



PROCESSO	13896.720077/2020-66
ACÓRDÃO	9101-007.490 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUTIBILIDADE.

As perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento parcial ao recurso quanto à primeira matéria, com retorno dos autos ao colegiado a quo, prejudicado o exame de mérito da segunda matéria. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Semíramis de Oliveira Duro. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

A recorrente, inconformada com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1101-001.349, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente a dois temas: (i) “**DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO-TÉCNICAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL**” e (ii) “**DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO-TÉCNICAS QUE EXCEDEM O LIMITE REGULATÓRIO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL**”.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

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.

Em relação ao primeiro tema, foi apresentado o Acórdão paradigma nº 1402-004.517.

Por meio do despacho específico para esse fim, foi dado seguimento ao recurso em relação ao referido paradigma nos seguintes termos:

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Nas duas situações, no contexto da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a dedutibilidade dos valores classificados como “perdas não técnicas” na atividade de comercialização de energia elétrica.

O acórdão recorrido e o paradigma cuidaram de lançamentos fiscais baseados no mesmo tipo de infração.

Além disso, o acórdão recorrido adotou como fundamento o voto vencido proferido pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio no Acórdão nº 1402-004.517, que é justamente o paradigma ora apresentado.

Ou seja, o paradigma contém um voto vencedor (do redator designado) que teve justamente a finalidade de refutar os argumentos da relatora (voto vencido), voto vencido que serviu como fundamento para o acórdão ora recorrido, o que reforça a divergência alegada.

Realmente, o acórdão recorrido concluiu que as despesas não técnicas se caracterizam como custo, diversamente do paradigma, que entendeu que as despesas não técnicas não podem integrar o custo dos serviços prestados pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, salvo se 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.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Em relação ao segundo tema, foi apresentado o Acórdão paradigma nº 1302-007.199.

Por meio do despacho específico para esse fim, foi dado seguimento ao recurso em relação ao referido paradigma nos seguintes termos:

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão nº 1302-007.199, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para demonstrar divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Nas duas situações, envolvendo controvérsia sobre a base de cálculo de IRPJ e CSLL de empresas que se dedicam à atividade de comercialização de energia elétrica, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a dedutibilidade de perdas não-técnicas que excedem o limite regulatório.

Para o acórdão recorrido, “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”.

O acórdão recorrido também afirmou que as perdas não técnicas, inclusive as que ultrapassam o limite regulatório, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, de modo que “sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas”.

Para o acórdão recorrido, “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”.

Já o paradigma entendeu que as perdas não técnicas que ultrapassam o limite regulatório “não poderão integrar o custo dos serviços prestados, por não constituírem perdas razoáveis à luz da legislação fiscal”. E que tais parcelas somente poderão ser deduzidas como despesa na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se atenderem aos requisitos fixados no art. 364 do RIR/99 (que reproduz o conteúdo do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506/1964).

E nesse passo, diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma entendeu que “a queixa, para atender a finalidade que se destina, deve possibilitar à autoridade policial investigar e identificar os locais em que as práticas delituosas estão ocorrendo e os seus responsáveis.” Entendeu também que o boletim de ocorrência registrado de forma extemporânea e sem os dados necessários para viabilizar uma investigação criminal não atende os requisitos do art. 364, §3º, do RIR/99. E, diante desse fato, considerou as referidas perdas como indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pelo contribuinte, por meio das quais questiona o conhecimento e o mérito do recurso.

No que toca ao conhecimento, assevera que o paradigma oferecido representaria uma jurisprudência desatualizada, a qual que não refletiria a realidade do setor, nem a regulamentação da ANEEL.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos** Mendes, Relator

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Não tenho reparos a fazer ao despacho que deu seguimento ao recurso em relação aos dois temas, em face do que adoto seus fundamentos como razão de decidir pelo conhecimento.

MÉRITO

O acórdão recorrido afastou a autuação sob o fundamento de que exigir a individualização dos autores dos furtos de energia, em um contexto socioeconômico complexo como o brasileiro, seria desarrazoado e amiúde impossível de cumprir.

Assim, a notícia-crime apresentada pela concessionária, ainda que genérica, seria suficiente para comprovar a ocorrência dos furtos e permitir a dedução das perdas não técnicas que ultrapassam o limite regulatório.

Ademais, aduz-se que tais perdas devem ser consideradas como custo, e não como despesa, uma vez que a energia adquirida é registrada como ativo e, quando furtada, gera baixa e representa um custo efetivo para a distribuidora.

Negar essa dedução equivaleria a ignorar a realidade operacional das distribuidoras, o dever jurídico de fornecimento universal de energia e o próprio reconhecimento regulatório da ANEEL, que já incorpora essas perdas no cálculo tarifário.

Já o paradigma se assentou no entendimento de que as perdas técnicas (decorrentes de fenômenos físicos inevitáveis no transporte de energia, como efeito Joule ou perdas em transformadores) integram o custo do serviço prestado, pois são inerentes ao processo.

Já as perdas não técnicas (furtos de energia, ligações clandestinas, adulteração de medidores, falhas de faturamento, erros de cadastro) não podem ser incluídas no custo, por se tratarem de fatores externos e controláveis.

Elas somente podem ser aceitas como despesas dedutíveis em hipóteses restritas, como no caso de furto, apropriação indébita ou desfalque, devidamente comprovados por inquérito instaurado ou queixa formal perante autoridade policial que individualize as ocorrências.

O colegiado rejeitou a alegação da empresa de que a notícia-crime genérica apresentada seria suficiente ao afirmar que comunicações vagas ou extemporâneas não comprovam a efetiva ocorrência dos furtos para fins fiscais. Ademais, ressaltou que a regulamentação da ANEEL, que reconhece parte das perdas não técnicas no cálculo tarifário, possui finalidade regulatória e não altera o tratamento tributário definido pela legislação do IRPJ e da CSLL.

Recentemente, na sessão de julgamento de setembro de 2015, este colegiado julgou o mesmo tema por meio do Acórdão nº 9101-007.440. Por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso fazendário, tendo sido vencida apenas a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O relator foi o Conselheiro Jandir José Dalle Luca, cuja decisão foi por mim acompanhada integralmente. Nada obstante, prevaleceram outros fundamentos a serem formalizados pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

O acórdão, porém, não foi publicado, razão pela qual não reproduzo aqui os fundamentos que orientaram aquele julgado.

Naquela oportunidade, contudo, me manifestei oralmente acerca das razões que me fizeram aderir ao posicionamento do ilustre relator, razões estas que também são aplicáveis aqui.

A distinção entre perdas técnicas e não técnicas, com o argumento de que apenas as primeiras seriam inevitáveis e, portanto, dedutíveis, não se sustenta quando analisada sob critérios de razoabilidade econômica e jurídica. De fato, as perdas técnicas decorrentes do efeito Joule são, do ponto de vista qualitativo, inevitáveis. Todavia, sob o critério quantitativo, podem ser reduzidas. Bastaria, por exemplo, substituir a fiação de cobre ou alumínio por fios de prata, condutor mais eficiente.

Contudo, essa solução é impraticável, pois o custo da prata é exponencialmente superior, e acarretaria gastos bem mais elevados que o valor da perda evitada. Assim, a inevitabilidade das perdas técnicas não é absoluta, mas aferida a partir de um critério de razoabilidade.

O mesmo raciocínio aplica-se às perdas não técnicas. Muito embora possam ser reduzidas com investimentos em fiscalização, tecnologia e segurança, exigir tais medidas implicaria impor à concessionária custos potencialmente superiores às próprias perdas, o que é manifestamente desproporcional.

Nesse contexto, o art. 303 do RIR/2018 é claro ao admitir a dedutibilidade de “quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade”. Isso significa que a análise deve ser feita à luz da razoabilidade. Se não é razoável exigir investimentos desmedidos para reduzir furtos de energia, não é igualmente razoável glosar tais perdas para fins fiscais.

De outro lado, não procede a tentativa de afastar a dedutibilidade das perdas não técnicas com base na diferença entre custos e despesas. Essa distinção tem relevância apenas em hipóteses em que há diferimento do reconhecimento do dispêndio, como ocorre na indústria de bens materiais: a energia consumida no escritório é despesa, porque reconhecida de imediato, enquanto a energia consumida na fábrica é custo, pois incorporada ao valor do produto estocado e reconhecida apenas na venda. No setor elétrico, contudo, inexiste estoque de energia, de modo que não há espaço para diferimento. Toda energia adquirida pela distribuidora e não faturada,

seja por perdas técnicas ou não técnicas, compõe o custo da atividade, sem distinções artificiais que desconsiderem a realidade operacional.

Por fim, quanto à exigência de comunicação de furto à autoridade policial, é necessário interpretar a norma sob crivo teleológico. Deve-se compreender a razão de ser desse requisito. O dispositivo exige a comunicação para atender a três finalidades: (i) servir como prova da ocorrência do furto; (ii) possibilitar eventual recuperação dos bens pela atuação da polícia; e (iii) contribuir para a política pública de combate ao crime.

Pois bem, um boletim de ocorrência, ainda que genérico, já atende a esses objetivos. Ele prova a ocorrência do ilícito, informa às autoridades competentes e auxilia na formação de políticas repressivas. Ademais, trata-se de fato público e notório que o furto de energia é prática disseminada nos grandes centros urbanos, especialmente em áreas periféricas e vulneráveis, de modo que a exigência de individualização minuciosa das ocorrências é inexequível e não encontra respaldo na finalidade da norma.

Cumpre ainda analisar a divergência específica quanto à dedutibilidade das perdas não-técnicas que excedem o limite regulatório estabelecido pela ANEEL.

A premissa sustentada pela Fazenda Nacional é a de que apenas as perdas não-técnicas até o limite regulatório seriam ‘razoáveis’ e, portanto, dedutíveis como custo, enquanto o excedente deveria ser automaticamente tratado como despesa sujeita às estritas condições do art. 364 do RIR/1999.

Essa construção, entretanto, não se sustenta técnica, econômica ou juridicamente, e por isso dela me afasto.

Primeiro, o limite regulatório das perdas não-técnicas não é um juízo de razoabilidade econômica intrínseca. Trata-se apenas de um parâmetro tarifário, destinado a definir a parcela da perda que será repassada aos consumidores. É instrumento de política tarifária, não um critério jurídico para definir o que é ou não custo efetivo da atividade empresarial. A ANEEL não afirma que as perdas superiores ao limite seriam irrazoáveis, apenas declara que não serão indenizadas via tarifa.

A consequência econômica é simples: o excedente das perdas não-técnicas é arcado integralmente pela concessionária, o que reforça, e não enfraquece, sua natureza de custo efetivo da atividade. A inexistência de repasse tarifário não transmuta a natureza operacional da perda: a energia injetada, adquirida e efetivamente perdida permanece como insumo consumido na prestação do serviço, independentemente de haver ou não resarcimento tarifário.

Segundo, não há fundamento legal para segmentar as perdas não-técnicas em uma parte “dedutível como custo” (até o limite da ANEEL) e outra “apenas dedutível como despesa em hipóteses de furto comprovado” (acima dele).

O art. 303 do RIR/2018 continua a ser o parâmetro normativo relevante: “*São dedutíveis as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade.*”

O critério é a razoabilidade da perda, e essa razoabilidade deve ser aferida em relação à atividade econômica concreta, não em relação ao limite numérico definido pela ANEEL, que leva em conta critérios não relacionados diretamente com a operação, como a modicidade tarifária.

Terceiro, o próprio caráter das perdas não-técnicas reforça sua inevitabilidade relativa: são fenômenos sistêmicos, associados a fatores socioeconômicos, geográficos e estruturais que estão fora do controle direto da concessionária. Assim como no exemplo já exposto neste voto sobre a impossibilidade prática de eliminar perdas técnicas substituindo cabos de cobre por prata, também aqui o esforço marginal para eliminar furtos de energia em determinadas áreas seria infinito ou economicamente irracional.

Se não é proporcional exigir da concessionária investimentos superiores ao próprio valor da perda, não é proporcional negar a dedução tributária dessas perdas como custo. A razoabilidade deve ser aferida sob esse prisma econômico e operacional, e não por um teto regulatório que tem função distinta e multifatorial.

Quarto, exigir da concessionária que individualize cada caso de furto para fins tributários, inclusive para o excedente regulatório, constitui um ônus procedural materialmente impossível. A empresa não tem acesso aos locais de risco, não possui poder de polícia e não dispõe do aparato estatal necessário para mapear milhares de ocorrências dispersas e clandestinas.

A legislação tributária não pode ser interpretada como se exigisse o impossível e nem mesmo o irrazoável, tampouco para criar obrigação probatória incompatível com a realidade operacional do setor elétrico.

Por isso, a comunicação policial genérica, que retrata fielmente a natureza massificada, contínua e difusa dos furtos de energia, já cumpre a finalidade teleológica do art. 364: documentar o ilícito, permitir a atuação estatal e demonstrar a boa-fé e diligência da concessionária.

Assim, também quanto às perdas não-técnicas que excedem o limite regulatório, reafirmo o entendimento de que todas as perdas não-técnicas incorridas no processo de distribuição, desde que representem fenômeno típico e inerente ao ambiente operacional da concessionária, devem ser tratadas como custo dedutível, independentemente da existência de repasse tarifário.

O limite regulatório da ANEEL é um teto tarifário, não um teto tributário. A função regulatória não se converte, por metamorfose interpretativa, em parâmetro tributário restritivo.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

VOTO VENCEDOR

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, redatora designada

Em 10.09.2025, esta 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos¹, concluiu que “[a]s perdas não técnicas [de energia elétrica] são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL”².

Na oportunidade, o voto do relator, que foi vencido quanto às suas razões, foi explícito ao afirmar que tanto as perdas não técnicas regulatórias, como as não regulatórias são custo da atividade de distribuição de energia elétrica.

51. Por outro lado, as perdas não regulatórias representam o volume de perdas que excede o limite estabelecido pela ANEEL para inclusão na tarifa. Importante notar que esta limitação não significa que tais perdas sejam evitáveis ou decorram meramente de má gestão das distribuidoras. Na verdade, trata-se de uma estratégia regulatória deliberada, denominada "regulação por incentivos", onde órgão regulador intencionalmente estabelece metas desafiadoras como forma de estimular as distribuidoras a buscarem constantemente a redução das perdas⁴.

