam como um elemento intrínseco à própria operação da recorrente, um ônus indissociável do cumprimento de seu objetivo social. Diante dessa realidade, surge a indagação: seria possível a recorrente fornecer energia sem que haja as perdas não técnicas?

Mesmo que seja considerada ineficiência operacional, não cabe ao Fisco adentrar a esta questão. A eficiência ou ineficiência da empresa não se enquadra nos critérios a serem avaliados pela Administração Tributária. O que importa é destacar que a perda decorre da exploração da sua atividade, ou seja, é um gasto inerente à consecução de seu objeto social.

A matéria controvertida cinge-se à dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, das perdas não técnicas de energia elétrica, assim entendidas aquelas decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição.

Considerando a regulamentação da ANEEL e a realidade da atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, entendo que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, se enquadram no conceito de “perdas razoáveis” e, portanto, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A indedutibilidade defendida pela fiscalização e mantida pelo Acórdão recorrido resultaria em uma distorção do conceito de renda, pois a recorrente seria tributada sobre uma receita que já inclui o custo das perdas não técnicas.

Ademais, a negativa da dedução das perdas não técnicas, em um contexto em que a distribuidora é obrigada a adquirir energia suficiente para atender a demanda do mercado, inclusive as perdas, sob pena de sanções, configuraria uma “privatização de custos públicos”, impondo à empresa o ônus de suportar um problema social que exige a atuação do Estado.

Convém destacar que esta Turma, em sua composição anterior, já se debruçou sobre essas questões, tendo acompanhado por unanimidade o voto do Eminentíssimo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, conforme Acórdão nº 1004-000.155. Abaixo, transcrevo trechos pertinentes que elucidam as argumentações apresentadas:

“Apresentado o contexto fático-jurídico, conforme relatado, a Recorrente sustenta que as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Recorrente.

E mais, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Recorrente dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL.

Deste modo, como a Recorrente recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implicaria tributar a Recorrente duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

Sobre este ponto especificamente, embora não seja recomendável, não há no ordenamento jurídico regra que vede expressamente o bis in ibidem, principalmente caso reste caracterizado o descumprimento do regulamento no que diz respeito às regras de dedutibilidade de despesas.

No caso, a metodologia do cálculo das perdas não técnicas, bem como a possibilidade de tal parcela, ainda que limitadamente, compor o preço cobrado do consumidor, convencem-me 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 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018).

Assim, ainda que se busque afastar o reconhecimento da referida despesa como operacional, nota-se que sob este ponto, peço vênica para transcrever excerto do “Submódulo 2.6 – Perdas de Energia”, produzido pela ANEEL:

“5. As Perdas Não Técnicas regulatórias são definidas para todo o ciclo tarifário na forma de uma trajetória decrescente, ou de uma meta fixa, ou combinação das duas.

6. A abordagem adotada pela ANEEL para a definição dos limites de perdas não técnicas é o da comparação entre as concessionárias com área de concessão semelhantes.

7. Tal comparação se dá, essencialmente, a partir da construção de um ranking de complexidade no combate às perdas não técnicas. Por se tratar de um problema de natureza socioeconômica, a comparação envolve a identificação dos principais fatores que diferenciam as empresas. O resultado da comparação, quando controlada para essas heterogeneidades, é que a eficiência no combate às perdas passa a ser o principal fator explicativo para as perdas praticadas, tornando-as comparáveis segundo a eficiência.

8. Os limites regulatórios são definidos a partir de benchmarks de perdas não técnicas, que se caracterizam por operarem em áreas de concessão tão ou mais complexas que a da concessionária em análise, porém, praticando um nível de perdas não técnicas em patamar inferior.

(...)

E mais, como a própria PGFN indica, as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”. Neste aspecto, o tratamento regulatório da matéria, em meu entendimento, autoriza seu tratamento como despesa operacional.

Entendimento semelhante ao da própria Receita Federal na SC 27/2008, em que a RFB considerou as perdas técnicas e não técnicas como custos intrínsecos à distribuição da energia elétrica, uma vez que elas compunham a tarifa, conforme regulamentação da própria ANEEL. Ao entender desta forma, sem diferenciar o tratamento fiscal das despesas técnicas e não técnicas, ficou referendado o entendimento das empresas no sentido de que as despesas eram consideradas como custos da atividade para fins de IRPJ e CSLL.

Com efeito, o E. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, ao proferir seu voto, também se valeu de sólidos argumentos extraídos do voto da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo n. 16682.721141/2018-13, acórdão n. 1402-004.517, em que a Conselheira, de forma percuciente, reconheceu a complexidade da atividade de distribuição de energia elétrica e a impossibilidade de eliminar totalmente as perdas, mesmo com investimentos em tecnologia e controle.

