



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.720077/2020-66
ACÓRDÃO	1101-001.349 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª TURMA DA DRJ03 (Acórdão 103-000.316, e-fls. 2809 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela autuada, mantendo os créditos tributários constituídos.

Em síntese, a Autoridade Fiscal entende que as PNT, por não serem inerentes à atividade da empresa, não podem ser consideradas custos. 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.

No caso em análise, a Eletropaulo apresentou representação à Polícia Civil, mas de forma genérica e após o início da ação fiscal, o que, para a fiscalização, não atende aos requisitos legais.

Diante disso, a Autoridade Fiscal glosou as PNT, totalizando R\$ 418.897.277,64 em 2015 e R\$ 340.252.987,02 em 2016, e constituiu crédito tributário de IRPJ e CSLL, aplicando as alíquotas de 15% + 10% (IRPJ) e 9% (CSLL) sobre os valores glosados.

Adicionalmente, a fiscalização identificou que a Eletropaulo recolheu as estimativas mensais de IRPJ e CSLL considerando as PNT como dedutíveis, o que resultou em recolhimento a menor. Aplicou-se, então, a multa isolada de 50% prevista no art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/1997 sobre os valores não recolhidos.

Transcrevo integralmente o relatório da decisão recorrida, que sumariza os fatos ocorridos até aquele momento.

Do Relatório da Decisão Recorrida

Trata-se de procedimento fiscal deflagrado por meio do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF 0812800-2018-00068-4, alcançando os tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, apurados no anos-calendário 2015 e 2016, referindo-se o presente processo aos lançamentos abaixo quantificados (valorados para pagamento até 30/01/2020):

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	R\$	398.145.490,53
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	R\$	143.773.371,86
Total do Crédito Tributário	R\$	541.918.862,39

O auto de infração do IRPJ se encontra acostado às fls. 2620/2632 e o da CSLL às fls. 2633/2644, tendo a Fiscalização concluído pela ocorrência das infrações adiante apresentadas:

- Glosa das Perdas Não Técnicas na apuração do IRPJ e da CSLL,
- Multa Isolada decorrente da falta de recolhimentos do IRPJ e da CSLL sobre bases de cálculo estimadas.

Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 2645/2679)

A minudente descrição dos fatos é encontrada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2645/2679, a seguir apresentado em suas partes mais relevantes:

Identificação do Sujeito Passivo

- o contribuinte tem por mais relevante objeto social a atividade de exploração de serviços públicos de energia, principalmente a elétrica, desempenhada nos termos do Contrato de Concessão nº 162/98 celebrado junto à União, o qual regula a prestação dos serviços nos seguintes municípios do Estado de São Paulo: Barueri, Cajamar, Carapicuíba, Cotia, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Itapeverica da Serra, Itapevi, Jandira, Juquitiba, Mauá, Osasco, Pirapora do Bom Jesus, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, Santana de Parnaíba, Santo André, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Lourenço da Serra, São Paulo, Taboão da Serra e Vargem Grande Paulista;
- nos anos-calendário 2015 e 2016, a apuração do IRPJ e da CSLL deu-se com a adoção da sistemática do lucro real anual.

Natureza Jurídica e Regulação das Perdas de Energia Elétrica

- a energia elétrica é considerada bem móvel, conforme disposto no art. 83, I da Lei 10.406/2002 (novo Código Civil), estando sujeita ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), de acordo com o art. 155 da Constituição Federal;
- a distribuição de energia é serviço público, cujas concessões/permissões são disciplinadas por meio da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, que também instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, responsável pela regulação do setor;
- à ANEEL cabe estabelecer tarifas visando, em síntese, assegurar às concessionárias receita suficiente para: cobrir os custos; remunerar o capital investido; estimular os investimentos necessários à expansão da capacidade; promover ganhos de eficiência; e garantir um atendimento com qualidade ao consumidor;
- no curso da atividade de distribuição de energia elétrica, nem toda energia adquirida é fornecida ao consumidor uma vez que ocorrem perdas no processo, sendo que a metodologia aplicada ao cálculo das perdas de energia elétrica também é definida pela ANEEL;

- a Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição (TUSD) cobrada dos consumidores conectados aos sistemas elétricos das concessionárias de distribuição é composta, dentre outros, pelas perdas técnicas e não técnicas;
- a definição matemática da perda total de energia corresponde à diferença entre a energia injetada no sistema e a energia fornecida ($PERDAS\ TOTAIS\ DE\ ENERGIA = ENERGIA\ INJETADA - ENERGIA\ FORNECIDA$);
- a Energia Fornecida é definida como a energia ativa entregue medida ou estimada, nos casos previstos pela legislação, a outras distribuidoras, às unidades consumidoras cativas e livres, mais o consumo próprio;
- as Perdas Totais de Energia na distribuidora, por sua vez, são das modalidades Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas;
- as Perdas Técnicas são inerentes ao transporte da energia, tais como transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito Joule), perdas nos núcleos dos transformadores, etc.;
- as Perdas Não Técnicas, também chamadas comerciais, decorrem principalmente de furto ou fraude (ligação clandestina, desvio da rede, adulteração de medidor, etc.) e erros de medição e de faturamento;
- a metodologia de cálculo das Perdas Técnicas Regulatórias é definida pela ANEEL no Módulo 7 do PRODIST (Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional) e tem por base a aplicação de critérios técnicos sobre dados das concessionárias/permissionárias;
- os valores percentuais das Perdas Técnicas no período sob exame foram de 5,21% (janeiro/2015 a junho/2015) e de 5,11% (julho/2015 a dezembro/2016) sobre o total da energia injetada, conforme Resoluções Homologatórias ANEEL nº 1.317, de 2 de julho de 2012, e nº 1.920, de 30 de junho de 2015;
- as Perdas Não Técnicas, por sua vez, são calculadas a partir da diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas ($PERDAS\ NÃO\ TÉCNICAS = PERDAS\ TOTAIS\ DE\ ENERGIA - PERDAS\ TÉCNICAS$);
- conforme informação colhida no sítio da ANEEL na internet, “o consumidor regular arca pela fraude ou furto de energia [perda não técnica] na sua tarifa [até o limite regulatório]. Entretanto, os valores regulatórios das perdas não técnicas, obtidos por critérios de eficiência, são normalmente inferiores aos valores praticados pelas concessionárias de distribuição. A regulação por incentivos adotada pela ANEEL, quando observada ineficiência da gestão da concessionária, limita o repasse das perdas não técnicas para a conta de energia”;
- portanto, os valores regulatórios de perdas não técnicas de energia correspondem à parcela da PNT passível de compor a tarifa de energia elétrica e, como informado pela ANEEL, estes valores são inferiores aos valores reais praticados pela concessionária/permissionária de distribuição de energia elétrica;