52. Tanto as perdas regulatórias quanto as não regulatórias compartilham características essenciais: são relativamente inevitáveis, inerentes à atividade de distribuição e apresentam um padrão consistente ao longo do tempo. A principal diferença entre elas reside no tratamento tarifário: enquanto as perdas regulatórias são reconhecidas na tarifa e, portanto, geram receita tributável, as não regulatórias precisam ser absorvidas pela distribuidora sem correspondente compensação tarifária.

53. Esta distinção, embora relevante do ponto de vista regulatório e tarifário, não reflete tratamento tributário diferenciado, uma vez que ambas as categorias de perdas mantêm a mesma natureza de custos necessários, usuais e normais da atividade de distribuição de energia elétrica.

¹ Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado a quo. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior. Designado redator dos fundamentos do voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

² Acórdão n. 9101-007.440.

O voto vencedor não foi diferente. Como se extrai do trecho abaixo, o entendimento que prevaleceu no colegiado na oportunidade foi de que as perdas não técnicas, inclusive as não regulatórias, têm natureza de custo. Confira-se:

Outro ponto que chama atenção é o de que a ANEEL, conforme visto, permite que a Recorrida posteriormente recupere as perdas não técnicas regulatórias nas tarifas cobradas dos usuários, o que é feito via faturamento complementar com tributação das respectivas receitas.

O Regulador, é certo, ao limitar esse repasse, busca estimular (induzir) a concessionária a atuar pela redução das perdas não técnicas, mas em nenhum momento desqualifica a sua natureza de custo operacional. Pelo contrário, reconhece a razoabilidade das perdas não técnicas quando admite que elas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica, notadamente na capital do RJ.

Como bem evidenciou o voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do Cons. Jeferson Teodorovicz, acompanhado à unanimidade:

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). (...)

Trazendo esses contornos conceituais para esse caso concreto, forçoso concluir que as perdas não técnicas constituem perdas razoáveis da atividade da Light, pois intrinsecamente ligadas à operação de distribuição de energia elétrica.

Portanto, em setembro de 2025, no Acórdão n. 9101-007.440, esta 1ª Turma da CSRF conclui que as perdas não técnicas de energia elétrica, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, têm natureza de custo para a atividade de distribuição de energia elétrica.

Nessa mesma linha, decidiu o acórdão recorrido³:

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

³ Acórdão n. 1101-001.349

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.

Contra tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em face de suposta interpretação divergente envolvendo duas matérias:

- **Primeira matéria:** “DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO À DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO-TÉCNICAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL”, com base no Acórdão paradigma n. 1402-004.517;
- **Segunda matéria:** “DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO À DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO-TÉCNICAS QUE EXCEDEM O LIMITE REGULATÓRIO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL”, com base no Acórdão paradigma n. 1302-007.199

A **primeira matéria** (“DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO À DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO-TÉCNICAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL”) é em tudo idêntica àquela enfrentada no Acórdão n. 9101-007.440.

A **segunda matéria** (“DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO À DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO-TÉCNICAS QUE EXCEDEM O LIMITE REGULATÓRIO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL”), embora não tenha sido questionada de forma autônoma no recurso especial da Fazenda Nacional que culminou no Acórdão n. 9101-007.440, foi devidamente enfrentada naquela decisão, como visto acima.

Dessa forma, a meu ver, a dedutibilidade das perdas não técnicas não regulatórias já foi decidida no Acórdão n. 9101-007.440, no qual se concluiu pela sua natureza de custo para a atividade de distribuição de energia elétrica. É fato que o julgador é livre para mudar de opinião, mas não se pode negar que o tema já foi por nós devidamente enfrentado e decidido há poucos meses.

Mas, ainda que se entenda que, nos presentes autos, a dedutibilidade das perdas não técnicas não regulatórias deve ser reanalisada por ser objeto de matéria autônoma no recurso especial da Fazenda Nacional, vislumbro ao menos **duas razões** para concluir que as perdas não técnicas não regulatórias são custo da atividade de distribuição de energia elétrica, devendo ser deduzidas como tal.

Antes, porém, é preciso ressaltar que não há dúvidas de que no Acórdão n. 9101-007.440 se entendeu que as perdas não técnicas são custo da atividade de distribuição de energia elétrica. Assim, neste momento, concluir que as perdas não técnicas não regulatórias são despesas

seria totalmente incoerente. Portanto, o exame da dedutibilidade das perdas não técnicas não regulatórias deve ser feito com base no art. 46, V, da Lei n. 4.506/1964.

Diante disso, a **primeira razão** para se concluir que as perdas não técnicas não regulatórias são custo reside na impossibilidade de considerá-las como um “custo não razoável”, de forma a impedir a sua dedução com arrimo no art. 46, V, da Lei n. 4.506/1964.

Isso porque a forma de cálculo das perdas não técnicas regulatórias, que são repassadas na tarifa, e, por consequência, do valor residual, que representa a perda não técnica não regulatória, evidencia que não há relação entre (i) as perdas não técnicas efetivamente ocorridas em um período e (ii) o valor repassado na tarifa a título de perdas não técnicas regulatórias.

Como se extrai do parecer do Professor Sergio André Rocha juntado aos autos, a ANEEL adota uma “regulação por incentivos” com objetivo de “limitar as ‘perdas não técnicas’ de modo criar uma indução para que a concessionária busque ao máximo reduzi-las”. Dessa forma, “as ‘perdas não técnicas regulatórias’ são subdimensionadas, para que a almejada indução funcione” (fl. 2979/2980). E a apuração do valor que as concessionárias estarão autorizadas a repassar na tarifa a título de perda não técnica regulatória é “definido no momento da revisão tarifária, conforme previsto nos Contratos de Concessão” (fl. 2982).

Assim, o valor repassado na tarifa a título de perda não técnica regulatória decorre de um cálculo efetuado periodicamente pela ANEEL e não tem relação com o valor das perdas não técnicas efetivamente incorridas pela Recorrida no período do lançamento ora em discussão.

Em outras palavras: não se pode afirmar que os valores que a Recorrida repassou na tarifa a título de perda não técnica regulatória, nos anos-calendário de 2015 e 2016, refletem uma parcela das perdas efetivamente incorridas pela Recorrida no período. Isso porque, frise-se, as perdas não técnicas regulatórias são calculadas periodicamente pela ANEEL, com base em períodos pretéritos, com o objetivo de incentivar as concessionárias a diminuir as perdas não técnicas. Assim, se esses dados, puramente regulatórios, não têm relação com o período autuado, como é possível afirmar que eles refletiriam a parcela razoável e não razoável das perdas incorridas pela Recorrida naquele período? Não faz o menor sentido.

A **segunda razão** consiste no fato de as perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não, serem absolutamente inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica e, portanto, consistirem em um custo razoável da atividade em tela. Tanto se trata de um custo razoável que (i) a própria ANEEL reconhece as perdas como algo inerente à atividade, permitindo seu repasse parcial nas tarifas como uma forma de indução à redução das perdas não técnicas; e (ii) os valores de perdas não técnicas são praticamente estáveis ao longo dos anos.

Sobre esse tema, assim foi decidido no Acórdão n. 9101-007.440:

Nota-se, assim, que a legislação tributária reconhece expressamente que as perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, integram o

custo. É justamente os casos das perdas não técnicas, pois indissociáveis da própria distribuição de energia elétrica.

O que precisa ficar claro, pois, é que as distribuidoras, no regime legal de concessão a elas aplicável, têm a obrigação legal de distribuir toda a energia elétrica adquirida para uma ÁREA determinada, o que lhe impede filtrar os destinatários desta demanda (bons e maus clientes) ou limitar o serviço para locais específicos (só os seguros, e não os perigosos).

De fato, a Light, enquanto distribuidora de energia elétrica, carrega o ônus de (i) adquirir toda a energia necessária para atendimento integral do Município do Rio de Janeiro; (ii) pagar por ela; e (iii) depois de fornecer todo o volume comprado de energia por meio de sua rede, e por questões regulatórias, quantificar, junto com a ANEEL, as perdas na distribuição (técnicas e não técnicas) por diferença entre o volume contratado e o volume faturado, lembrando que energia elétrica é um bem incorpóreo, não estocável, cujos mecanismos de distribuição ficam expostos ao ambiente. (...)

Como bem evidenciou o voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do Cons. Jeferson Teodorovicz, acompanhado à unanimidade:

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).

Ora, a razoabilidade das perdas não técnicas decorre da sua própria origem, qualificação regulatória, realidade negocial e cultural, sistemática de apuração e divulgação, que nunca foram colocadas em xeque pela fiscalização.

Segundo De Plácido e Silva, o signo “razão” deriva “do latim ratio, significando, originariamente, a medida, o cômputo, a causa. É, em regra, utilizado, na linguagem jurídica, na acepção de fundamento, procedência, legitimidade”. E como nos recorda o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto Barroso:

É razoável o que seja conforme à razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar.

Trazendo esses contornos conceituais para esse caso concreto, forçoso concluir que as perdas não técnicas constituem perdas razoáveis da atividade da Light, pois intrinsecamente ligadas à operação de distribuição de energia elétrica.

Nenhum reparo, portanto, cabe à conclusão do Parecer do Professor Sergio André Rocha juntado aos autos e que ora transcrevo:

[...]

70. Uma vez que não há dúvidas de que:

- a. A Light tem uma obrigação legal de adquirir toda a energia necessária para atender à demanda da sua área de concessão, não tendo a possibilidade de não disponibilizar energia a áreas com Severa Restrição Operacional;
- b. Os números da própria ANEEL referentes a um período de um pouco mais de dez anos, mostram a estabilidade das PNT – das concessionárias de energia elétrica em geral, e da Light em particular;
- c. No caso específico da Light, operando sua concessão no estado do Rio de Janeiro, a falência do aparato estatal torna a empresa a líder nacional de PNT, conforme relatório da Aneel;
- d. É inconcebível a noção de que as PNT não seria razoáveis como exige o artigo 303, I, do RIR/2018 (artigo 291 do RIR/1999).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

Portanto, as perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, são consideradas “perdas razoáveis” para fins de dedução nos termos do art. 46 da Lei n. 4.506/1964.

Por todas essas razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Edeli Pereira Bessa

A discussão acerca da dedutibilidade de perdas não técnicas verificadas na distribuição de energia operada pela Contribuinte é trazida a esta instância especial nos autos dos processos administrativos nº 13896.720077/2020-66 e 15746.720296/2020-94, correspondentes às exigências verificadas nas apurações dos lucros tributáveis dos anos-calendário 2015/2016 e 2017/2018, respectivamente.

O procedimento fiscal teve início em 21/05/2018 e foi encerrado em 22/01/2020 com a ciência do lançamento pertinente aos anos-calendário 2015 e 2016. Em 02/03/2020 foi iniciado novo procedimento fiscal, do qual decorreram os lançamentos pertinentes aos anos-calendário 2017 e 2018 cientificados à Contribuinte em 01/12/2020. A autoridade lançadora também descreve infrações correlatas na apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins, mas as exigências decorrentes integraram outros autos (processos administrativos nº

13896.720078/2020-19 e 15746.720297/2020-39, objeto dos Acórdãos nº 3201-011.580 e 3201-011.581, respectivamente).

As exigências de IRPJ e CSLL foram canceladas nos Acórdãos nº 1101-001.349 e 1101-001.350, respectivamente, e os recursos especiais da PGFN tiveram seguimento com base no paradigma nº 1402-004.517 quanto à dedutibilidade de perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como com base no paradigma nº 1302-007.199, relativamente à dedutibilidade de perdas não técnicas que excedem o limite regulatório.

A Contribuinte não contesta a admissibilidade do recurso, apenas anota que, *não obstante a similitude fática entre os v. acórdãos paradigmas e a hipótese dos autos, a Recorrida entende que aquelas decisões, data venia, exprimem uma jurisprudência desatualizada e equivocada deste E. CARF.*

Registre-se, por oportuno, que o voto condutor dos acórdãos recorridos anota que o Colegiado *a quo, em sua composição anterior, já se debruçou sobre essas questões, tendo acompanhado por unanimidade o voto do Eminent Conselheiro Jeferson Teodorovicz, conforme Acórdão nº 1004-000.155*, no qual, inclusive, foram invocados 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 perciciente, 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.

Por sua vez, os recursos especiais interpostos pela PGFN contra os Acórdãos nº 1004-000.155 e 1004-000.156 foram conhecidos, à unanimidade, por este Colegiado nos Acórdãos nº 9101-007.440 e 9101-007.441, com base no mesmo paradigma nº 1402-004.517, o que confirma a similitude afirmada no exame de admissibilidade e reconhecida em contrarrazões pela Contribuinte.

Quanto ao paradigma nº 1302-007.199, trata-se de glosa de perdas de mesma natureza nos anos-calendário 2016 e 2017, formalizada em face de Energisa Rondonia – Distribuidora de Energia S/A, e mantida parcialmente, admitindo-se dedutíveis as perdas não técnicas regulatórias, considerando-as *razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade*, na forma do art. 291 do RIR/99. Assim, trata-se de divergência jurisprudencial subsidiária, que a PGFN tem interesse em ver solucionada, caso reste vencida na apreciação da primeira matéria.

No voto declarado nos Acórdãos nº 9101-007.440 e 9101-007.441, esta Conselheira assim ponderou acerca da caracterização da divergência jurisprudencial lá suscitada:

Nos Termos de Verificação Fiscal que instruem ambos os processos trazidos à apreciação deste Colegiado, releva notar a referência a histórico de *Reunião de Conformidade Tributária*, em 12/04/2017, realizada para identificar o tratamento fiscal adotado pela Contribuinte em relação às *perdas não técnicas*. Havia sido editada a Solução de Consulta Interna nº 03, de 23/03/2017 e questionamentos dirigidos à Contribuinte foram, assim, respondidos:

“1) Quais os valores em R\$ das perdas técnicas e não técnicas apuradas nos anos de 2013 a 2016, conforme dados do Balanço Energético apresentados para a ANEEL?