A I. Conselheira destacou, ainda, que a própria ANEEL, ao considerar as perdas na fixação da tarifa de energia elétrica, demonstra o entendimento de que tais perdas não são totalmente gerenciáveis. Afinal, para garantir o cumprimento do contrato de concessão e o fornecimento de energia a todos os cidadãos, a distribuidora não pode se furtar a operar em áreas com maior complexidade

socioeconômica, mesmo que isso implique em níveis mais elevados de perdas não técnicas.

Quanto às perdas não técnicas que excedem o limite regulatório, a recorrente alega que são dedutíveis como despesa operacional, com base no art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, por ter apresentado notícia crime à autoridade policial em 13/09/2018.

A fiscalização considerou a notícia crime intempestiva e genérica, não atendendo aos requisitos do art. 376 do RIR/2018, que exige a apresentação de queixa perante a autoridade policial.

Entretanto, a legislação tributária, ao utilizar o termo “queixa”, o fez de forma inadequada, devendo ser interpretado como “notícia de crime”. A notícia de crime, diferentemente da queixa crime, não exige a individualização dos autores do delito, bastando a comunicação do fato à autoridade policial.

A exigência de individualização dos autores dos furtos de energia, em um contexto de complexa realidade socioeconômica como a brasileira, seria desarrazoada e, muitas vezes, impossível de ser cumprida. A recorrente, como concessionária de serviço público, tem a obrigação de fornecer energia elétrica a toda a população, inclusive em áreas com altos índices de furtos e com presença de grupos criminosos, onde a identificação precisa dos autores se torna extremamente difícil.

Diante disso, entendo que a notícia crime apresentada pela recorrente, ainda que genérica, atende aos requisitos do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, sendo suficiente para comprovar a ocorrência dos furtos e permitir a dedução das perdas não técnicas que excedem o limite regulatório.

Mas não é esse o cerne da questão. Cumpre-nos registrar que as PNT, mesmo as que excedam o limite regulatório, também devem ser consideradas como “custo” e não como despesa, conforme explicaremos a seguir.

Ao considerarmos a natureza intrínseca das perdas não técnicas na atividade de distribuição de energia elétrica, resta evidenciado que tais perdas devem ser consideradas como custo. A lógica é simples: a energia elétrica adquirida pela distribuidora é registrada contabilmente como um ativo. No momento do “fornecimento” da energia, deve ocorrer a baixa desse ativo, com o correspondente reconhecimento do custo. As perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas pela ANEEL na tarifa ou não, representam uma parcela da energia adquirida que, embora não tenha sido efetivamente vendida, gera um custo para a distribuidora no momento da baixa do ativo, pois a distribuidora, para cumprir com a sua atividade-fim, precisa adquirir energia considerando as perdas.

Corroborando essa análise, o Pronunciamento Contábil CPC 16 (Estoques), embora não trate especificamente de energia elétrica, estabelece que as perdas normais inerentes à produção ou prestação de serviços devem ser consideradas

como parte do custo. As perdas não técnicas, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, se enquadram nesse conceito.

Assim, as perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite regulatório, devem ser consideradas como parte integrante do custo da energia fornecida, refletindo a realidade da operação e a técnica contábil aplicável à atividade de distribuição de energia elétrica.

Em outras palavras, a energia perdida, por furto ou por outros fatores não técnicos, não deixa de ter sido adquirida e, portanto, de ter gerado um “custo” para a distribuidora quando da baixa do ativo (do fornecimento). Ao classificarmos as perdas não técnicas como custo (e não como despesa), por sua natureza intrínseca à atividade operacional da empresa, não cabe a análise de critérios restritivos de dedutibilidade aplicáveis às despesas, conforme previstos no art. 311 do RIR/18 ou no art. 299 do RIR/99 (necessidade, usualidade e normalidade). A classificação como custo reconhece que tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas.

Em suma, a atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, dada sua complexidade e as circunstâncias socioeconômicas do país, implica inevitavelmente a ocorrência de perdas não técnicas, sejam elas dentro ou além do limite regulatório. Negar a dedutibilidade dessas perdas, sob o argumento de que seriam evitáveis por meio de uma gestão mais eficiente, ignora três aspectos fundamentais: (1) a realidade operacional das distribuidoras, que enfrentam desafios como ligações clandestinas e dificuldades de fiscalização em áreas de risco; (2) o contexto jurídico institucional brasileiro, que impõe às concessionárias a obrigação de fornecer energia de forma universal, incluindo áreas economicamente inviáveis ou de alto risco, sem a contrapartida de mecanismos eficazes de prevenção e punição dos furtos de energia; e (3) o próprio arcabouço regulatório estabelecido pela ANEEL, que reconhece a inevitabilidade dessas perdas ao incorporá-las, ainda que parcialmente, no cálculo tarifário. Esse reconhecimento regulatório reforça a natureza de custo operacional das perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite estabelecido. Portanto, sua dedutibilidade integral para fins tributários não apenas reflete a realidade econômica da operação, mas também se alinha com os princípios contábeis e com a lógica regulatória do setor elétrico brasileiro.