- os valores regulatórios de perdas não técnicas da ELETROPAULO nos anos de 2015 e 2016 também estão dispostos nas Resoluções Homologatórias nº 1.317/2012 e nº 1.920/2015 da ANEEL, em conformidade com a tabela a seguir transcrita:

Período	PNT
Janeiro/2015 a Junho/2015	8,56%
Julho/2015 a Junho/2016	8,53%
Julho/2016 a Dezembro/2016	8,49%

- a diferença de custos entre a perda não técnica regulatória e a perda não técnica real é de responsabilidade da concessionária.

Valoração da Perda Não Técnica de Energia Elétrica pela Auditoria Fiscal

- a explanação da metodologia de cálculo pela Fiscalização adotada, para fins de chegar aos valores em reais das Perdas Não Técnicas praticadas pelo contribuinte nos anos de 2015 e 2016 é encontrada entre os itens 66 e 71 do TVF, o que resultou na elaboração do demonstrativo a seguir reproduzido:

Tabela 7 – Perda Não Técnica – Fiscalização:

Descrição	Energia Injetada (A)	Mercado Cativo Medido (B)	Mercado Livre Medido (C)	Consumo próprio e outros sistemas (D)	Perdas Técnicas Regulatórias - % ANEEL (E)	Perda de Energia Total (Energia Injetada - Mercado Cativo - Mercado Livre - Consumo Próprio) (F)	Perda Técnica Regulatória (% s/ Energia inj.) (G = A*E)	Perda Não Técnica (H = F - G)	Preço médio compra energia (I)	Perda Não Técnica (J = H*I)
	MWh	MWh	MWh	MWh	% s/inj.	MWh	MWh	MWh	R\$/Mwh	R\$
jan/15	4.393.672,62	-3.244.925,97	-723.692,99	-3.181,00	5,21%	421.872,67	228.866,41	193.006,26	174,84	33.745.380,08
fev/15	3.932.945,59	-2.900.578,58	-675.567,10	-3.146,00	5,21%	353.653,91	204.867,14	148.786,78	178,75	26.595.716,52
mar/15	4.330.231,13	-3.194.938,26	-730.142,10	-3.119,00	5,21%	402.031,77	225.561,74	176.470,03	175,66	30.999.515,30
abr/15	4.015.913,64	-2.952.393,76	-676.038,35	-3.100,00	5,21%	384.381,52	209.188,94	175.192,58	178,59	31.288.256,60
mai/15	4.034.209,63	-2.940.543,59	-674.001,83	-3.074,00	5,21%	416.590,21	210.141,98	206.448,23	176,16	36.367.652,17
jun/15	3.869.705,99	-2.866.498,96	-626.842,95	-3.020,00	5,21%	373.344,08	201.572,99	171.771,09	191,34	32.866.269,26
jul/15	3.969.975,19	-2.915.027,30	-655.862,33	-3.035,00	5,11%	396.050,57	202.865,73	193.184,83	190,83	36.866.254,87
ago/15	4.005.312,51	-2.917.185,66	-651.975,97	-3.060,00	5,11%	433.090,88	204.671,47	228.419,41	188,17	42.982.175,11
set/15	3.993.996,60	-2.943.309,71	-653.697,75	-3.056,00	5,11%	393.933,14	204.093,23	189.839,91	188,31	35.749.407,87
out/15	4.133.895,12	-3.040.271,59	-669.401,73	-3.105,00	5,11%	421.116,80	211.242,04	209.874,76	187,25	39.299.718,49
nov/15	3.966.299,47	-2.941.893,52	-632.007,76	-3.102,00	5,11%	389.296,20	202.677,90	186.618,29	191,71	35.777.420,82
dez/15	4.024.708,33	-2.998.750,97	-623.688,29	-3.109,00	5,11%	399.160,06	205.662,60	193.497,47	187,91	36.359.510,55
jan/16	3.955.910,29	-2.937.364,81	-651.509,79	-3.126,00	5,11%	363.909,69	202.147,02	161.762,68	144,95	23.447.626,50
fev/16	3.999.481,40	-2.915.587,95	-648.595,66	-3.130,00	5,11%	432.167,79	204.373,50	227.794,29	149,48	34.049.771,77
mar/16	4.238.101,75	-3.117.577,76	-700.957,28	-3.112,00	5,11%	416.454,70	216.567,00	199.887,70	138,88	27.759.622,08
abr/16	4.168.784,90	-3.029.469,55	-687.061,53	-3.104,00	5,11%	449.149,83	213.024,91	236.124,92	141,05	33.304.602,73
mai/16	3.907.465,48	-2.877.562,03	-668.548,77	-3.043,00	5,11%	358.311,68	199.671,49	158.640,20	136,28	21.619.050,02
jun/16	3.834.943,31	-2.759.063,19	-661.038,20	-3.112,00	5,11%	411.729,92	195.965,60	215.764,32	139,19	30.031.733,27
jul/16	3.867.119,92	-2.774.036,73	-702.387,31	-2.929,00	5,11%	387.766,89	197.609,83	190.157,06	140,19	26.657.675,19
ago/16	3.959.771,77	-2.819.352,25	-724.290,01	-2.979,00	5,11%	413.150,51	202.344,34	210.806,17	141,19	29.763.233,00
set/16	3.828.824,13	-2.722.244,58	-728.064,13	-3.045,00	5,11%	375.470,43	195.652,91	179.817,52	142,19	25.567.834,01
out/16	4.013.826,71	-2.806.392,49	-783.941,17	-3.007,00	5,11%	420.486,05	205.106,54	215.379,50	143,19	30.839.689,30
nov/16	3.905.720,27	-2.735.716,60	-784.066,93	-3.044,00	5,11%	382.892,73	199.582,31	183.310,43	144,19	26.431.103,86
dez/16	4.038.265,94	-2.820.573,62	-795.680,26	-3.648,00	5,11%	418.364,06	206.355,39	212.008,67	145,19	30.781.045,30