Resumo Anual	2013	2014	2015	2016
Perda Total - MWh	8.262.313	9.023.554	8.767.317	8.362.823
Perda Técnica - MWh	2.613.597	2.919.772	2.877.272	2.669.478
Perda Não Técnica - MWh	5.648.716	6.103.781	5.890.045	5.693.345

Perda Total - R\$	1.069.035.380	1.521.254.622	1.847.941.323	1.444.530.294
Perda Técnica - R\$	338.176.898	492.101.205	606.499.699	461.825.090
Perda Não Técnica - R\$	730.858.482	1.029.153.417	1.241.441.624	982.705.204

2) Descrever o tratamento contábil e fiscal para os anos de 2013 a 2016 das perdas técnicas e não técnicas, identificando as contas contábeis envolvidas, os respectivos lançamentos e eventuais ajustes fiscais.

Resp.: Nos processos de revisão tarifária realizados anualmente, as perdas técnicas e não técnicas regulatórias são calculadas e repassadas à tarifa conforme regras definidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). Logo, as perdas regulatórias são componentes tarifários e estão incluídas na Receita Bruta, sendo integralmente tributadas pela Companhia pelo regime de competência.

As contas contábeis envolvidas estão dentro do grupo do Faturamento Bruto (611.05.1 1.01).

3) Os valores informados no item 1 são apropriados diretamente ao Resultado do Exercício ou inicialmente transitam por contas do Ativo?

Resp.: Os valores informados no item 1 são apropriados diretamente ao Resultado.

4) As perdas não técnicas são adicionadas ao Lucro Líquido na parte A do LALUR?

Resp.: As perdas não técnicas não são adicionadas ao Lucro Líquido na parte A do LALUR, assim como as receitas auferidas com as perdas não técnicas incluídas na tarifa também não são excluídas do LALUR.

5) Os créditos de PIS/COFINS correspondentes às perdas não técnicas são estornados na apuração destes tributos?

Resp.: Os créditos de PIS/COFINS correspondentes às perdas não técnicas não são estornados na apuração destes tributos, assim como os débitos correspondentes às perdas incorporadas na tarifa também não são estornados da receita quando da apuração destes tributos.

A partir das informações assim coletadas, foram determinados os procedimentos fiscais que resultaram nas exigências trazidas a este Colegiado, tanto nos acórdãos recorridos, como no paradigma.

O julgamento dos recursos voluntários foi conduzido pelo mesmo voto do relator Conselheiro Jeferson Teodorovicz, integrado aos Acórdãos nº 1004-000.155 e 1004-000.156, juntamente com idêntica declaração de voto do Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

O voto condutor do Conselheiro Jeferson Teodorovicz aborda os seguintes pontos:

- Rejeita a arguição de nulidade por desconsideração de prejuízos a compensar e por falta de recomposição da dedução de benefícios fiscais;
- Afirma que as perdas não técnicas integram o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99 (art. 303 do RIR/2018), dada a possibilidade de tal parcela, ainda que limitadamente, compor o preço cobrado do consumidor, evidenciando que *são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país*. Invoca entendimento semelhante expresso na Solução de Consulta nº 27/2008 e no voto vencido do paradigma nº 1402-004.517; e
- Subsidiariamente, ainda que não se tratasse de custo, considera que seria despesa operacional dedutível nos termos do art. 299 do RIR/99, enquadrando-se também na hipótese do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/64, em linha com o voto vencido do paradigma nº 1402-004.517, que considerou suficiente o Boletim de Ocorrência considerado pelo Fisco “vago” e “genérico”, registrado com “lapso de tempo expressivo” entre os furtos e a denúncia, mencionando também *outros Boletins de Ocorrência apresentados contra eventos diversos*.

A única distinção entre os acórdãos recorridos é o registro, no voto condutor do Acórdão nº 1004-000.155, exarado no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a título de *apresentação do contexto fático-jurídico*, da transcrição do fundamento legal expresso no Termo de Verificação Fiscal, bem como excertos dos votos vencido e vencedor da decisão de 1ª instância, para evidenciar que o debate acerca dos critérios de dedutibilidade das perdas não técnicas exsurgiu já na decisão de 1ª instância lá proferida. Mas os fundamentos de decisão das questões apresentadas, expostos na sequência, são idênticos em ambos os acórdãos recorridos.

Os recursos especiais da PGFN são idênticos quanto à demonstração da divergência jurisprudencial, mas as contrarrazões da Contribuinte são distintas, vez que ela está representada por diferentes patronos em cada um dos autos.

Considerando a identidade entre os acórdãos comparados, é pertinente a análise única do conhecimento dos recursos especiais.

Estruturando os questionamentos ao conhecimento na sequência lógica de sua apreciação, tem-se que no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10 a Contribuinte contesta o conhecimento do recurso especial fazendário apontando que não foi cumprido o requisito regimental de demonstração do prequestionamento na peça recursal. Em sua argumentação, mediante confronto com os dispositivos do antigo e do atual RICARF, a Contribuinte parece questionar a ausência de *precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no*

acórdão recorrido ou, na forma regimental anterior, de demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Inicialmente cabe adicionar aos fundamentos do I. Relator que o prequestionamento, porque insito à demonstração de divergência jurisprudencial, já era, desde antes do novo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, exigido também da Fazenda Nacional, como fixado no Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especiais⁴:

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§ 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência jurisprudencial exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

O prequestionamento está presente quando a matéria suscitada em recurso especial foi decidida no acórdão recorrido. Assim, a Fazenda Nacional somente pode arguir divergência jurisprudencial acerca do que foi enfrentado no acórdão recorrido, e a demonstração do prequestionamento pode se dar com a indicação do ponto no qual o voto condutor do acórdão recorrido abordou a questão, sem a

⁴ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos (Versão 3.1, com atualização da Portaria MF nº 153, de 17 de abril de 2018). Brasília, 2016, p. 37-38.

necessidade de se reportar a outras peças processuais. E no presente caso inexiste, como aventa a Contribuinte, prequestionamento ficto, indireto ou implícito: o tema confrontado pela PGFN foi claramente enfrentado nos acórdãos recorridos que, inclusive, foram conduzidos por voto que adotou o voto vencido do paradigma indicado.

No processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, a Contribuinte contesta o conhecimento do recurso fazendário apontando *fundamento suficiente que não foi atacado*, com respeito ao art. 299 do RIR/99 que, em seu entendimento, seria *suficiente para o cancelamento da autuação*. Esta Conselheira concorda com a abordagem do I. Relator, mas entende necessário adicionar como se deu a referência, nos acórdãos recorridos, ao art. 299 do RIR/99.

Isto porque o voto condutor dos acórdãos recorridos apenas discorre genericamente sobre os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, fixados no art. 299 do RIR/99, inclusive citando voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no processo administrativo nº 10480.727593/2018-91, e, na sequência, situa a discussão no ponto que importa às perdas não técnicas: o §3º do art. 47 da Lei nº 4.506/64. Veja-se que o art. 299 do RIR/99 reflete os §§ 1º e 2º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, e o §3º desta Lei integra o art. 364 do RIR/99. Assim, a referência ao art. 299 do RIR/99 não guarda qualquer autonomia em relação ao art. 364 do RIR/99, para se constituir como fundamento suficiente dos acórdãos recorridos.

Já no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, ao abordar *fundamento autônomo e suficiente para a manutenção do acórdão recorrido*, a Contribuinte argumenta em contrarrazões que *o fundamento do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964 (art. 364 do RIR/99) é inalterável*, vez que o recurso fazendário *seria apto a reformar apenas o trecho em que o v. Acórdão permite a dedutibilidade por considerá-la custo ou despesa operacional*.

Esta Conselheira vislumbra a questão sob uma ótica diferente do I. Relator, mas alcança a mesma conclusão. O I. Relator bem aponta que este tema foi enfrentado de forma subsidiária, mas entende que ele não seria suficiente para fundamentar o provimento do recurso voluntário. Já esta Conselheira comprehende que a abordagem acerca do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/64 é autônoma e seria suficiente para sustentar os acórdãos recorridos se não fosse demonstrada divergência jurisprudencial também neste ponto. Isto porque seria inútil a PGFN afastar o entendimento, exposto nos acórdãos recorridos, de que as perdas não técnicas seriam dedutíveis como custos intrínsecos à atividade na forma do art. 291 do RIR/99, se não fosse suscitada a discussão, também, quanto à dedutibilidade de tais perdas na forma do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/64, integrado ao art. 364 do RIR/99.

Porém, o voto condutor dos acórdãos recorridos se sustenta no voto vencido do paradigma não só na caracterização das perdas não técnicas como custos, como também em sua abordagem subsidiária em favor da classificação de tais valores,

ao menos, como despesa operacional. E o voto vencedor do paradigma, por sua vez, aborda as duas questões nos excertos transcritos no recurso especial da PGFN, inclusive compatibilizando com a situação da Contribuinte o contexto fático acerca deste argumento subsidiário, antes enfrentado em face de outro sujeito passivo pelo Colegiado que proferiu o paradigma.

Com respeito à arguição de que a divergência jurisprudencial estaria baseada em fatos e provas, esta Conselheira também adiciona alguns argumentos para alcançar a mesma conclusão do I. Relator.

Na alegação de *impossibilidade de análise fática e probatória por essa C. Câmara*, no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, a Contribuinte destaca o fato de o Acórdão recorrido nº 1004-000.155 reproduzir o *voto vencido proferido pelo DRJ* - que a “*Recorrente cumpriu o referido requisito com o Boletim de Ocorrência nº 55/PCERJ/SUBADM/001/2017*” e que “*tanto o artigo 364 do RIR/99, quanto as Soluções de Consulta nº. 17/2016 e 3/2017, quanto o Parecer Normativo CST nº. 50/1973 determinam apenas a necessidade de se apresentar queixa/notícia crime perante a autoridade policial. Portanto, a fiscalização não pode rejeitar as providências tomadas pela Recorrente*”.

Diz que a Recorrente não está atacando o v. acórdão recorrido quanto à aplicação de determinado dispositivo legal, mas está alegando que a Recorrida não apresentou provas suficientes que justificassem a aplicação do referido dispositivo.

Já no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte reproduz a trechos do acórdão recorrido e conclui que o questionamento recai sobre *análise subjetiva acerca da força probante do acervo carreado aos autos, alicerçada no livre convencimento motivado do julgador acerca das provas e afastada da competência desta E. CSRF*.

Todavia, restam validamente demonstradas as distintas orientações dos Colegiados que exararam os recorridos e o paradigma acerca do documento hábil a comprovar a ocorrência de prejuízos por desfalque, até porque o voto condutor do Acórdão recorrido nº 1004-000.155 apenas historiou os votos vencido e vencedor proferidos em 1ª instância e, para solucionar a questão posta em ambos os acórdãos recorridos, adotou o voto vencido do paradigma.

Ademais, vê-se que o trecho invocado pela Contribuinte em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10 para se contrapor à afirmação da Fazenda Nacional de que foram aceitos *Boletins de Ocorrência genéricos*, não foi constituído a partir de elementos destes autos, mas sim extraído do voto vencido do paradigma, assim transscrito nos votos condutores dos recorridos:

E mais, referidos valores ainda se enquadrariam na hipótese do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Neste sentido o voto da Conselheira Junia:

[...]

Ademais, a Recorrente ainda apresentou nos autos outros Boletins de Ocorrência apresentados contra eventos diversos (furto de energia, ligações clandestinas, alteração de equipamento de medição) que foram apurados (fls. 790/846). A apresentação destes documentos demonstra que, mesmo discordando do entendimento da RFB sobre o tratamento fiscal dado às perdas por furtos de energia elétrica, quando possível, a Recorrente tem levado à autoridade policial suas queixas de forma individualizada. Contudo, é compreensível que estas providências não possam ser tomadas em todas as regiões do Estado.

[...]

Dessa forma, na medida em que o Colegiado *a quo* compreendeu aplicáveis, aqui, as mesmas características das circunstâncias fáticas que orientaram o voto vencido do paradigma, as distintas orientações adotadas somente podem decorrer de dissídio jurisprudencial, inclusive no que tange aos contornos da prova necessária dos requisitos de dedutibilidade dos valores glosados. O não conhecimento do recurso especial somente se impõe quando demandada análise exclusivamente de provas, sem a demonstração de controvérsia na interpretação da legislação tributária a elas aplicável.

Por fim, com respeito à ofensa ao princípio da dialeticidade suscitada no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, o I. Relator bem demonstra que a peça recursal atende suficientemente ao questionamento da matéria suscitada.

Cabe esclarecer, apenas, que embora a PGFN peça que *o lançamento seja restabelecido*, a divergência jurisprudencial demonstrada em ambos os processos administrativos somente se ateve a uma das infrações canceladas nos acórdãos recorridos.

De fato, no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62 a acusação fiscal expõe as seguintes conclusões, relatadas no Acórdão nº 1004-000.155:

a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (...) “ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.”.

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (...) "CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.".

Já no processo administrativo nº 16682.721089/2010-10, as conclusões da acusação fiscal estão assim relatadas no Acórdão nº 1004-000.156:

DOS VALORES DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS - Gastos relativos às perdas não técnicas utilizadas na apuração do lucro líquido (...), uma vez que estes não podem ser admitidos como custos dos serviços prestados nos termos do art. 291 do RIR/99 (Lei nº 4.506/64, art. 46, inciso V), nem como, despesa dedutível conforme art. 364 do RIR/99 (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 3º);

DA PROVISÃO INDEDUTÍVEL A TÍTULO DE OBRIGAÇÕES ESPECIAIS - (...) Os valores das receitas a título de Obrigações Especiais, provisionados de forma a não afetar o lucro líquido do exercício, uma vez que estes não podem admitidos como despesa dedutível conforme art. 335 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

INSUFICIÊNCIA OU AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS - (...)

Os parâmetros de tributação da fiscalizada, (...), conforme sua ECF eram: i) tributação pelo Lucro Real; ii) apuração Anual e iii) estimativas mensais com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução. (...) Assim sendo, o contribuinte poderia suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstrasse, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excedia o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. (...) Conforme previsão do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro. (...). Assim, a parcela relativa aos valores das perdas não técnicas e das obrigações especiais, (...), foram acrescidas à apuração das estimativas mensais calculadas, aplicando-se às diferenças apuradas a multa isolada, segundo o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (...). Por fim, registra-se que os Saldos Negativos, apurados na ECF (...), não foram apropriados na dedução do imposto e da contribuição lançados de ofício, uma vez que o sujeito

passivo deu aos mesmos outras utilizações como registram as Declarações de Compensação (DCOMP) (...).