Diante desses aspectos, cabe questionar: seria possível então garantir o fornecimento de energia elétrica a todos os cidadãos sem incorrer em perdas não técnicas? A resposta é inequivocamente negativa.”

E mais recentemente - em janeiro de 2025 -, outro acórdão foi proferido seguindo o entendimento majoritário neste preciso sentido:

“DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUÇÃO COMO CUSTO. As perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Sua natureza intrínseca à operação e o reconhecimento regulatório corroboram esta classificação. A energia perdida representa um custo efetivo para a distribuidora, sendo parte indissociável do processo de fornecimento de energia elétrica no contexto brasileiro. A glosa fiscal dessas perdas é, portanto, indevida e deve ser cancelada” (Acórdão nº 1202-001.527, Relator: André Luis Ulrich Pinto, data da Sessão: 28/01/25)

Concluo, portanto, que as perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. A glosa das perdas não técnicas realizada pela fiscalização é indevida, devendo ser cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL.

PIS/COFINS

No que se refere às exigências de PIS e de COFINS, vale ressaltar que a Recorrente já havia optado por realizar os estornos de créditos de PIS e de COFINS correspondentes à parcela da energia elétrica objeto de perdas não técnicas, em obediência à SC COSIT nº 60/2019. No entanto, a autoridade lançadora realizou novo cálculo do valor das perdas não técnicas. Como resultado, apurou valor de estorno de créditos de PIS e de COFINS superior àquele implementado pela Recorrente, formulando exigências fiscais em relação a esses tributos.

Assim, como defendido pela Recorrente a autuação decorreu apenas dos cálculos equivocados da autoridade lançadora em razão de ter apurado 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.

ASSIM, ENTENDO QUE O PROCESSO ESTÁ PRONTO PARA JULGAMENTO, NÃO HAVENDO NECESSIDADE DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos em sua integralidade.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto, redator designado

Houve acurado debate por esta Turma Julgadora em face do voto de qualidade apresentado pela i. Relatora, tendo sido decidido, por maioria de votos, a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem da RFB afira e comprove os cálculos dos valores presentes nos lançamentos.

A autuação fiscal envolve a exigência de IRPJ, CSLL, contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS") e da contribuição para financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), tendo em vista a (i) indedutibilidade das perdas não técnicas de energia elétrica para fins da apuração do IRPJ e da CSLL (falta de atendimento dos requisitos do artigo 46 da Lei nº 4.506/1964 para que sejam deduzidas), e (ii) estorno de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, em virtude da parcela da energia adquirida cujo objeto foram as perdas não técnicas.

Assim sendo, 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.

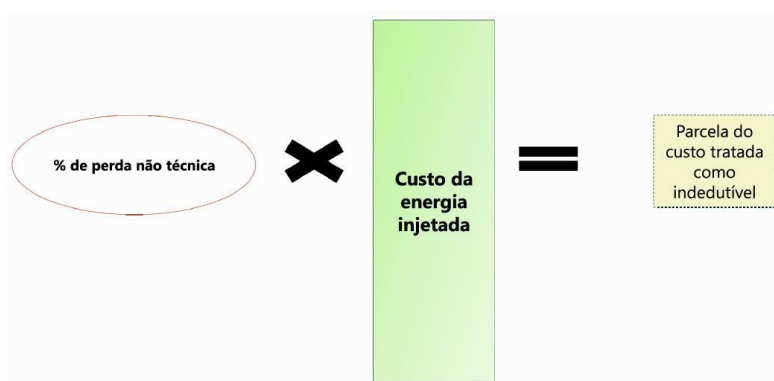
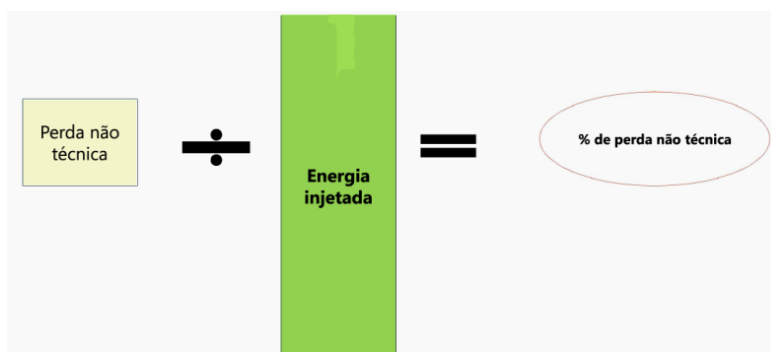
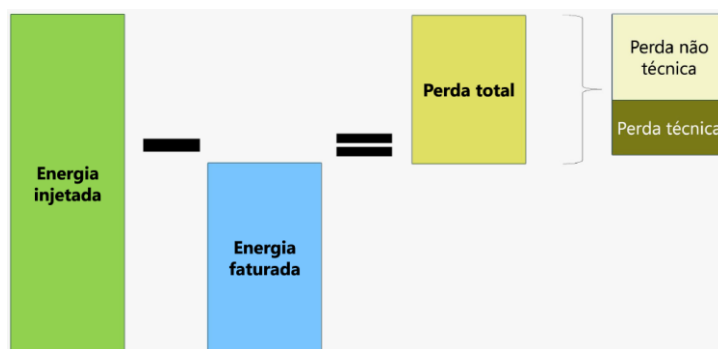
Contudo, para enfrentar-se o cerne da controvérsia que reside em definir os critérios de dedutibilidade das chamadas perdas não técnicas, assim entendidas todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição etc.,