IRPJ/CSLL – Infração Glosa das Perdas Não Técnicas

- o contribuinte informou, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 04, que os valores de energia elétrica adquiridos, objeto de perdas técnicas e não técnicas, compuseram o custo da compra e, consequentemente, reduziram o lucro real apurado nos anos-calendário 2015 e 2016;

- a dedutibilidade dos montantes despendidos a título de perdas de energia elétrica, para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, encontra regramento no disposto pela Solução de Consulta COSIT nº 03/2017;
- no entendimento da Administração, portanto, e é essa a posição que aqui se deve adotar, as perdas não técnicas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica; como a própria Aneel deixa claro em suas resoluções, tais perdas decorrem de furtos de energia, de erros de medição, etc, ou seja, encontram uma relação direta com a gestão comercial da própria distribuidora;
- tal qual na apuração do PIS e da COFINS, o tratamento tributário dispensado às perdas técnicas e às perdas não técnicas é distinto; como já elucidado, a perda técnica é inerente ao transporte de energia e, por esta razão, integra o custo do valor do serviço de energia elétrica prestado, nos termos do art. 46, da Lei 4.506/1964;
- as perdas não técnicas, por outro lado, são associadas a furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc;
- é evidente que tais valores não compõem custos; aliás, furtos, fraudes e erros de medição não são apenas desnecessários à prestação do serviço de distribuição/revenda de energia, são, antes de tudo, indesejáveis;
- mesmo que se reconheça a eventualidade dos furtos de energia, conhecidos “gatos”, o mero caráter usual da perda por si só não tem o condão de caracterizá-la como custo (ou despesa) dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos da legislação fiscal como descrito na seqüência;
- regra geral, as parcelas de PNT não poderiam se enquadrar como despesas operacionais uma vez que são desnecessárias à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora, não se enquadrando nas premissas do *caput* do art. 47 da Lei 4.506/1964;
- a aludida norma permite as exceções previstas no § 3º do art. 47 da Lei 4.506/1964, segundo o qual “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”;
- dispondo sobre o acima referido § 3º do art. 47 da Lei 4.506/1964, tem-se o Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, norma a estabelecer a necessidade da observância dos seguintes pressupostos: existência de prejuízo em decorrência da Perda Não Técnica; imputabilidade da autoria a terceiros; e existência de queixa perante a autoridade policial;
- a fiscalizada apresentou cópia de Ofício protocolado em 13/09/2018 dirigido à Delegacia Seccional da Polícia Civil de Carapicuíba/SP, com notificação sobre furtos de energia ocorridos entre os anos de 2013 e 2018;
- todavia, o início da ação fiscal se deu em 21/05/2018, antes mesmo do protocolo do requerimento perante a Delegacia da Polícia Civil, datado de 13/09/2018;

- o contribuinte fez representação genérica ao Delegado Seccional da Polícia Civil de Carapicuíba-SP, sem qualquer identificação dos responsáveis pelos furtos; ou seja, não há imputação da autoria;
- a representação à autoridade policial é extemporânea, posto que tal documento sequer existia à época da apuração dos tributos sob exame para validar as deduções de parcelas de perdas não técnicas de energia realizadas pelo sujeito passivo nos anos-calendário 2015 e 2016;
- o protocolo “tardio”, após o inicial da ação fiscal, sugere também que foi efetuado intuito de legitimar o procedimento fiscal outrora adotado pela empresa sem amparo legal do § 3º do art. 47 da Lei 4.506/1964;
- o Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973 dispõe que o § 3º do art. 47 da Lei 4506/64 possui caráter de exceção, devendo ser interpretado restritamente; dessa maneira, não caracterizam representação criminal à autoridade policial comunicados meramente protocolares, sem a individualização dos fatos ilícitos e realizados anos após as ocorrências;
- por todo o acima exposto, considera-se que a fiscalizada não cumpriu os requisitos legais para a dedução das perdas não técnicas do lucro tributável das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- os valores mensais deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constam na Tabela 7, coluna Perda Não técnica de Energia (H), supra; os valores totais das glosas para cada ano-calendário está descrito abaixo:

Período de Apuração	Valor Total da Glosa (R\$)
2015	418.897.277,64
2016	340.252.987,02

IRPJ/CSLL – Infração Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ/CSLL sobre as bases de cálculo estimadas

- nos anos de 2015 e 2016, o contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL na sistemática do Lucro Real Anual tendo recolhido estimativas mensais com base em Balancetes de Suspensão/Redução;
- nas estimativas de IRPJ e CSLL levantadas pela fiscalizada, entretanto, foram considerados dedutíveis os valores despendidos a título de perdas não técnicas de energia elétrica, glosados neste auto de infração;
- por esta razão, a apuração das estimativas mensais foi recomposta com o objetivo de levantar valores de IRPJ e CSLL eventualmente não recolhidos pelo sujeito passivo à época;
- a falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devido mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea a, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007;
- foi refeita a apuração das estimativas mensais considerando as glosas relativas a perdas não técnicas; as diferenças apuradas estão demonstradas nas tabelas IRPJ 2015 MULTA