E os recursos especiais apenas se reportam à reversão da glosa de perdas não técnicas, sem nada dizer acerca da reversão da glosa de provisão indedutível a título de obrigações especiais. Já com respeito à falta de recolhimento de estimativas, tal temática não foi enfrentada nos acórdãos recorridos, razão pela qual eventual acolhimento da tese fazendária acerca das glosas de perdas não técnicas não ensejaria, propriamente, o restabelecimento dos lançamentos, mas sim destas glosas, com o consequente retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa não enfrentados.

Em ambos os processos administrativos, a Contribuinte também menciona em contrarrazões que caso não prevaleça o integral cancelamento do crédito tributário, deverá ser determinado que a unidade de origem, na liquidação do acórdão, apure os tributos considerando os novos limites para a trava dos 30% e para a dedução dos benefícios fiscais. Isto porque o relator do acórdão recorrido assim consignou em seu voto:

A Recorrente alega preliminarmente a nulidade da autuação em razão de supostos equívocos cometidos pela fiscalização na determinação do crédito tributário, na medida em que deixou de (i) considerar o aumento da compensação de 30% dos lucros decorrentes das glosas realizadas com saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, e (ii) reduzir o suposto crédito tributário com despesas de PAT.

Contudo, diversamente do suscitado pela Recorrente, os eventuais equívocos na apuração da base de cálculo dos tributos não são fundamento suficiente para declarar a nulidade do lançamento. Nem mesmo os precedentes deste Conselho por ela suscitados adotaram tal postura. No caso, como bem pontua Karem Jureidini Dias (Fato Jurídico Tributário, 2ª ed. São Paulo: IBET, 2018, *en passant*):

[...]

Em outras palavras, ao proceder o lançamento de ofício, a fiscalização deve aplicar a norma em sua integralidade não lhe sendo autorizada apenas a complementação, desconsiderando as demais normas envolvidas na apuração da base de cálculo. Assim, se é imputada receita à Recorrente, logicamente são ampliados os limites da trava de 30% e do PAT.

Assim, registro desde logo que, caso vencido em relação ao mérito, quando da liquidação do acórdão, deverá a unidade de origem apurar os tributos considerando os novos limites para a trava dos 30% e para o PAT.

Ocorre que, em ambos os processos, o entendimento do relator foi vencedor em relação ao mérito, razão pela qual não foi necessário votar os pontos acima referidos. Assim, caso restabelecidas as exigências no ponto suscitado pela PGFN, embora se torne definitiva a reversão da glosa de provisão indedutível a título de

obrigações especiais, os aspectos acima citados, bem como as multas isoladas decorrentes das glosas de perdas não técnicas nas apurações das estimativas, demandariam apreciação pelo Colegiado *a quo*.

Ainda, nas contrarrazões apresentadas no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte também destaca a necessidade de apreciação, em eventual retorno, dos *demais aspectos de defesa, a exemplo da Prevalência de Norma Específica sobre Norma Geral e a Estrita Observância à Solução de Consulta COSIT nº 27/08*.

E, embora a Contribuinte não alegue em contrarrazões, vê-se que no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, há pedido subsidiário de cancelamento da exigência de CSLL, *pois não há previsão para adição das despesas glosadas à base de cálculo desse tributo*, para além da questão já sumulada acerca da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Dessa forma, a alegação específica acerca da repercussão da glosa no âmbito da CSLL também demandaria apreciação do Colegiado *a quo* em eventual retorno.

Por todo o exposto, esta Conselheira acompanha o I. Relator em suas conclusões em ambos os processos, no sentido de que o recurso especial da PGFN é dotado dos requisitos necessários para CONHECIMENTO da divergência jurisprudencial acerca da glosa de perdas não técnicas.

Aqui, ausente questionamentos acerca do conhecimento, e tratando-se, tão só, de glosas de perdas não técnicas, cabe apenas observar que, caso seja encampada uma das interpretações da legislação tributária defendidas pela PGFN, não caberá, ainda, o restabelecimento *in totum* da exigência, ou ao menos das perdas não técnicas que excederem os limites regulatórios, porque necessário o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*, que deixou de apreciar os pedidos subsidiários assim deduzidos em recurso voluntário:

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 [e de 2017 e 2018]; (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.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN em ambos os processos.

E, com base nas razões antes expostas por esta Conselheira no voto declarado nos Acórdãos nº 9101-007.440 e 9101-007.441, a seguir reproduzidas, deve ser afastada a dedutibilidade de perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que dispensa a apreciação da pretensão subsidiária de limitação desta dedutibilidade às perdas não técnicas regulatórias:

No mérito, o I. Relator bem demonstra a mecânica contábil de apropriação de custos e despesas, e observa que *o custo é incorporado ao valor do estoque e só se torna despesa quando a receita correspondente é reconhecida*.

A Contribuinte, desde a impugnação no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, demonstra que as perdas regulatórias servem de base para a fixação do preço da tarifa, aí incluídas as perdas técnicas e não técnicas na distribuição de energia. Destaca, neste sentido, que tal custo é *recuperado pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica via o reajuste/revisão do valor da TUSD*, do que resultam as conclusões de que: i) as glosas aqui promovidas evidenciam *bis in idem*; ii) as perdas não técnicas são usuais, normais e inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica; e iii) os valores glosados integrariam perdas razoáveis, dedutíveis como custo da atividade.

Na impugnação do processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte assim argumenta acerca das peculiaridades do registro do seu principal elemento de custo:

29. Com efeito, a energia elétrica é um bem bastante peculiar, pois sua geração, transmissão, distribuição e consumo acontece de forma praticamente simultânea, não havendo propriamente um bem corpóreo que seja produzido, transportado, manuseado e estocado em momentos distintos e bem definidos.

30. Todavia, por questões regulatórias, como mencionado acima, a Impugnante é obrigada a adquirir e pagar por toda a energia consumida na rede elétrica na área de sua concessão. Mas, em função das perdas técnicas e não técnicas, nem toda essa energia consumida é propriamente faturada e paga pelos seus clientes.

31. Mais do que isso, a distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, informado pelos princípios da generalidade ou universalidade, nos termos do artigo 6º, § 1º, da Lei nº 8.987/1995 e 2º, inciso XII, da Lei nº 9.427/1996. Isso significa que a Impugnante deve atender a toda a população do Estado do Rio de Janeiro, estar presente em todas as áreas distribuindo energia elétrica, mesmo naquelas de elevado risco, onde nem mesmo conseguem atuar as forças de segurança pública.

32. Assim, os furtos de energia elétrica, embora indesejáveis, são eventos inevitáveis e inerentes à atividade da Impugnante.

33. Simplesmente não há energia gratuita. Consumida ou perdida, isto é, faturada ou não, a Impugnante tem que pagar aos seus fornecedores pela energia consumida. Por isso, é inegável que mesmo aquela energia perdida por furto representa um custo para a atividade de distribuição de energia elétrica.

Consequência desta percepção é o registro diretamente em custo de toda a energia elétrica adquirida, sem a prévia passagem por estoques para sua apropriação em custo na medida do faturamento correspondente. Neste sentido, como antes descrito, foi a informação prestada na *Reunião de Conformidade Tributária*, em 12/04/2017, quando a Contribuinte, questionada acerca do tratamento contábil dos valores das perdas não técnicas – *se seriam apropriados*

diretamente ao Resultado do Exercício ou inicialmente transitam por contas do Ativo – informou que eram apropriados diretamente ao Resultado.

As glosas em debate recaíram sobre os valores mensais de perdas não técnicas discriminados nas acusações fiscais, com base em planilhas apresentadas pela Contribuinte, e que totalizaram R\$ 981.934.671,68 no ano-calendário 2016 e R\$ 1.047.211.371,67 no ano-calendário 2017.

Infere-se dessa demonstração apresentada ao Fisco, detalhada pela Contribuinte mensalmente desde o ano-calendário 2013, quando questionada na referida *Reunião de Conformidade Tributária*, que uma vez determinada a perda total ocorrida, possivelmente em razão da diferença entre a energia adquirida e o fornecimento faturado, é destacado o percentual admitido, na regulação da atividade, como perda técnica, e o excedente é classificado como perda não técnica.

Os percentuais que definem as perdas técnicas são evidenciados por ocasião das Revisões Tarifárias Periódicas, cujo procedimento observa a Resolução Normativa ANEEL nº 435/2011, que assim classifica as perdas regulatórias:

“OBJETIVO

1. Estabelecer a metodologia a ser utilizada para definição das perdas de energia regulatórias nas Revisões Tarifárias Periódicas das concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica.

(...)

3. METODOLOGIA

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

(...)

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

(...)

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

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

9. Essa comparação é efetuada a partir da construção de um ranking de complexidade das áreas de concessão, que permite aferir a eficiência de cada distribuidora no combate às perdas não técnicas.

10. A partir da análise comparativa é definida uma meta de perdas não técnicas, que se trata de um nível de referência para as perdas não técnicas de uma área de concessão específica.

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

3.1. DEFINIÇÕES E CONCEITOS

12. Energia Vendida - EV: representa toda energia vendida pela concessionária ao seu mercado cativo, consumo próprio e energia suprida com tarifa regulada às concessionárias de distribuição.

13. Energia Entregue - EE: energia transportada pelo sistema da distribuidora com faturamento apenas por TUSD, calculada pela soma da energia entregue a consumidores livres, autoprodutores e outra concessionária que acesse o sistema de distribuição.

14. Energia Injetada - EI: somatório de toda energia injetada na rede de distribuição da concessionária via pontos de fronteira (menos a energia exportada para a rede básica) ou geração local (própria ou de terceiros).

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

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

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

18. Perdas na Rede Básica – PRB: são perdas externas à rede de distribuição da concessionária e representam a parcela de energia dissipada no transporte da energia no sistema de transmissão da Rede Básica e Demais Instalações de Transmissão.

Nestes termos, a ANEEL define as perdas técnicas, consideradas inerentes ao sistema de distribuição, e o excedente é classificado como perdas não técnicas, sendo que parte destas é admitida na composição da tarifa.

Um dos argumentos da Contribuinte em favor da dedutibilidade das perdas não-técnicas, é o fato de elas serem admitidas na composição da tarifa que será cobrada dos usuários na Revisão Tarifária Periódica. No recurso voluntário apresentado no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, a Contribuinte observava que:

50. Com efeito, como seria possível admitir, como pretende o acórdão ora recorrido, que o próprio órgão regulador – ANEEL – permitisse que valores não intrinsecamente relacionados às atividades da Recorrente, sendo totalmente usuais e normais, fossem repassados para a tarifa, onerando, assim, indevidamente os consumidores?!

Note-se que o voto do relator Alberto Pinto Souza Jr., vencido da decisão de 1ª instância confrontada com aquele recurso voluntário, também refutou esta primeira abordagem ao consignar que:

O primeiro ponto da defesa refere-se a questão relativa à dedutibilidade das perdas não técnicas, pois entende a impugnante que tais perdas são dedutíveis das bases tributáveis com base no disposto art. 47 da Lei 4.506/64.

De plano, deve ser afastada a alegação de que as perdas não-técnicas decorrente de furto de energia são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, pois não há como sustentar que ser furtada seja necessário à atividade da impugnante e à manutenção da sua fonte produtora de renda, nem muito menos que o furto de energia seja usual ou normal à atividade de fornecimento de energia.

[...]

Por outro lado, o argumento da impugnante de que *a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Impugnante* significa apenas que o ônus financeiro (total ou parcial) decorrente de tais perdas são repassadas ao consumidor, mas não que tais perdas sejam necessárias, usuais e normais para a exploração da atividade da impugnante, tanto que, se porventura o poder público passar a reprimir tais ilícitos com mais rigor, a Aneel deixaria de autorizar o repasse. Logo, ainda que, infelizmente, no país, situações como essa se arrastem por anos a fio, isso não torna tal despesa como da essência da atividade econômica exercida pela impugnante, a ponto de fazê-la se enquadrar na hipótese do caput do art. 47 da Lei 4.506/64.

Assim, a questão reside mesmo em saber se as perdas não-técnicas decorrente de furto de energia em tela se enquadram na hipótese do § 3º do art. 47 da Lei 4.506/64, o qual assim dispõe:

[...]

Naquela mesma toada, desde a impugnação apresentada no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte argumentava que:

98. Conforme mencionado anteriormente, em razão da própria sistemática de funcionamento do setor elétrico, as perdas não técnicas decorrentes de furto são um componente levado em consideração na composição tarifária, de acordo com a autorização da própria ANEEL.

99. A cada ciclo tarifário, a ANEEL analisa variáveis socioeconômicas das diferentes áreas de concessão do país e seus efeitos sobre a ocorrência das perdas não técnicas, de acordo com os critérios de cálculo indicados no Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (“PRORET”), aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 423/2011 e 660/2015 (vide doc. 8), e estabelece os montantes referentes às perdas não técnicas que cada uma das empresas poderá recuperar por meio de repasse tarifário.

100. No caso da Impugnante, os referenciais de perdas não técnicas para o ano de 2017 foram estabelecidos pela ANEEL por meio das Notas Técnicas nºs 359/2016-SGT/ANEEL e 45/2017-SGT/ANEEL, e da Resolução Homologatória nº 2.206/2017 (doc. 11).

101. Com base na metodologia lá prevista, o órgão regulador apura as perdas não técnicas e, então, adota as providências necessárias para o seu repasse nas tarifas de energia elétrica. Em suma, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é todo definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Impugnante dos consumidores finais.

102. Ou seja, de tão esperadas que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determina a própria ANEEL.

103. Desse modo, como o valor das perdas impacta na tarifa de energia, verifica-se que a receita da Impugnante é incrementada em função das perdas, majorando-se, por consequência, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por via transversa, a arrecadação fiscal.

O mencionado documento nº 11 integra as e-fls. 2374/2482 do processo administrativo nº 16682.721089/2020-10 e é composto por cálculos para os reajustes tarifários aplicados a partir de 07/11/2016 e de 15/03/2017. No primeiro, a Nota Técnica nº 359/2016-SGT/ANEEL aponta que:

40. As perdas regulatórias na distribuição são definidas a cada revisão tarifária, enquanto as perdas na Rede Básica são estimadas, todos os anos, em cada processo tarifário. A Resolução Homologatória nº 1.650/2013 (última revisão tarifária da LIGHT) estabeleceu o percentual regulatório de perdas técnicas de 5,40% (sobre energia injetada da concessionária) e para as perdas não-técnicas (sobre o mercado faturado de baixa tensão) o percentual de 36,41% a ser aplicado no atual reajuste.