corresponde à diferença entre as perdas na distribuição e as perdas técnicas, aferidas em megawatt hora(MWh), é preciso verificar se a base de cálculo considerada pela Autoridade Fiscal está correta.

Pois bem.

Alega a Recorrente que houve erro na elaboração dos cálculos das perdas não técnicas, vez que a Autoridade Lançadora teria violado metodologia da ANEEL, incorrido em equívocos lógicos e matemáticos evidentes.

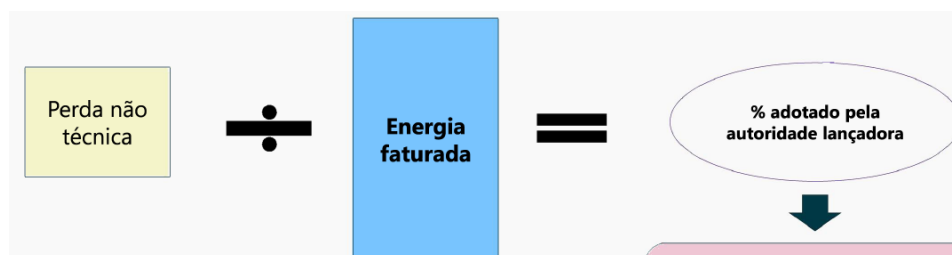
Explica a contribuinte que o percentual das perdas não técnicas deve ser calculado a partir da seguinte equação, nos termos dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET):



Com efeito, para apuração do valor em reais das perdas não técnicas, a Fiscalização deveria ter aplicado o percentual apurado com base na fórmula acima, sobre o custo da energia injetada pela Recorrente no sistema de distribuição.

Esse custo corresponde tanto ao valor deduzido na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, quanto a base para apropriação de créditos da não cumulatividade de PIS e da COFINS. Logo, qualquer questionamento quanto à dedutibilidade ou ao creditamento deve tomar como referência esse custo de energia injetada.

Todavia, ao calcular o percentual das perdas não técnicas utilizados nos lançamentos, a Autoridade Lançadora dividiu o montante das perdas não técnicas (MWh) pelo montante de energia faturada e não pela energia injetada:



Desta forma, o erro do Fisco consistiu na apuração do percentual das perdas não técnicas, pois teria ocorrido majoração artificial da parcela do custo da energia adquirida atribuída às perdas não técnicas.

Em outras palavras, ao apurar o percentual mediante a divisão do valor das perdas não técnicas pelo montante de energia faturada, a Fiscalização teria cometido erro que acarretou perdas não técnicas muito superior àquele calculado pela Recorrente.

Portanto, torna-se necessária a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem da RFB esclareça os seguintes pontos:

- (i) Indique qual foi a forma de apuração das perdas não técnicas;
- (ii) Informe se os cálculos realizados estão de acordo com as regras dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET);
- (iii) Elabore relatório circunstanciado, com as conclusões relacionadas aos questionamentos apresentados, bem como acrescentadas eventuais razões adicionais que auxiliem na solução do litígio; e,
- (iv) Que seja dada ciência à Recorrente, com prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação caso seja de seu interesse. Findado o prazo, apresentada ou não a manifestação, os autos deverão retornar à esta Turma Julgadora para o prosseguimento do julgamento.

Dispositivo

Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, determino a **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, a fim de que a unidade de origem da RFB atenda ao contido nos itens (i) a (iv) acima dispostos.

Assinado Digitalmente

Alessandro Bruno Macêdo Pinto