EST, IRPJ 2016 MULTA EST no Anexo IRPJ e CSLL 2015 MULTA EST e CSLL 2016 MULTA EST no Anexo CSLL;

- adotado o procedimento acima referido, foram encontrados os valores de multa isolada a seguir evidenciados:

Tabela 13

TABELA 13 – MULTA PELO NÃO RECOLHIMENTO ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ

Mês de apuração	Multa estimativa mensal	Mês de apuração	Multa estimativa mensal
jan/15	2.952.720,76	jan/16	-
fev/15	2.327.125,19	fev/16	-
mar/15	2.712.457,59	mar/16	3.744.494,29
abr/15	1.344.387,36	abr/16	-
mai/15	4.575.504,65	mai/16	899.257,17
jun/15	2.875.798,57	jun/16	12.087.988,82
jul/15	3.225.797,29	jul/16	-
ago/15	3.760.940,32	ago/16	7.919.493,85
set/15	3.128.073,19	set/16	-
out/15	3.438.725,37	out/16	-
nov/15	-	nov/16	1.206.553,22
dez/15	2.610.629,05	dez/16	11.689.159,06

Tabela 14

TABELA 14 – MULTA PELO NÃO RECOLHIMENTO ESTIMATIVA MENSAL DE CSLL

Mês de apuração	Multa estimativa mensal	Mês de apuração	Multa estimativa mensal
jan/15	1.062.979,47	jan/16	-
fev/15	837.765,07	fev/16	-
mar/15	976.484,73	mar/16	1.349.097,94
abr/15	479.280,47	abr/16	-
mai/15	1.651.880,66	mai/16	-
jun/15	1.035.287,48	jun/16	3.012.077,21
jul/15	1.161.287,03	jul/16	-
ago/15	1.353.938,52	ago/16	1.608.142,08
set/15	1.126.106,35	set/16	-
out/15	1.237.941,13	out/16	-
nov/15	-	nov/16	-
dez/15	1.394.781,75	dez/16	3.543.286,66

A notificação da pessoa jurídica interessada deu-se pela via postal no dia 22/01/2020, fl. 2864.

Impugnação (e-fls. 2688/2717)

Conforme consta do Termo de Solicitação de Juntada de fl. 2686, no dia 19/02/2020 foi peticionada a juntada da Impugnação de fls. 2688/2717, a seguir resumidamente apresentada:

Definições e Conceitos das Perdas Técnicas e Não Técnicas na Distribuição de Energia Elétrica

- as perdas na distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores, essas perdas podem ser técnicas ou não técnicas;

- as Perdas Técnicas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia; inevitavelmente, uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras, por exemplo;
- as Perdas Não Técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento; essas perdas, também denominadas em sua maioria e popularmente como “gatos”, estão em grande medida associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão;
- as Perdas Não Técnicas, notadamente aquelas decorrentes do furto de energia elétrica, são perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, tanto que a ANEEL inclui as referidas perdas na composição da tarifa de energia, observado o limite regulatório;
- essas perdas são estabelecidas nos processos de revisão tarifária periódica de cada distribuidora, que ocorre em ciclos de 3, 4 ou 5 anos, mediante a fixação de percentuais regulatórios nas Resoluções Homologatórias da ANEEL;
- a abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de Perdas Não Técnicas é o da análise comparativa;
- essa comparação é efetuada a partir da construção de um *ranking* de complexidade das áreas de concessão, que permite aferir a eficiência de cada distribuidora no combate às Perdas Não Técnicas; a partir da análise comparativa é definida uma meta de Perdas Não Técnicas, que se trata de um nível de referência para as Perdas Não Técnicas de uma área de concessão específica.

Da Nulidade dos Autos de Infração Ora Impugnados

- ao analisar o Termo de Verificação Fiscal, nota-se que os Autos de Infração ora combatidos foram lavrados com base no entendimento de que a Impugnante teria dado tratamento fiscal equivocado aos valores referentes às Perdas Não Técnicas na distribuição de energia elétrica;
- conforme será cabalmente demonstrado em capítulo próprio, a Autoridade Fiscal não poderia, por falta de amparo legal, ter glosado a integralidade das Perdas Não Técnicas de energia elétrica, visto que até o limite regulatório delimitado pela ANEEL tais perdas integram o custo do serviço prestado e compõem a tarifa de energia elétrica, razão pela qual podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos artigos 45, § 2º, e 46, inciso V, ambos da Lei nº 4.506/1964;
- a Autoridade Fiscal realizou uma análise superficial dos fatos e da legislação regulatória e tributária aplicáveis;
- a Autoridade Fiscal não buscou compreender as particularidades da atividade desempenhada pela Impugnante, pois, caso tivesse, não teria lavrado os Autos de Infração em comento, dado que o tratamento fiscal conferido pela Impugnante aos valores referentes às Perdas Não Técnicas na distribuição de energia elétrica está de acordo com a legislação regulatória e tributária sobre o tema;