41. Isso decorre do fato de que a LIGHT (vide processo 48500.004772/2015-09) obteve o percentual de perdas não técnicas sobre o mercado de baixa tensão de 43,95%, contra a meta estabelecida de 38,33%.

[...]

42. Por essa razão, no presente reajuste está sendo considerado como cobertura para as perdas não técnicas o percentual de 36,41% sobre o mercado de baixa tensão, conforme estabelece o Artigo 4º da Resolução Homologatória 1.650, de 05 de novembro de 2013.

Com respeito aos reajustes a partir de 15/03/2017, na Nota Técnica nº 45/2017 – SGT/ANEEL consta que o valor das perdas técnicas foi calculado *no percentual de 6,335% sobre a energia injetada* e, quanto às perdas não técnicas, conclui que:

107. Como resultado, caso aplicado a regra geral para a Light, o ponto de partida seria de 34,08%, que corresponde o mínimo entre a meta definida no ciclo anterior, de 33,00%, e a média histórica praticada, de 47,95% sobre o mercado de baixa tensão medido.

[...]

111. No caso da Light, a nova meta calculada pela análise por benchmarking resulta no patamar de perdas não técnicas de 37,14% sobre o mercado de baixa tensão medido, ao se ter como referência as perdas praticadas por todas as empresas no

ano civil de 2015, que é a referência para as revisões a serem realizadas no primeiro semestre de 2017.

[...]

115. Como o ponto de partida é igual ao ponto de chegada, tem-se o patamar fixo de 37,14% de perdas não técnicas sobre o mercado de baixa tensão medido, que equivale ao percentual de 36,06% sobre o mercado de baixa tensão faturado, a ser considerado na revisão de 2017 e nos reajustes tarifários de 2018 a 2021.

[...]

117. Para o cálculo das perdas elétricas são ainda apuradas as perdas das DIT de uso compartilhado e na Rede Básica. Essas perdas são apuradas em cada processo tarifário, com base nas medições dos últimos 12 meses das perdas apuradas na Rede Básica e nas Demais Instalações de Transmissão – DIT de uso compartilhada, contabilizadas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

118. Para obtenção da energia requerida é necessário somar as perdas regulatórias, em MWh, de acordo com os respectivos percentuais determinados na revisão tarifária, ao mercado de venda da concessionária. O mercado de venda da concessionária representa toda energia faturada no mercado cativo, consumo próprio e energia suprida a outras distribuidoras

119. A tabela a seguir apresenta o cálculo da energia requerida considerada no processo de revisão tarifária.

Tabela 14 – Energia Requerida

Descrição	Energia (MWh)
Perdas na Rede Básica	579.492
Perdas na Distribuição	7.534.972
Perdas Técnicas	2.283.936
Perdas Não Técnicas	5.251.035
Energia Vendida	20.713.001
Energia Requerida	28.827.463,85

Como se vê, a ANEEL acompanha as perdas praticadas por cada operadora, e estabelece metas para redução das perdas não técnicas mediante estipulação dos percentuais que serão admissíveis na recomposição tarifária.

Do parecer de Sérgio André Rocha, juntado a ambos os processos, destaca-se:

Portanto, como evidenciado no item 37 do Submódulo 2.6 do Proret, há a previsão de “níveis regulatórios de perdas não técnicas”, ou seja, de níveis de “perdas não técnicas” que são absolutamente, necessários, usuais e normais no processo de distribuição de energia. A definição de tais “níveis regulatórios de perdas não técnicas” segue uma metodologia em sete passos, estabelecida na seção 4 deste Submódulo 2.6.

Naturalmente, não é relevante para os propósitos deste Parecer a revisão dos critérios e cálculos estabelecidos pela ANEEL para a definição dos “níveis regulatórios de perdas não técnicas”. Logo, o que é importante neste ponto é firmarmos as seguintes premissas:

- Embora tenham causas distintas, as “perdas técnicas” e as “perdas não técnicas regulatórias” têm a mesma natureza: tratam-se de perdas inerentes à distribuição de energia elétrica, que não podem ser eliminadas pela distribuidora.
- Esta afirmativa encontra base explícita na regulação editada pela ANEEL, colocando em xeque a premissa reiterada de que a existência de “perdas não técnicas” seria intrinsecamente uma consequência da ausência de intervenção por parte das distribuidoras de energia.

[...]

A análise do documento da ANEEL deixa claro que não é que as “perdas não técnicas totais” não sejam inerentes à atividade da distribuidora. De fato, o que se passa é que o agente regulador decidiu implementar uma “**regulação por incentivos**”, cujo o objetivo é limitar as “perdas não técnicas” de modo criar uma indução para que a concessionária busque ao máximo reduzi-las.

Tal fato indica que, em verdade, as “perdas não técnicas regulatórias” são subdimensionadas, para que a almejada indução funcione. Contudo, há um aspecto inquestionável: ao contrário do que aponta a fiscalização nos Termos de Verificação Fiscal que revimos, as “perdas não técnicas” não são objeto do descaso das distribuidoras de energia elétrica, sendo normais e usuais em tal atividade, o que se reflete, inclusive, na composição da tarifa de energia, como passamos a examinar. *(destaques do original)*

Não se pode negar que as perdas não técnicas fazem parte do risco da atividade de distribuição de energia elétrica. A Contribuinte inclusive refere, em recurso voluntário e em contrarrazões ao recurso especial no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a classificação dos furtos de energia como “caso fortuito interno” na jurisprudência que afirma a responsabilidade da prestadora de serviços pelo dano causado a seus clientes. Contudo, o fato de a agência reguladora admitir parte das perdas não técnicas no custo das recomposições tarifárias não é suficiente para converter tais valores em custos ou despesas dedutíveis na apuração do lucro tributável.

A estipulação de metas de redução de perdas não técnicas representa, de um lado, um estímulo para que a concessionária se empenhe em melhor administrar o fornecimento de seus serviços, mas, de outro, presta-se a assegurar à entidade titular da concessão que a atividade permanecerá minimamente lucrativa ainda que tal empenho não se verifique plenamente.

A admissibilidade de perdas não técnicas na recomposição tarifária, em verdade, não se presta a indenizar as perdas não técnicas antes ocorridas. Há, apenas, permissão de cobrança de tarifas considerando a provável ocorrência deste encargo, socializando as perdas verificadas na atividade econômica de distribuição de energia elétrica. E, justamente porque não há tal indenização, é que é impróprio admitir a compensação à Contribuinte destas perdas como elemento suficiente para conferir dedutibilidade às perdas não técnicas.

O que se tem, em verdade, é a atuação técnica do órgão regulador, que estipula para a atividade exercida pela Contribuinte um percentual admissível de perdas

não técnicas que, na definição da ANEEL, correspondem a todas as perdas não inerentes *ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição de energia na rede da concessionária* – assim designadas perdas técnicas – e que ocorrem na *distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.*

E, distintamente da legislação tributária, as regras contratualmente estabelecidas reputam tais valores como custo independentemente das providências especificamente adotadas pela Contribuinte em relação a elas. Basta que tais perdas não técnicas observem o percentual máximo estabelecido para que elas integrem os cálculos de recomposição da tarifa futura.

Daí porque não se pode concordar com as considerações assim postas no parecer de Sérgio André Rocha:

Nessa linha de ideias, por exemplo, a detalhada regulação da formação da tarifa de energia, com a identificação dos itens que integram a “receita requerida” e a formação do **custo de distribuição da energia elétrica**, são de competência exclusiva da ANEEL, não podendo ser questionadas por qualquer outro órgão ou agência governamental, sendo o controle das agências restrito ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme previsto no artigo 14 da Lei nº 13.848/2019, que “dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras”.

Ora, temos aqui uma questão de competência administrativa clara. A definição do custo das concessionárias distribuidoras de energia elétrica é de competência da ANEEL. Vimos que, acima de qualquer dúvida, a agência inclui as “perdas não técnicas regulatórias” no custo das distribuidoras, de modo que as autoridades fiscais encontram-se vinculadas a esta posição. (*destaques do original*)

A admissibilidade, na recomposição tarifária, das perdas não técnicas em razão de metas fixadas para o exercício da concessão de serviço público, inclusive, conduz a Contribuinte a sequer distinguir a origem das perdas ocorridas, como bem destaca a autoridade lançadora no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

20. Já as perdas não técnicas – PNT, que correspondem à diferença entre as perdas totais de energia e as perdas técnicas, decorrem de todas as demais perdas associadas à distribuição de energia, tais como furtos de energia (ligação clandestina, desvio direto da rede, adulterações no medidor), erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, entre outros.

[...]

34. Quanto às origens, características e fatores determinantes das PNT, a companhia desenvolveu a resposta replicada a seguir (sem os gráficos, figuras e notas de rodapé, que podem vistos no documento original), na qual limita sua PNT a furtos de energia elétrica:

[...]

35. Como se vê, a fiscalizada atribui as origens das PNT integralmente aos furtos. Entretanto, para cumprir os requisitos para dedutibilidade tem por dever comprovar tal alegação. (*destaques do original*)

Ainda, por tratar todas as perdas não técnicas como decorrentes de furto de energia elétrica, a Contribuinte apresenta a notícia crime no formato questionado em ambas as autuações fiscais, para defender que, ainda que não se considere tais perdas como custo, elas corresponderiam a despesas dedutíveis.

Esse viés também está presente na defesa administrativa, como se vê na abordagem inicial do parecer de Sérgio André Rocha:

Detalharemos melhor este tema adiante. Contudo, para que se compreenda o contexto deste Parecer, podemos desde já destacar que a atividade de distribuição de energia elétrica gera **inevitáveis** perdas para a empresa distribuidora. As perdas totais de energia são classificadas em “perdas técnicas” e “perdas não técnicas” ou “perdas comerciais”. Segundo Antonio Carlos M. de Araujo e Claudia Aguiar de Siqueira:

“É inerente ao processo de transmissão e distribuição de energia elétrica um certo nível de perdas, tanto técnicas, entendidas como tais as decorrentes da interação da corrente elétrica e de seus campos eletromagnéticos com o meio físico de transporte de energia, como as perdas comerciais, referentes à energia entregue mas não faturada. Essas últimas se originam tanto de erros de faturamento da distribuidora quanto de ações dos consumidores (por exemplo, fraudes em medidores, ligações clandestinas, etc...). Recentemente cunhou-se o termo “perdas não-técnicas” para abranger não apenas as situações de perda comercial já mencionadas, mas também o impacto que as ligações clandestinas causam nos dispositivos do sistema.”⁵

Embora possam ter causas diversas, as mais comuns entre as “perdas não técnicas” são as decorrentes de ligações clandestinas, popularmente referidas como “gatos”. Como observam Ricardo Vidinich, Antonio Carlos Marques de Araujo, Jorge Augusto Lima Valente e Claudia Aguiar de Siqueira, “as perdas não técnicas são as classificadas como perdas advindas dos erros de medição, dos erros de faturamento e **principalmente dos furtos de energia, por fraudes nos medidores, por desvios da medição ou por ligações clandestinas**”.⁶ (Destaque nosso) (*destaques do original*)

Diante de tais circunstâncias, primeiramente não há como admitir tais valores como integrantes do custo de operação da Contribuinte, em sentido estrito.

Sérgio André Rocha assim argumenta em seu parecer:

De tudo o que comentamos na seção II.1, infere-se que as “perdas não técnicas” estão atreladas a um **custo** da distribuidora de energia. Com efeito, como esclarecia Bulhões Pedreira:

⁵ ARAUJO, Antonio Carlos M. de Araujo; SIQUEIRA, Claudia Aguiar de. Considerações sobre as Perdas na Distribuição de Energia Elétrica no Brasil. XVII Seminário Nacional de Distribuição de Energia Elétrica, Belo Horizonte, 2006, p. 1. Disponível em <https://www.cgti.org.br/publicacoes>.

⁶ VIDINICH, Ricardo et. al. Considerações sobre as Perdas na Distribuição de Energia Elétrica no Brasil. Revista Brasil Engenharia, n. 580, 2007, p. 112.

“Custos operacionais são os custos diretos de aquisição e produção dos bens ou serviços revendidos, e as despesas operacionais compreendem as despesas estruturais, gerais, ou fixas, que não variam diretamente em função da aquisição de bens ou serviços. Mas certas deduções, dependendo da organização da contabilidade da empresa, poderão ser classificadas tanto como custos quanto como despesas. Assim, os encargos de inversões, os impostos, e certos rendimentos ou provisões, podem ser diretamente apropriados como custos de produção ou registrados separadamente em contas que os classificam como despesas operacionais.

No conceito de custo, a única espécie de dedução que não é comum às despesas operacionais é o custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos, ou empregados na produção dos bens ou serviços revendidos pela empresa. Os demais custos enumerados no art. 46 da L. 4.506 (encargos de inversões, rendimentos pagos a terceiros, impostos, taxas, contribuições e perdas) podem ser classificados indiferentemente como custos ou como despesas operacionais.”¹⁹ (Destaque nosso)

[...]

Com efeito, parece-nos inegável que a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras integram o custo de sua atividade operacional. Não se trata de uma despesa. Portanto, no que se refere à apuração do IRPJ, a energia elétrica encontra-se inserida no artigo 301 do RIR/2018, que trata do custo das mercadorias revendidas. Afinal, como vimos na passagem de Bulhões Pedreira acima transcrita, se há uma certeza é que o desencaixe referente a mercadorias adquiridas para revenda tem a natureza de custo.

Nas palavras de Bulhões Pedreira acima citadas, indiscutivelmente integra o conceito de custo das empresas, inclusive as distribuidoras de energia, aquilo gasto na “aquisição dos bens ou serviços revendidos, ou empregados na produção dos bens ou serviços revendidos pela empresa”. Veja-se: não se considera custo o valor gasto na “aquisição dos bens ou serviços”, mas sim o valor gasto na aquisição de bens ou serviços que **serão** revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços que **serão** revendidos. Ou seja: os custos aplicados nos bens ou serviços **efetivamente** vendidos ou revendidos.

Ainda que o setor elétrico não adote a prática de registrar contabilmente em estoque a energia elétrica adquirida para distribuição, a parcela desta aquisição representativa de custo deve ser, apenas, aquela faturada com o reconhecimento da correspondente receita. O valor antecipadamente computado em custos deve ser estornado para perdas, e estratificado conforme a origem, com vistas a aplicar-lhe o regular tratamento tributário.

Sérgio André Rocha destaca que as distribuidoras de energia estão obrigadas, inclusive, a adquirir energia para distribuição em volume que contemple a totalidade das perdas que ocorrem na atividade:

Reitera-se, assim, que “perdas não técnicas regulatórias” são tão inerentes à atividade de distribuição de energia que foram explicitamente consideradas na

formação da tarifa, ou seja, da “receita requerida”, e integrando, consequentemente, os “custos regulatórios das distribuidoras”.

O reconhecimento da normalidade e usualidade das perdas – “técnicas” e “não técnicas” – na atividade de distribuição de energia elétrica justifica a aquisição, pela distribuidora, de volumes de energia que lhe permitam exercer sua atividade sem quebras de fornecimento, considerando as “perdas totais”. Vejamos.

1.3. Obrigação de Fornecimento de Energia

A comercialização de energia encontra-se regulada pela Lei nº 10.848/2004. Segundo seu artigo 1º, “a comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento”.

O artigo 2º desta mesma lei não deixa dúvidas quanto ao alcance das obrigações das concessionárias e permissionárias do serviço de distribuição de energia, ao prever que “as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN **deverão garantir o atendimento à totalidade de seu mercado**, mediante contratação regulada, por meio de licitação, conforme regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo”. (Destaque nosso)

[...]

Não é por outra razão que o item 10 do Submódulo 3.2 do Proret estabelece que a “energia requerida” compreende não só o volume de energia para o atendimento dos consumidores, mas também as perdas – incluídas as “perdas não técnicas”. Em textual.

[...]

Diante desses comentários, não pode pairar dúvida quanto à necessidade, normalidade e usualidade da aquisição, pela distribuidora de energia, de volume suficiente para atender seus consumidores, considerando as perdas – “técnicas” e “não técnicas”. Qualquer outro procedimento resultaria, inevitavelmente, no descumprimento de suas obrigações com o poder público, com a potencial aplicação de penalidades. (*destaques do original*)

Contudo, no âmbito da tributação do lucro, somente as perdas técnicas são admitidas como custos, porque correspondentes a *quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio*, nos termos da Lei nº 4.506/64:

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

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

II - Os encargos de depreciação, exaustão e amortização;

III - Os rendimentos pagos a terceiros;

IV - Os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, exceto o imposto de renda;

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

VI - As quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de seguranças que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas, e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente nos casos de incêndios, inundações, ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável. (destacou-se)

No setor elétrico, estas perdas são determinadas segundo o que, em regra, ocorre no *processo de transporte, de transformação de tensão e de medição de energia na rede da concessionária* e neste ponto, sim, como bem aponta a doutrina citada pela Contribuinte em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a demanda probatória é minimizada:

“1. Quebras e Perdas – As quebras e perdas de mercadorias, matérias-primas ou produtos incorridas na produção e no transporte ou manuseio são admitidas na determinação do lucro real, desde que razoáveis. A lei não estabelece modo especial da prova da razoabilidade. A expediência da própria pessoa jurídica ou de outros contribuintes que explorem a mesma atividade é meio hábil para demonstrá-la. O dispositivo aplica-se tanto na produção quanto no transporte e manuseio de mercadorias e matérias-primas (...).” (José Luiz Bulhões Pedreira, Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, vol. 1, ADCOAS JUSTEC. Rio de Janeiro: 1979, p. 363-364.)

Descontadas as perdas técnicas, a distribuidora de energia elétrica deve constituir a prova necessária para dedutibilidade do excedente, principiando pela identificação da causa das demais perdas: *furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.* É neste sentido que se demanda da Contribuinte o controle mínimo das ocorrências, com vistas ao registro contábil e fiscal dos fatos. Neste ponto não há discordância com a seguinte argumentação de Sérgio André Rocha, em seu parecer, acerca da impossibilidade de a distribuidora “controlar”, no âmbito fenomênico, tais ocorrências:

Ao comentarmos na seção I.1 as posições manifestadas pelas autoridades fiscais nos Termos de Verificação Fiscal citados, assim como as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e do CARF, identificamos uma premissa comum, no sentido de que as “perdas não técnicas” estariam inteiramente sob o controle da distribuidora de energia elétrica. Nada obstante, **uma leitura atenta do Submódulo 2.6 do Proret mostra que tal premissa está simplesmente equivocada.**

Com efeito, a seção 3.4 deste Submódulo 2.6 traz a “meta de perdas não técnicas”, evidenciando um fato de todo inquestionável: é impossível a distribuição de energia elétrica com “perda não técnica” zero, independentemente de qualquer iniciativa de gestão da distribuidora de energia elétrica. (*destaques do original*)

Não se trata, assim, de evitar tais ocorrências, mas sim de determinar seus contornos para fins contábeis e fiscais. Por tais razões, inclusive, esta Conselheira não consegue concordar com avaliação econômica que indica ser maior o custo de inibição destas perdas do que o valor das próprias perdas. Tal avaliação econômica, para fins de dispensar a distinção aqui demandada, deveria ter em conta o custo do controle destas perdas com o valor das próprias perdas.

Assim, identificados *erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição*, por exemplo, as correções poderão resultar em faturamento que converterá aquelas perdas em custo de outro período operacional, ou eventualmente evidenciarão fraude interna, desfalque, apropriação indébita ou furto por empregados ou prestadores de serviço, caso em que não serão custos, mas sim despesas, porém dedutíveis apenas se *houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial*.

Identificados *furtos de energia* por terceiros, da mesma forma, a perda será uma despesa dedutível se *houver inquérito instaurado ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial*.

Se não identificada a origem, a perda não é dedutível.

Estes são os termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64:

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

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

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

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

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade. *(destacou-se)*

Em outra linha argumentativa contra a aplicação do que disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, a Contribuinte demanda sua interpretação conforme a realidade própria de sua operação, na qual os furtos não são ocorrências extraordinárias, mas sim esperadas, representando perdas razoáveis integrantes do custo. Para tanto, replica gráficos para evidenciar a usualidade, normalidade e razoabilidade das perdas não técnicas na distribuição energia elétrica, especialmente em face da evolução dos percentuais de perdas verificados ao longo de dez anos expostos. Nas palavras de Sérgio André Rocha em seu parecer:

Com efeito, no dia a dia da operação de qualquer empresa, o furto deve ser excepcional, um fato atípico, que no mais das vezes poderá ser evitado mediante a adoção de mecanismos de controle e repressão. Ademais, ninguém pode imaginar que este artigo 376 considere um modelo de negócio onde a pessoa jurídica se veja obrigada a seguir sendo furtada reiteradamente.

Vamos pensar, agora, no que se passa no caso em tela. Como vimos, as distribuidoras de energia não têm como opção deixar de fornecer a energia desviada. Afinal, o seu compromisso é de fornecimento de cem por cento da energia necessária para o atendimento dos consumidores.

Este fato provavelmente explica porque a “perda não técnica não regulatória” aumentou de 2008 para 2019, de acordo com o gráfico da ANEEL que apresentamos acima. O que seria isso? Uma espécie de furto voluntário, na qual a vítima periodicamente se submete ao crime? Obviamente que não. É claríssimo que o que temos aqui é um custo do negócio, um custo de se operar em determinadas regiões do Brasil. Trata-se de uma perda normal, usual e inevitável por ação exclusiva das distribuidoras, sem uma intervenção estatal decisiva.

Nesse contexto, beira a hipocrisia alegar que um problema social estrutural é, na verdade, uma inação da concessionária. O que temos aqui é uma perda razoável, típica da operação das distribuidoras de energia, dedutível com base no artigo 303, I, do RIR/2018.

[...]

A aplicação deste dispositivo a uma situação como a descrita neste Parecer requer algumas ponderações.

A primeira decorre do fato de que, como já dissemos, ao contrário das situações normais em que se verificam esses tipos de ilícito no caso das distribuidoras de energia elétrica há uma obrigação legal, regulatória e contratual de realização das operações que geram os desvios de energia.⁷ Ou seja, faz-se a operação já se sabendo, de antemão, que uma parcela da energia será desviada, mas não por vontade, liberalidade ou leniência, e sim por obrigação, dever jurídico assumido junto ao poder público.

A segunda razão decorre da primeira. Diferentemente do que se passa nos casos típicos de furto tratados no artigo 376, as operações de circulação seguem acontecendo. Em outras palavras, os desvios de energia passam a fazer parte, a integrar, a serem inerentes ao próprio modelo de negócio das distribuidoras, a ponto de comporem a tarifa de energia elétrica.

Nota-se, que não somos nós que estamos afirmando que os desvios de energia são inerentes à atividade de distribuição. Não! **Quem está afirmado isso é a agência reguladora, é a ANEEL.**

Por fim, e esta questão não é menos importante, quando a ANEEL reconhece a usualidade e normalidade das “perdas não técnicas”, a ponto de incluí-las na tarifa de energia, ela integra tais perdas à própria atividade econômica, afastando-as da lógica aplicável aos furtos em geral, que é exatamente serem prejuízos alheios à atividade econômica ordinária da pessoa jurídica. (*destaques do original*)

O voto vencedor do paradigma nº 1402-004.517 deduz os seguintes fundamentos, extraídos do precedente nº 1402-004.314, para concluir que as perdas não técnicas devem se submeter aos requisitos de dedutibilidade previstos para os *prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto*:

A apuração das perdas técnicas são definidas em ato normativo da ANEEL, decorrente de seu poder regulatório, e consiste em parcela da energia que, inevitavelmente se perderá no transporte, se assemelhando às quebras inerentes aos processos produtivos.

Diferentemente das perdas técnicas, as não técnicas dependem da eficiência e da gestão das empresas no combate a tais eventos. Ou seja, as perdas não técnicas se inserem nos custos gerenciáveis e estão diretamente vinculadas à gestão comercial da empresa.

Contudo, não vislumbro as perdas não técnicas como inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia – tem relação direta com a sua gestão.

Assim, valho-me do teor da Solução de Consulta Interna – SCI nº 3 – Cosit, de 23/03/2017, nos seus fundamentos, dos quais adoto, conforme segue:

⁷ Como observam Diego Aubin Miguita e Francisco Lisboa Moreira, este artigo 376 “dirigia-se a atividades comerciais e industriais ordinárias, triviais, como, por exemplo, comerciantes varejistas, e não à atividade de distribuição de energia elétrica, o que não poderia sequer ter sido cogitado pelo legislador, já que o setor elétrico não possuía a configuração atual e não havia arcabouço legal que permite o repasse tarifário de perdas comerciais homologadas” (HOPPE, Aderbal Alfonso; MIGUITA, Diego Aubin; MOREIRA, Francisco Lisboa. Aspectos Contábeis e Tributários do Setor Elétrico. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 157).

31. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, disciplina que:

“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;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.”

32. De acordo com a elucidação já feita nesta Solução de Consulta Interna, as perdas técnicas são inerentes aos processos de transporte e transformação de tensão de energia elétrica na rede, ou seja, é inevitável e inquestionável que essas perdas, quando ocasionadas dentro dos limites aceitáveis, são intrínsecas à própria atividade desenvolvida pelas distribuidoras de energia elétrica. Por conseguinte, conforme a legislação do Imposto de Renda, poderá integrar o custo de aquisição as perdas razoáveis, relacionadas com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio da energia elétrica.

33. Aplicando-se entendimento análogo, o 1º Conselho de Contribuintes do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) decidiu no Acórdão nº 107-06.484/01, publicado no Diário Oficial da União no ano de 2002, que as perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas, em decorrência da exposição, transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável.

34. Por outro lado, as perdas não técnicas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia. Segundo a Aneel, essas perdas são decorrentes, por exemplo, de furtos de energia e erros de medição e estão diretamente relacionadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, portanto, em custo do serviço prestado. Acatando-se este entendimento, cabe analisar, agora, a possibilidade de enquadramento das perdas não técnicas como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável.

35. A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim preleciona:

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

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

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

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

36. O caput do art. 47 da supracitada Lei define que são consideradas como despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtos. Logo, a dedutibilidade prevista no § 3º de perda decorrente de desfalque, apropriação indébita ou furto é uma exceção à regra. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, esclarece:

“1. Diz a lei que somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 30/11/64, art. 47, § 3º; Regulamento do Imposto de Renda, art. 182).

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

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

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

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

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

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

(...)

5. Quando o autor do desfalque, apropriação indébita ou furto for sócio ou proprietário da empresa ofendida - ainda que, posteriormente ao delito, perca sua condição de proprietário ou sócio - não se terá configurado o direito à dedução. Isso porque, não sendo o agente empregado, nem podendo ser considerado terceiro perante a empresa, estará ausente o segundo dos pressupostos legais acima indicados.

(...)

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

37. Por conseguinte, a dedutibilidade das perdas não técnicas, para fins de apuração do lucro tributável, apenas poderá ocorrer nos casos e nas condições estritamente previstas na lei.

[...]

149. Assim, em concordância com a referida Solução de Consulta mantenho os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Ou seja, as perdas não técnica não integram o conceito de perdas razoáveis para justificar a aplicação do art. 291 do RIR/99, estando diretamente associadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, em custo do serviço prestado. Só seriam dedutíveis desde que cumpridos os requisitos do §3º do art. 364, do RIR/99 (instauração de inquérito policial).

Neste tocante, a decisão a quo faz preciso e detalhada análise e pesquisa, nos seguintes termos:

150. Há ainda, a alegação da empresa de que mesmo que fosse identificada a origem da perda, não poderia fazer um Boletim de Ocorrência sobre esse tipo de perda, pois, não haveria sequer previsão legal para tanto. Nesse caso, considera que a exigência de inquéritos instaurados na justiça

trabalhista, ou queixas específicas, no tempo apropriado, com identificação dos responsáveis, apresentadas perante autoridade policial, conforme estabelecido no art. 364 do RIR/99 (§ 3º, do art. 47 da Lei nº 4.506/1967), seria uma obrigação impossível.