- tratando-se os Autos de Infração de atos administrativos, um dos seus requisitos fundamentais é a motivação, no qual são expostos os seus motivos e a fundamentação, compreendendo: (i) a regra de direito; (ii) os fatos em que o agente se baseou para decidir; e (iii) a relação de pertinência entre os fatos ocorridos e o ato praticado; os lançamentos fiscais ora combatidos passaram longe de todas essas exigências;
- a necessidade de motivação decorre não somente do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, que prescreve a necessidade de observância ao princípio da legalidade pela Administração Pública, mas também dos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, insculpidos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal;
- como espécie do gênero lançamento, qualquer auto de infração deve indicar e evidenciar a ocorrência de todos os pressupostos de direito e de fato que, em conjunto, fundamentam o crédito tributário constituído, delimitando o aspecto material da exigência, o montante do tributo porventura devido e a penalidade efetivamente aplicável àqueles pressupostos;
- é o que determina o art. 142 do CTN;
- deve o Fisco investigar os fatos para que possa efetivamente conhecê-los e, a partir do seu conhecimento, subsumi-los às normas legais, de modo a concluir pela correção ou pela incorreção dos atos praticados pelo contribuinte;
- se concluir pela incorreção, a D. Fiscalização tem o dever de declarar de forma precisa e minuciosa o comportamento praticado e em que medida ele contraria a lei, apontando o dispositivo legal infringido e a sanção aplicada;
- no presente caso, os Autos de Infração foram lavrados sem o preenchimento destes requisitos mínimos exigidos pelo ordenamento para um lançamento válido;
- ao assim proceder, a D. Fiscalização inverteu o ônus da prova, atribuindo à Autora o dever de comprovar que o tratamento fiscal dado aos valores referentes às Perdas Não Técnicas está correto;
- não obstante competir ao Fisco o ônus da prova, a Autoridade Fiscal em momento algum realizou o seu dever de fiscalizar em busca da verdade material;
- em razão da ausência de preenchimento dos requisitos básicos elencados na legislação de regência, os Autos de Infração ora combatidos são manifestamente nulos.

Da Legitimidade da Dedução das Perdas Não Técnicas Até o Limite Regulatório (artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964)

- em princípio, todos os custos e despesas são dedutíveis do lucro real, independentemente de haver expressa disposição legal declarando a dedutibilidade deste ou daquele encargo;
- a Lei nº 4.506/1964, em seu artigo 46, inciso V (base legal do artigo 291, inciso I, do RIR/99), dispõe que são custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como as perdas razoáveis inerentes à atividade desempenhada pelo contribuinte;
- as Perdas Não Técnicas, notadamente aquelas decorrentes do furto de energia elétrica e outras, são perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, tanto que a

ANEEL inclui as referidas perdas na composição da tarifa de energia, observado o limite regulatório;

- a própria RFB reconhece que as referidas perdas são razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, ao considerá-las como insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS (Solução de Consulta COSIT nº 27, de 9 de setembro de 2008);
- os custos contabilizados e comprovados são dedutíveis, independentemente de uma disposição legal que os declare dedutíveis, e somente não o são quando uma norma legal excepcional vedar a dedução fiscal ou estabelecer outra regra a respeito;
- é inequívoco que os custos operacionais (Perdas Não Técnicas regulatórias) incorridos pela Impugnante foram regularmente contabilizados e comprovados;
- a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados; e o que dispõem os artigos 923 e 924 do RIR/99;
- considerando que os custos com a compra da energia foram devidamente escriturados e comprovados pela Impugnante, posto que, em momento algum, a autoridade administrativa fez prova da inveracidade dos fatos registrados em sua contabilidade, os valores referentes às Perdas Não Técnicas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sobretudo considerando que não há norma legal excepcional vedando a dedução fiscal em comento;
- ao impedir a Impugnante de deduzir os custos/despesas decorrentes das Perdas Não Técnicas e considerando que os custos de tais despesas compõem o preço da tarifa de energia elétrica, a Autoridade Fiscal está sujeitando a Impugnante à verdadeira hipótese de *bis in idem*.

Da Dedutibilidade das Perdas Não Técnicas que Excedem os Limites Regulatórios (artigo 47 da Lei nº 4.506/1964)

- no tocante aos valores referentes às Perdas Não Técnicas acima dos limites regulatórios estabelecidos pela ANEEL, eles também são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois se enquadram nas hipóteses descritas no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (base legal dos artigos 299 e 364 do RIR/99);
- despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;
- por meio desse dispositivo legal, pretendeu o legislador impor algumas condições para que as pessoas jurídicas possam considerar determinadas despesas como sendo operacionais e, consequentemente, deduzi-las para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos;
- somente as despesas que tiverem as características anteriormente mencionadas é que serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, devendo ser considerados os seguintes requisitos: (i) a despesa deverá ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (ii) a despesa deverá ser usual e normal no tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte que a suportou;

- a necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto social da pessoa jurídica; uma despesa será necessária quando for justificável do ponto de vista gerencial da empresa;
- nesse sentido, a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, como também o posicionamento do antigo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 101-71420);
- Já a usualidade pode ser definida em razão de a despesa ser habitual para a realização do objeto social, ainda que essa despesa não seja reiteradamente verificada na prática. Basta que ela seja justificável do ponto de vista negocial, para que fique evidente o potencial para se tornar usual;
- no que tange à normalidade, há que se considerar se determinada despesa é normal na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social exercido pela empresa, ou seja, se é comumente verificada na realização do objeto social pelas empresas do ramo;
- as despesas serão operacionais (e, portanto, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL) quando forem justificáveis do ponto de vista gerencial, isto é, quando tal dispêndio estiver relacionado às atividades da empresa, ocorrendo em benefício da manutenção da fonte produtora;
- esse é o caso, obviamente, das Perdas Não Técnicas, notadamente aquelas decorrentes do furto de energia elétrica e outras, posto que consideradas como perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia pela própria ANEEL, conforme demonstrado anteriormente;
- especificamente com relação à dedutibilidade das despesas decorrentes de furto, o artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 (base legal do artigo 364 do RIR/99) autoriza a dedução quando apresentada queixa perante a autoridade policial;
- a Impugnante apresentou, em 13 de setembro de 2018, Notícia Crime perante a Delegacia Seccional da Polícia Civil de Carapicuíba - SP expondo os fatos relacionados ao furto de energia no estado de São Paulo, com o escopo de auxiliar as autoridades policiais no combate à esta prática, uma vez que, conforme amplamente noticiado, dentre os Estados da Federação, o estado de São Paulo é um dos mais afetados com a prática delituosa do tipo penal (furto de energia elétrica) previsto no artigo 155, § 3º, do Código Penal;
- na tentativa de fundamentar os lançamentos fiscais ora impugnados, aduz a Autoridade Fiscal que o furto que deu causa às referidas perdas não teria sido devidamente comunicado à autoridade policial;
- para tanto, a D. Fiscalização se pauta no Parecer Normativo CST nº 50/1973, segundo o qual a dedutibilidade prevista no artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/64 estaria condicionada ao preenchimento dos seguintes pressupostos: (i) existência de prejuízo (por furto de energia); (ii) Imputabilidade da autoria a empregados ou terceiros; e (iii) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial;
- do cotejo dos requisitos elencados no artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 (base legal do artigo 364 do RIR/99) com a situação fática tratada nos Autos, denota-se que todos os pressupostos objetivos previstos em Lei foram devidamente cumpridos pela Impugnante: (i) como elemento objetivo, a existência de prejuízo por furto de energia; (ii) como