151. Sobre este ponto, em pesquisa na internet, encontrei as seguintes notícias que envolvem a contribuinte:

1ª) <http://eshoje.com.br/furto-de-energia-eletrica-gera-oito-flagrantes-por-mes-no-es/08/08/2017>

“No Espírito Santo são registrados, em média, dois furtos de energia elétrica por semana, um total de oito flagrantes por mês. Em 90% dos casos, são empresários de padarias, supermercados e concessionárias que para não pagar o valor real da conta, fazem o conhecido ‘gato’. Os dados são da Delegacia de Segurança Patrimonial.

O delegado Fabiano Rosa informou que não há um perfil nesse tipo de casos. Da classe média a periferia na Grande Vitória e interior, eles vão desde o empresário de 26 anos conduzido a esclarecimentos na última quinta-feira (3), por furtar 70% da energia em uma concessionária de luxo na Av. Fernando Ferrari, até um idoso de 70 anos flagrado na semana anterior.

‘A concessionária (EDP/Escelsa) faz um levantamento preliminar, e consegue identificar quando constata a redução da energia. Feita a ocorrência nos verificamos. E quase sempre é positivo. Com vários freezer e ar-condicionado ligado o dia inteiro, eles confirmam e dizem que é para pagar menos’.

Para o delegado, é um mal que acontece na sociedade como um todo. Mas o famoso ‘jeitinho brasileiro’ para levar vantagem, burlar e tentar reduzir o custo da energia de forma ilegal acaba sobrando para os consumidores, já que a concessionária precisa transferir o valor. E para o responsável, que acaba pagando o que não queria de forma retroativa. ‘Acham que vão se dar o bem o resto da vida. A empresa descobre e a polícia atua’.

A pena máxima para esse tipo de crime é de quatro anos. O delegado explicou que após ser conduzido à delegacia, é preciso arbitrar fiança para que o responsável responda em liberdade. Caso não pague, ele é encaminhado ao presídio e tem que comparecer a uma audiência de custódia no dia seguinte. Mas são liberados em 90% das vezes.

‘Pode ocorrer de manter a fiança para que a pessoa responda em liberdade. Mas há casos em que o juiz reduz ou até mesmo libera sem ela. Como a pena mínima é de um ano, na fase de ação penal o promotor de justiça propõe a suspensão do processo, desde que o responsável cumpra algumas medidas impostas. Pode ser serviço comunitário, pagamento para uma casa de caridade, se apresentar todo mês ao fórum e até ser proibido de sair do Estado. Coisas que acabam atrapalhando a vida particular’, disse o delegado.

Ainda segundo ele, ações da polícia (como a prisão do empresário) surtem um efeito pedagógico. Quem comete esse crime sabe que uma hora ou

outra será descoberto. Junto a divulgação da imprensa, os resultados tem sido positivos. 'Eles sabem que não podem andar sem cinto, mas andam; que não podem fazer ligação clandestina, mas fazem. Só aprendem quando dói no bolso', concluiu Rosa". (grifou-se)

2^{a)} <https://correio9.com.br/policia-civil-e-edp-fazem-operacao-de-combate-ao-furto-de-energia-em-boa-esperanca/04/10/2018>

"Equipes da Polícia Civil e da EDP, distribuidora de energia elétrica do Espírito Santo, realizaram nessa quarta e quinta-feira, dia 03 e 04, uma operação de combate ao furto de energia elétrica em Boa Esperança, Norte do Estado. Em cinco propriedades rurais visitadas no município, os peritos constataram fraudes nos medidores de energia e uma ligação direta na rede elétrica, caracterizando furto.

O furto de energia é crime previsto no Artigo 155 do Código Penal Brasileiro, que dispõe: 'Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa'.

Além do processo criminal, o proprietário das propriedades rurais, uma vez que todas as cinco instalações estão no nome da mesma pessoa, arcará com a cobrança de toda energia não faturada durante o período da irregularidade e o custo administrativo, conforme determina a regra da Resolução ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica". (grifou-se)

152. Tais notícias são apenas exemplos das várias que podem ser encontradas sobre o tema na rede mundial de computadores.

153. Complementando essas informações constatei a previsão específica a respeito do furto de energia elétrica no Decreto-lei nº 2.848/1940 (Código Penal):

Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel:

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

§ 1º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é praticado durante o repouso noturno.

§ 2º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou aplicar somente a pena de multa.

§ 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico. (grifou-se)

154. Veja-se que nos dois episódios relatados, fala-se sobre processo criminal, estabelecimento de fiança e outros procedimentos da área policial/criminal envolvendo a contribuinte, tudo baseado no dispositivo transscrito acima.

155. Desse modo, entendo que é perfeitamente cabível, e possível, o cumprimento do § 3º do art. 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.

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

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

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

Igualmente, como as despesas/custos (in)dedutíveis devem respeitar os requisitos da legislação tributária, não acompanho as alegações da recorrente de que tais perdas não técnicas comporiam a tarifa final de energia, o que seria compensado pela receita, sem ocorrer prejuízo ao erário, pois tal circunstância extrapolaria a questão de quais despesas são dedutíveis ou não.

A estrutura do art. 47 da Lei nº 4.506/64 claramente admite as perdas operacionais como dedutíveis. A questão é situar como despesa operacional perdas distintas daquelas razoáveis verificadas no processo produtivo e admitidas como custo, vez que as demais perdas não são, em regra, necessárias, usuais e normais.

O I. Relator expôs que a continuidade da atividade de distribuição de energia elétrica demanda a gestão das perdas não técnicas que, apesar de indesejáveis, seriam normais e usuais na distribuição de energia elétrica pela própria natureza física de sua entrega aos clientes. Contudo, a recorrência de um encargo sob rótulo genérico – como são as perdas não técnicas - não é suficiente para conferir-lhes dedutibilidade na apuração do lucro tributável.

A Contribuinte, em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62 insiste na recorrência destas perdas em todas as operadoras do setor:

90. Insta ressaltar que, não existe uma só concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no Brasil que não tenha em sua tarifa um custo de energia elétrica relativo às perdas não-técnicas, pois, como já citado, sua ocorrência é inevitável e previsto na própria norma regulatória, sendo que o maior número de furtos de energia elétrica ocorre em áreas de grande apelo social e baixa concentração econômica, como nas favelas e nos bairros mais pobres.

A necessidade da despesa somente pode ser afirmada no âmbito tributário se houver gestão efetiva das perdas não técnicas, o que demanda o mínimo de investigação da sua origem e a adoção das providências pertinentes conforme a origem identificada. Se esta investigação não é feita, não é possível imputar a autoria da perda a terceiros e identificar qual parcela deduzida não corresponde a uma liberalidade, por omissão da Contribuinte na busca de reparação pelos danos sofridos ou, minimamente, de redução da sua ocorrência.

Percepção semelhante foi desenvolvida pelo Conselheiro Alexandre Iabundi Catundi, no voto condutor do Acórdão nº 1402-007.240 que, como registrado ao

norte, apreciou as glosas promovidas na apuração do lucro tributável da Contribuinte no ano-calendário 2015:

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

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

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

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

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

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

Cumpre esclarecer a ANEEL regulou a metodologia para que as distribuidoras pudessem calcular o valor das perdas não técnicas no já citado submódulo 2.6 do PRORET em que são estabelecidos sete passos para definição das despesas não técnicas por parte das distribuidoras, abaixo detalhado:

4. DEFINIÇÃO DOS NÍVEIS REGULATÓRIOS DE PERDAS NÃO TÉCNICAS

41. A definição das Perdas Não Técnicas Regulatórias será feita em 7 passos.

Passo 1: Recebimento das Informações

42. A concessionária deverá encaminhar relatório de combate às perdas não técnicas, no qual deverá constar:

- Evolução das perdas da empresa nos últimos anos segregadas entre técnicas e não técnicas, tanto em valores absolutos quanto em percentual da energia injetada; determinantes; perdas não técnicas, tais como as atividades que vêm sendo desempenhadas, as despesas realizadas e os investimentos;

- Diagnóstico do problema das perdas, origens, características e fatores determinantes;
- Detalhamento do programa de combate às perdas não técnicas, tais como as atividades que vêm sendo desempenhadas, as despesas realizadas e os investimentos;
- Resultados das ações de combate às perdas, detalhando os montantes de redução, ganhos de mercado e de receita adicional; e
- Plano de combate às perdas, contemplando propostas de melhoria, ações, metas e previsão de recursos.

Passo 2: Cálculo das Perdas Técnicas

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

Passo 3: Apuração dos Valores de Perdas Não Técnicas

44. A ANEEL irá apurar os valores de perdas não técnicas pela diferença entre as perdas totais realizadas no ano civil e as perdas técnicas regulatórias.

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

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

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

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

Passo 4: Ponto de Partida para a Análise

46. O ponto de partida de perdas não técnicas é um valor referencial para o ano tarifário imediatamente anterior ao da revisão tarifária.

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

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

pela empresa nos últimos quatro anos civis, a contar do último ano da base de dados:

Máximo [7,50%; Mínimo (Meta 3 CRTP Medida, Média dos últimos 4 anos)] (10)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Passo 5: Definição da Referência de Perdas Não Técnicas

57. Será definida uma meta de perdas não técnicas para a empresa a partir de uma análise do modelo comparativo por benchmarking.

Passo 6: Definição da Trajetória de Redução de Perdas Não Técnicas

58. A meta de perdas não técnicas definida no passo 5 poderá ser atingida por meio de uma trajetória linear decrescente das perdas regulatórias em cada reajuste subsequente, ou tratado como uma meta fixa até a próxima revisão tarifária.

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

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

Passo 7: Conversão das Perdas Não Técnicas

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

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

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

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

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

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

Admitir que as perdas não técnicas são, também, perdas razoáveis integrantes do custo das operações da Contribuinte significa dispensá-la, no âmbito contábil e fiscal, da gestão escritural das perdas, num contexto no qual, como bem apontado acima, *somente ela é capaz de aferir, do total de energia distribuída, o quanto efetivamente chegou ao consumidor final e o quanto foi perdido nas formas definidas pela agência reguladora*. O entendimento defendido pela Contribuinte permite, como também ressaltado no voto transrito, *transformar qualquer tipo de perda de produto do ativo de qualquer empresa em furto, bastando para isso fazer um protocolo de uma notícia crime perante a autoridade policial*.

Ainda, como bem exposto acima, a Contribuinte possivelmente mantém alguma gestão de suas perdas para prestar as informações exigidas pela agência reguladora. Em seu parecer, Sérgio André Rocha reputa o controle assim exercido como evidenciação da necessidade, usualidade e normalidade das perdas não técnicas, consoante excerto já transcrito e novamente reproduzido:

Portanto, como evidenciado no item 37 do Submódulo 2.6 do Proret, há a previsão de “níveis regulatórios de perdas não técnicas”, ou seja, de níveis de “perdas não técnicas” que são absolutamente, **necessários, usuais e normais** no processo de distribuição de energia. A definição de tais “níveis regulatórios de perdas não técnicas” segue uma metodologia em sete passos, estabelecida na seção 4 deste Submódulo 2.6.

Naturalmente, não é relevante para os propósitos deste Parecer a revisão dos critérios e cálculos estabelecidos pela ANEEL para a definição dos “níveis regulatórios de perdas não técnicas”. Logo, o que é importante neste ponto é firmarmos as seguintes premissas:

- Embora tenham causas distintas, as “perdas técnicas” e as “perdas não técnicas regulatórias” têm a mesma natureza: tratam-se de perdas inerentes à distribuição de energia elétrica, que não podem ser eliminadas pela distribuidora.
- Esta afirmativa encontra base explícita na regulação editada pela ANEEL, colocando em xeque a premissa reiterada de que a existência de “perdas não técnicas” seria intrinsecamente uma consequência da ausência de intervenção por parte das distribuidoras de energia. (*destaques do original*)

No entanto, aquelas providências não foram concatenadas com a escrituração contábil e fiscal, dada a premissa escritural adotada pela Contribuinte de que a energia adquirida para distribuição é custo de sua operação independentemente da sua revenda.

O I. Relator observa que não há exigência de individualização detalhada dos furtos, ou identificação dos autores dos crimes, para que o boletim de ocorrência se preste a cumprir o requisito legal para dedução da perda.

Em seu parecer, Sérgio André Rocha assim consigna acerca da individualização dos furtos:

Com efeito, os requisitos estabelecidos pelo dispositivo em comento revelam a consideração de uma situação pontual, na qual o contribuinte tenha domínio dos fatos ocorridos. Contudo, o que se passa no caso das distribuidoras de energia é completamente diferente. É só imaginarmos o que ocorre nas grandes áreas metropolitanas no Brasil. Seria razoável cogitar da exigência de um controle da distribuidora de cada um dos eventos que acontecem em centenas, milhares, talvez dezenas de milhares de pontos individuais de fornecimento de energia, não raro situados em locais de difícil ou impossível acesso? Entendo que a resposta deve ser um retumbante não.

Devemos considerar, aqui, o princípio da razoabilidade, no que Humberto Ávila chama de **razoabilidade como equidade**, a qual “exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal”.⁸

Assim, sendo o artigo 376 do RIR/2018 aplicável subsidiariamente ao caso em questão, é evidente que este requisito não poderia ser aplicado em sua integralidade, devendo-se buscar outras formas de comprovação dos prejuízos sofridos pelas distribuidoras de energia.

Uma primeira medida que nos parece óbvia seria considerar comprovadas as “perdas não técnicas” reconhecidas pela ANEEL.

De fato, qual a finalidade do requisito de apresentação de queixa perante a autoridade policial? É que se tenha alguma formalização do prejuízo sofrido pela distribuidora.

Ocorre que na presente situação há algo muito mais concreto do que qualquer queixa às autoridades policiais, que é uma manifestação formal e um cálculo, feitos pela agência reguladora, das perdas sofridas pelas empresas.

Como vimos defendendo de forma reiterada, a substância tem que valer mais do que a mera forma. Se apegar a um documento quando há formais mais eficientes de comprovar o seu conteúdo é retroceder décadas na interpretação da legislação tributária.

Portanto, ao menos em relação às “perdas não técnicas regulatórias” não haveria qualquer razão para se criar restrições à possibilidade de sua dedução, com base no artigo 376 do RIR/2018.

Contudo, não é só em relação às “perdas não técnicas regulatórias” que os requisitos previstos no artigo 376 se mostram não razoáveis. O mesmo se verifica em relação às demais “perdas não técnicas”. Afinal, como mencionamos, por sua própria natureza elas fogem ao controle das distribuidoras de energia. (*destaques do original*)

Quanto à identificação da autoria, Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo assim pondera no parecer juntado a ambos os processos:

⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 97.