elemento subjetivo, a autoria de terceiros, ainda que não tenha sido possível à Impugnante nominar cada um deles; (iii) e como elemento formal, a apresentação de queixa crime perante a autoridade policial;

- a Autoridade Fiscal extrapolou os limites da legalidade ao imputar exigências não previstas no § 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, já que no dispositivo legal não há qualquer restrição temporal para que seja apresentada a Notícia Crime, tampouco requisitos mínimos da Notícia Crime;
- a jurisprudência recente do E. CARF sobre o tema é no sentido de que a apresentação de notícia crime é suficiente para atender ao requisito previsto na Lei (Acórdão 1402-002.753);
- exigir da Impugnante a identificação pormenorizada dos autores dos mencionados furtos configura verdadeira imposição de obrigação impossível pois o furto, ilícito penal previsto no artigo 155 do Código Penal, consiste na subtração de coisa alheia móvel, o que, decerto, dificulta a identificação da autoria pela vítima, situação que resta ainda agravada no presente caso na medida em que a Impugnante não é detentora do poder de polícia;
- este tipo de conduta ilícita (furto de energia) é praticado à revelia, de maneira sorrateira, pelos infratores, ou seja, sem o conhecimento das concessionárias de energia, logo, é extremamente difícil conseguir determinar a autoria dos praticantes de tal crime;
- cumpre destacar que as áreas com maior concentração de furtos de energia elétrica coincidem com a elevada concentração destas áreas de ocupação irregular (tecnicamente denominadas Aglomerados Subnormais e popularmente conhecidas como “favelas” e/ou “comunidades”), que usualmente são comandadas por organizações criminosas em razão da ausência de atuação estatal;
- não se afigura razoável a Autoridade Fiscal desconsiderar a Notícia Crime apresentada pela Impugnante por entender que esta não traria consigo dados suficientes para a individualização e penalização dos responsáveis pelos furtos de energia elétrica;
- não há qualquer vedação para que a companhia tenha feito a notícia crime após o início do processo administrativo fiscal.

Da Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base Quando da Lavratura dos Autos de Infração

- a Impugnante foi autuada, também, por ter supostamente deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no período de apuração de 2015 e 2016;
- tal entendimento não merece prosperar pois, mesmo na sistemática dos recolhimentos por estimativa, a qual a Impugnante está sujeita, elabora-se, ao final do ano-base, a declaração de ajuste anual, por meio da qual se verifica se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido;
- os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do períodobase;

- a multa isolada, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base;
- como os Autos de Infração objeto do presente Processo Administrativo foram lavrados após o encerramento dos anos-base autuados, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme reiteradas decisões do CARF e da CSRF;
- tanto isso é verdade que a Súmula CARF nº 8220 afirma que após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas;
- se os tributos não são devidos, as multas também não são (a lógica de que o acessório segue o principal).

Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

- ainda que fosse possível lançar, após o encerramento dos anos-base, a multa isolada, o que se alega a título de argumentação, fato é que não pode haver a cumulação da multa isolada com a multa de ofício;
- analisando-se os Autos de Infração lavrados, é possível constatar que ambas estão sendo exigidas em decorrência de uma única e inseparável infração, de modo que a sua manutenção configura imposição de uma dupla penalidade, o que é inadmissível;
- nesse sentido, citam-se, a título exemplificativo, os acórdãos nº 9101-001.993, 1401-003.183, 1401-000.021, bem como a decisão proferida nos autos do AgRg no REsp 1576289/RS, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, da Segunda Turma, julgado em 19/04/2016;
- ademais, cabe ressaltar que o supracitado entendimento foi consolidado com a edição da Súmula CARF nº 105, que dispõe que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”;
- a Súmula CARF nº 105, aprovada pelo Pleno da CSRF, mostra-se de observância obrigatória tanto às infrações cometidas antes da publicação da Medida Provisória nº 351/2007, quanto àquelas posteriores a esta, de modo que a sua aplicação não poderia ser olvidada no caso em tela, razão pela qual se deve promover o cancelamento das multas isoladas cobradas.

Da Impossibilidade de Exigência de Multas em Caso de Dúvida

- caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este Processo Administrativo, o que se alega *ad argumentandum*, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração;

- ocorre que a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...);
- nesse sentido, a doutrina de Luís Eduardo Schouder;
- caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer-se que esta C. Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto às multas aplicadas nos presentes Autos.

Da Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL

- ao autuar a Impugnante, a Autoridade Fiscal compensou, de ofício, os valores de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL informados em sua Escrituração Contábil Fiscal - ECF, reduzindo, indevidamente, o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL detidos pela Impugnante;
- contudo, não merece prosperar tal assertiva da Autoridade Fiscal, na medida em que as alegadas compensações são indevidas, pois decorrem de mero reflexo das Autuações Fiscais procedidas, as quais, por todas as razões que foram expostas ao longo da presente Impugnação, devem ser canceladas por esta E. Turma Julgadora.

Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

- os juros calculados com base na Taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;
- isso porque o artigo 13 da Lei nº 9.065/1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na Taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos;
- como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa; multa é penalidade pecuniária, não é tributo; é o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo”, contida no artigo 3º do CTN;
- o § 1º do artigo 113 do CTN, ao diferenciar “tributo” de “penalidade pecuniária”, ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem;
- demonstrado que (i) multa não é tributo; e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à Taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal;
- caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício e isolada lançadas nos Autos de Infração ora combatidos.

É o que se tem a relatar.

Do Recurso Voluntário

Em essência, a recorrente reitera as razões apresentadas na impugnação.

[...]

IV. DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO ORA COMBATIDOS

A recorrente alega que o Acórdão recorrido, ao rejeitar a preliminar de nulidade, se baseou apenas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ignorando o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, que estabelece princípios a serem observados pela Administração Pública Federal, como legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Sustenta que os Autos de Infração foram lavrados sem a observância desses princípios, o que os torna nulos. Afirmar que a Autoridade Fiscal, ao glosar a integralidade das Perdas Não Técnicas, desconsiderou a legislação regulatória e tributária que permite a dedução dessas perdas até o limite regulatório definido pela ANEEL, conforme arts. 45, § 2º e 46, V da Lei nº 4.506/1964.

Aduz que a Autoridade Fiscal não se preocupou em compreender as particularidades da atividade de distribuição de energia elétrica e que o trabalho fiscal foi precário, adotando um "atalho" ao lançar os tributos sobre a totalidade das PNT.

Conclui que a fiscalização inverteu o ônus da prova, atribuindo à recorrente o dever de comprovar a correção do tratamento fiscal dado às perdas, e que, por não atender aos requisitos básicos da legislação, os Autos de Infração são nulos.

V. DO DIREITO – DAS RAZÕES QUE JUSTIFICAM A REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO**V.1. DA LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA ELÉTRICA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL****V.1.a. Da dedutibilidade das Perdas Não Técnicas até o limite regulatório (artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964 – base legal do artigo 291, inciso I, do RIR/99)**

A recorrente discorda do Acórdão recorrido, que considerou indedutíveis as Perdas Não Técnicas (PNT) até o limite regulatório, sob o argumento de que não teriam gerado gravame financeiro por serem repassadas aos consumidores via tarifa. Sustenta que, por questões regulatórias, é obrigada a adquirir e pagar por toda a energia consumida na rede, mesmo a não faturada devido às perdas, o que demonstra o ônus financeiro suportado.

Refuta a analogia com perdas cobertas por seguro, pois, no caso, arca com o custo inicial da energia perdida. Alega que impedir a dedução das PNT, que já compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL via tarifa, configura *bis in idem*.

Discorda também da conclusão de que as PNT não são dedutíveis por não serem inerentes à atividade, argumentando que, em princípio, todos os custos e despesas são dedutíveis,

salvo exceções legais. Cita Ricardo Mariz de Oliveira, que afirma que o sistema legal parte do lucro líquido, deduzindo custos e despesas, e apenas discrimina exceções à dedutibilidade.

Invoca o art. 46, V da Lei nº 4.506/1964, que define como custo "as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio

V.1.b. Da dedutibilidade das Perdas Não Técnicas que excedem os limites regulatórios (artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 – base legal dos artigos 299 e 364 do RIR/99)

A recorrente contesta a decisão do Acórdão recorrido que considerou indedutíveis as Perdas Não Técnicas (PNT) acima do limite regulatório, alegando que a exigência de apresentação da notícia crime à autoridade policial antes do início do procedimento fiscal extrapola os limites da lei.

Sustenta que não há requisito legal de data para a apresentação da notícia crime e que, no âmbito penal, basta respeitar os prazos prescricionais, o que foi feito. Afirma que, mesmo sem obrigação legal, apresentou a notícia crime em 13/09/2018, demonstrando a intenção de apurar os fatos criminosos. Destaca que, após a apresentação da notícia crime, o Delegado Seccional determinou a realização de ações conjuntas para combater o furto de energia.

Quanto à alegação de que a notícia crime seria "meramente protocolar" por ser genérica e não individualizar os autores dos furtos, a recorrente argumenta que o art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964 apenas exige a apresentação da queixa, sem impor requisitos mínimos de conteúdo.

Ressalta que a própria Autoridade Fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, reconheceu que a dedutibilidade depende da existência de prejuízo, da imputabilidade da autoria a terceiros e da existência de queixa perante a autoridade policial, requisitos estes que foram cumpridos.

A recorrente argumenta que exigir a individualização dos autores dos furtos configura obrigação impossível, pois o furto de energia é praticado de forma clandestina e sorrateira, dificultando a identificação dos responsáveis. Acrescenta que a dificuldade é agravada pela realidade socioeconômica do estado de São Paulo, com a presença de áreas de ocupação irregular dominadas por organizações criminosas, onde a identificação precisa dos autores se torna inviável.

Sustenta que a Autoridade Fiscal e o Acórdão recorrido desconsideraram a complexa realidade em que a recorrente atua, impondo-lhe obrigação impossível e desconsiderando a notícia crime apresentada. Conclui que a decisão recorrida deve ser reformada para permitir a dedução das PNT que excedem o limite regulatório.

V.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

V.2.a – Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento do Ano-Base de 2015 quando da Lavratura dos Autos de Infração

A recorrente discorda da decisão do Acórdão recorrido que manteve a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa. Alega que o Acórdão recorrido se equivocou ao afirmar que a legislação permite a aplicação da multa mesmo quando a

pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no encerramento do ano-calendário.

Sustenta que, na sistemática de recolhimento por estimativa, a declaração de ajuste anual, elaborada ao final do ano-base, verifica se os pagamentos realizados ao longo do ano foram suficientes ou não. Os recolhimentos por estimativa seriam, portanto, uma antecipação do tributo devido ao final do período.

Argumenta que a multa isolada só poderia ser aplicada caso a fiscalização tivesse verificado a falta de recolhimento, ou recolhimento insuficiente, antes do término do ano-base. Como os Autos de Infração foram lavrados após o encerramento dos anos-calendário de 2015 e 2016, a multa isolada seria incabível, conforme decisões do CARF e da CSRF.

Cita a Súmula CARF nº 82, que afirma ser incabível o lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas após o encerramento do ano-calendário. Conclui que, se o tributo não é devido após o encerramento do ano-base, a multa também não pode ser exigida.

V.2.b – Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

A recorrente argumenta que, mesmo que se admita a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-base, o que considera equivocado, não seria possível cumulá-la com a multa de ofício. Sustenta que ambas as multas foram aplicadas em decorrência da mesma infração, configurando dupla penalidade.

Cita decisões da CSRF, do CARF e do STJ que reconhecem a impossibilidade de cumulação das multas. Menciona o princípio da consunção, segundo o qual a infração mais grave (não recolhimento do tributo) absorve a infração menos grave, conforme entendimento do Ministro Humberto Martins no REsp nº 1.496.354/PR.

Invoca a Súmula CARF nº 105, que veda a exigência simultânea da multa isolada e da multa de ofício, devendo prevalecer a multa de ofício. Afirma que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007 não revogou o entendimento da Súmula, que continua sendo aplicada pelo CARF.

Conclui que a DRJ, ao aplicar ambas as multas, desrespeitou a jurisprudência do CARF e da CSRF, devendo o presente recurso ser provido para cancelar a multa isolada.

V.2.c – Da Impossibilidade de Exigência de Multas em Caso de Dúvida

A recorrente argumenta que, na hipótese de o lançamento ser mantido por maioria de votos, a divergência entre os julgadores configuraria, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Sustenta que a exigência de multas não se coaduna com a existência de dúvida, invocando o art. 112 do CTN, que determina a interpretação da lei tributária mais favorável ao acusado em caso de dúvida.

Cita Luís Eduardo Schoueri, que defende a inaplicabilidade do tratamento mais gravoso quando a decisão não for unânime, pois a divergência evidencia a dúvida.

Conclui que, caso o lançamento seja mantido por maioria, a dúvida deve ser reconhecida e as multas canceladas.

V.3. DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

A recorrente alega que a Autoridade Fiscal, ao autuá-la, compensou indevidamente os valores de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL informados na ECF, reduzindo o saldo desses créditos.

Sustenta que a compensação é indevida por ser reflexo das autuações, que, segundo argumenta, devem ser canceladas por este CARF.

Conclui que, diante dos argumentos apresentados contra os Autos de Infração, o CARF deve determinar o cancelamento da compensação realizada pela Autoridade Fiscal, restabelecendo os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL da recorrente.

V.4. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

A recorrente, ainda que em caráter argumentativo, requer o cancelamento dos juros calculados com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício, alegando ausência de previsão legal.

Sustenta que o art. 13 da Lei nº 9.065/1995, que prevê a incidência de juros com base na SELIC, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/1995, o qual, por sua vez, limita a cobrança de juros aos tributos.

Argumenta que multa não se confunde com tributo, sendo uma penalidade pecuniária, conforme definição do art. 3º do CTN. O §1º do art. 113 do CTN, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", corroboraria essa distinção.

Conclui que a cobrança de juros sobre a multa viola o princípio da legalidade (art. 5º, II e art. 37 da CF), devendo ser cancelada, ainda que os demais argumentos do recurso não sejam acolhidos.

VI. DO PEDIDO

Transcrevo abaixo o pedido:

Diante do exposto, requer-se a esta E. Turma Julgadora o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, para que seja reconhecida a nulidade do Autos de Infração por ausência de motivação haja vista que a Autoridade Fiscal desconsiderou os fatos e a legislação regulatória e tributária sobre o tema que admitem o tratamento fiscal conferido pela Impugnante aos valores referentes às Perdas Não Técnicas na distribuição de energia elétrica.

Acaso superada a nulidade que macula os Autos de Infração objeto do Processo Administrativo em referência, o que se admite por argumentar, a Impugnante requer o provimento da presente peça impugnatória para que se decrete, pelas conclusões de mérito (adequado tratamento fiscal conferido pela Impugnante aos valores referentes às Perdas Não Técnicas na distribuição de energia elétrica), o cancelamento das autuações em epígrafe, determinando-se a extinção dos créditos tributários relativos aos períodos autuados.

Na remota hipótese de não se entender pela insubsistência dos Autos de Infração, requer-se ao menos seja (i) afastada a multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, posto que os Autos de Infração foram lavrados após o término dos anos-base de 2015 e 2016; (ii) reconhecida a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício; e (iii) afastada a exigência de juros de mora calculados com base na Taxa Selic sobre as multas de ofício e isolada lançadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço

A recorrente sustenta que 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. Aduz, ainda, que 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, mediante a apresentação de queixa perante a autoridade policial.

Impugna também a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, argumentando que, após o encerramento do ano-calendário, a exigência se torna incabível, conforme Súmula CARF nº 82. Questiona a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, com base na Súmula CARF nº 105, e a cobrança de juros sobre a multa.

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 vênia 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 o 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 percutiente, 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.

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. Por consequência, cancelo também a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas decorrentes das mesmas glosas indevidas.

Conclusão

Desta forma, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

ACÓRDÃO 1101-001.349 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13896.720077/2020-66

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga

DOCUMENTO VALIDADO