De qualquer modo, no tocante à *notícia de crime*, cabe assentar que inexiste, no direito brasileiro, o dever de se indicar a autoria delitiva – se não se tem *juízo de certeza* superior à mera possibilidade, o qual depende de situação concreta (a flagrância, *e.g.*), ou de atos de perquirição na persecução penal, próprios de funcionário públicos encarregados dessa tarefa.

Cabe à atividade instrutória, no inquérito policial, evidenciar “*a autoria, individuando o agente, ou agentes, assim recolhendo e conservando os meios de prova necessários à imputação subjetiva*”⁹.

[...]

A autoridade fiscal não pode exigir das empresas *concessionárias de fornecimento de energia* que elaborem *notícias de crime* aos órgãos da persecução penal com informações e detalhes, os quais o legislador não apontou na lei processual penal.

Pede-se, tão só, a prática de ato jurídico, perante a funcionários públicos específicos atrelados à persecução penal, sem quaisquer requisitos formais outros, salvo a descrição de ocorrência no mundo fenomênico, com possíveis características de infração penal contra o patrimônio, por noticiante identificado.

Contudo, a confirmar que não houve gestão das perdas não técnicas com vistas a conformá-las, minimamente às condições de dedutibilidade fixadas na legislação tributária, as autoridades lançadoras bem demonstram os vícios das notícias-crime apresentadas pela Contribuinte

No processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, consignou-se que:

Em Resposta à Intimação (TIF2), a contribuinte entregou cópia de uma comunicação de Notícia Crime apresentada ao Chefe da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro. Apresentou também a Planilha Perdas não Técnicas. Em relação a esta planilha, a fiscalizada, na resposta citada, afirma ser a que “serviu de base de dados para elaboração da Notícia Crime do ano calendário de 2016.” Em relação à comunicação de “notícia-crime” apresentada, verificou-se que:

- Foi realizada em 31/08/2017, ou seja, oito meses depois do final de 2016, ano em que teriam ocorrido os furtos denunciados nessa comunicação, lembrando também que o mesmo documento foi apresentado em relação ao procedimento fiscal que averiguou as deduções dos anos-calendário de 2013 e 2014 e que o mesmo faz referência ampla às perdas, incluindo dados de 2012 a 2016;
- Cita a situação preocupante da segurança no Estado do Rio de Janeiro; inclui um gráfico (“Homicídio Doloso – Variação Absoluta por AISp – janabr/ 16->jan-abr/17); menciona a sua dificuldade em combater o furto de energia. Cita ainda a Zona Oeste, Leste e Regiões da Baixada Fluminense como locais dos furtos;
- Requer, ao final, que sejam adotadas as medidas legais cabíveis.

O texto da comunicação de “notícia-crime” apresentada possui uma descrição vaga das circunstâncias dos furtos. Tudo é generalizado de forma a transmitir a ideia de que a violência da cidade causa a totalidade dos furtos, e ainda leva a fiscalizada à impotência em combatê-los.

⁹ PITOMBO, Sérgio Marcos de Moraes. Obra em Processo Penal. São Paulo. E. Singular, 2018, p. 734.

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

E, no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

40. Parte dos documentos comprobatórios foi apresentada em 20/07/2020, quando a companhia apresentou: (i) uma minuta do que seria uma Notícia Crime referente a furto de energia elétrica, datada de 11/09/2018; (ii) o comprovante do protocolo dessa Notícia Crime, datado de 16/10/2018; (iii) o Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018 resultado daquela Notícia Crime, datado de 17/10/2018; (iv) um pedido de aditamento ao Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018, datado do dia 26/06/2020, para acrescentar que os furtos de energia teriam ocorrido em 2017 e, por fim, (v) o Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018 aditado.

41. Examinando a comunicação à autoridade policial, verifica-se que se trata de ato meramente protocolar, formalizado dez meses após o encerramento do exercício social de 2017. A seguir, replica-se a Notícia Crime (também sem os gráficos e figuras que podem ser examinados no documento original):

“1. Como é do conhecimento, a LIGHT é uma das empresas responsáveis pelo fornecimento de energia elétrica do Estado do Rio de Janeiro. A LIGHT atende uma área total de aproximadamente 11.000 Km² (onze mil), servindo cerca de 4 (quatro) milhões de clientes e cerca de 11 milhões de usuários em 31 (trinta e um) Municípios, com uma área correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do Estado do Rio de Janeiro. A venda de energia corresponde a 71% (sessenta e um por cento) da energia consumida no Estado, o que evidencia uma forte concentração populacional.

2. Ressalta-se, também, que a área de concessão da LIGHT é manifestamente peculiar, uma vez que apresenta enorme desafio para a prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, pois, em que pese a necessária atuação, in loco, desta concessionária em toda extensão da sua área de concessão para o desempenho de suas atividades e, sobretudo, com vistas a garantir a qualidade, continuidade e eficiência na prestação do serviço, a LIGHT tem dificuldade de atuar em diversos locais no Estado do Rio de Janeiro, em especial em locais na cidade do Rio de Janeiro e Baixada Fluminense que hoje são denominadas como “área de risco”.

3. Tal fato é diariamente registrado nas redes sociais, jornais e sites informativos que acompanham a mancha criminal do Estado do Rio de Janeiro.

(...)

4. Os dados acima também são ratificados pela própria Secretaria de segurança, que divulgou alarmantes gráficos que retratam a situação crítica que passam os cidadãos do Estado.

(...)

5. Somente em 2017, segundo o Instituto de Segurança Pública, foram mais de 2.000 situações envolvendo violência.

(...)

6. Em razão de sua atividade intrinsecamente urbana, os prepostos desta concessionária, em diversas situações, colocam em risco sua integridade física e até mesmo seu direito à vida, quando para a prestação do serviço faz-se necessário adentrar em áreas ditas controladas pelo tráfico e/ou milícias, muitas vezes sofrendo ameaças ou se colocando em risco diante de trocas de tiros e impedimento de acesso.

7. Tudo isso compromete o dever da Concessionária de prestar o serviço adequado aos seus clientes, dificultando enormemente o combate ao furto de energia e levando à violação dos índices de qualidade de fornecimento estabelecidos pela Agência Reguladora ANEEL.

8. O furto de energia, por sua vez, tratado por muitos de forma lúdica por “gato de luz”, trata-se, na verdade, de ato criminoso, tipificado no artigo 155, § 3º do código penal, que nada tem de lúdico, em especial quando nos deparamos com os números dos prejuízos causados, que somente em 2017 se aproximou da cifra de R\$ 1.5 Bilhões.

9. Tal prejuízo é custeado pela LIGHT, que não é resarcida por parte relevante da energia que compra, pelos cidadãos de bem que não furtam energia elétrica, cujas tarifas são majoradas por parte da energia furtada e pelo governo (federal e estadual), que arrecada menos tributos sobre o consumo de energia elétrica.

10. É possível ainda identificar que os maiores índices de furto de energia estão concentrados nas zonas Oeste, Leste e regiões da Baixada Fluminense, o que demonstra a forte correlação entre a mancha criminal do Estado e o índice de furto de energia (ou perdas não técnicas, na linguagem setorial), representado no gráfico a seguir para cada região da área de concessão da LIGHT.

(...)

11. Para fins elucidativos, segue abaixo os montantes que demonstram o total de energia (por região) que é furtada em todos os 31 (trinta e um) municípios da área de concessão da ora peticionante (conforme planilhas abaixo, onde constam os “principais indicadores” das operações financeiras da empresa no ano de 2017).

12. Desta forma, apontamos abaixo os valores e percentuais de perdas técnicas por região e o valor, em ordem de grandeza, do quanto tais perdas representam sob o ponto de vista financeiro:

(...)

13. Não menos importante também estão os impactos ambientais, dado o alto desperdício que envolve o furto de energia, levando ao aumento da geração termelétrica para atender a este consumo pernudário de energia que não existiria caso o consumidor tivesse que pagar sua conta regularmente.

De fato, o furto de energia tem forte impacto sobre sustentabilidade do setor elétrico como um todo.

14. Ademais, conforme tem sido fortemente divulgado na mídia, infelizmente, os índices de criminalidade têm crescido nos últimos anos no Estado do Rio, evidenciando o recrudescimento da violência, em que pese o grande esforço dos agentes de segurança, que vêm se dedicando e atuando intensamente no estrito cumprimento do dever legal. Mesmo diante das adversidades provocadas pela crise financeira do Estado, a Polícia Civil jamais esmoreceu. Tal atitude conta com a gratidão e o reconhecimento da população e nossa também.

15. Diante de todo exposto e por entender que a especial atuação da Polícia Judiciária também contribui para o restabelecimento da normalidade social abalada pelo crime do furto de energia, in casu, capitulado no artigo 155 § 3º e § 4º, afastando o sentimento de impunidade. Requer, considerando tratar-se de delito de ação penal de iniciativa pública incondicionada, sejam adotadas as medidas legais cabíveis. “

42. A comunicação é vaga, de caráter genérico, não apresentando qualquer individualização dos alegados furtos de energia elétrica, isto é, não contém elementos mínimos a possibilitar uma investigação.

43. O resultado dessa comunicação foi o Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018, de 17/10/2018, que assim apresenta a dinâmica dos fatos:

Trata-se de notícia crime protocolada pela concessionária LIGHT neste delegacia especializada dando conta de diversos furtos de energia realizados por cidadãos do estado do Rio de Janeiro, mais especificamente em áreas dominadas pelo tráfico e milícia, e que provocam um enorme prejuízo para a concessionária e para o estado como um todo, e requerendo a adoção das medidas legais cabíveis.

44. Um elemento de comprovação do caráter protocolar da notícia crime, é o pedido de aditamento a este Registro de Ocorrência, realizado em 26/06/2020. Isto porque, só depois de mais de 1 ano e meio depois do registro e estando a fiscalizada já intimada a comprovar as ações tomadas no combate às PNT, foi que o sujeito passivo percebeu que não constava do referido documento sequer o período em que os alegados furtos teriam ocorrido.

45. Quando a lei determina a comunicação do crime à autoridade investigadora, é inerente que essa prescrição jurídica possui um conteúdo e uma finalidade que devem nortear a sua interpretação. Por outros termos, a comunicação não é mera forma; é fundamentalmente conteúdo, o qual possui um caráter teleológico.

46. O que se busca com a determinação legal é a recuperação dos valores suprimidos na medida do possível. Se o contribuinte não adotar tal cautela, sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Estado na quantificação do resultado tributável. Assim, aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática, e meses após as ocorrências é tornar a determinação legal uma letra morta. Ademais, o fato da área de operação da concessionária possuir níveis elevados de violência não afasta o requisito legal.

47. Retomando os esclarecimentos do Parecer Normativo CST nº 50/1973, há que se registrar que a comunicação deve permitir a investigação da autoridade policial, até porque uma das condições para a dedutibilidade é a imputabilidade da autoria dos furtos a empregados ou terceiros, o que não se mostra possível de ser feito, nesse caso, em razão da generalidade e do lapso temporal entre os fatos e a denúncia.

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

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

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

A Contribuinte apurou mensalmente as perdas verificadas. Logo, minimamente ao final de cada mês já tinha conhecimento da energia não faturada. Contudo, apenas meses depois do encerramento do ano-calendário é que promoveu a notícia-crime, sem qualquer especificação de quando e onde as perdas se verificaram, mas sim associando as ocorrências genericamente a *áreas dominadas pelo tráfico e milícia*, e assim distribuindo genericamente a totalidade das perdas não técnicas dos anos-calendário fiscalizados:

- Processo administrativo nº 16682.720895/2020-62:

2016					
Região	Energia Fornecida (MWh)	Energia Consumida (MWh)	Perda (MWh)	Perda (%)	Perda Não Técnica (%)
Centro - Sul	7.394.313	6.786.207	608.105	8,22%	3,46%
Leste	5.938.881	3.737.184	2.201.696	37,07%	32,44%
Oeste	6.389.948	3.681.425	2.708.523	42,39%	31,69%
Baixada	5.814.236	3.451.790	2.362.446	40,63%	30,46%
Vale	1.747.093	1.590.367	156.727	8,97%	0,02%
Total*	29.012.653	20.660.048	8.352.605	22,54%	15,33%

Tarifas - BT sem imposto	
2012	0,34980
2013	0,32238
2014	0,33847
2015	0,41315
2016	0,53265

* Total contém Livres, Concessionárias e Transmissão

- Processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

2017					
Região	Energia Fornecida (MWh)	Energia Consumida (MWh)	Perda (MWh)	Perda (%)	Perda Não Técnica (%)
Centro - Sul	6.845.863	6.227.322	618.541	9,04%	4,38%
Leste	5.666.991	3.505.890	2.161.101	38,13%	31,76%
Oeste	6.259.089	3.714.616	2.544.473	40,65%	32,14%
Baixada	5.681.957	3.470.280	2.211.677	38,92%	30,72%
Vale	6.467.755	6.242.054	225.701	3,49%	1,51%
Total*	27.676.941	19.673.281	8.003.660	21,92%	15,48%

Tarifas - BT sem imposto

2017 R\$ 525,8 (MWh)

* Total contém Livres, Concessionárias e Transmissão

Importante anotar que contexto fático substancialmente semelhante foi apontado no voto condutor do paradigma nº 1402-004.517:

Igualmente, no que tange às alegações da recorrente de que trouxe aos autos um boletim de ocorrência, cabe ressaltar que não tem aspecto de um, conforme discutido durante o julgamento. Teria mais o condão de um ofício, encaminhado após a SCI 17/2016 (realizada em 31/08/2017), sem nenhuma correlação específica com nenhum fato de furto (devemos nos lembrar que a autuação fiscal dos autos envolve perdas não técnicas referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014).

Assim, da mesma forma que o termo de verificação fiscal, entendo que tal comunicação apresentada à Polícia Civil do estado do RJ possui descrição *vaga das circunstâncias dos furtos, em que tudo é generalizado de forma a transmitir a ideia de que a violência da cidade causa a totalidade dos furtos, e ainda leva a fiscalizada (no caso, recorrente) à impotência em combatê-los.*

Não há nesta comunicação nenhum detalhamento que permita a investigação dos fatos ali elencados, o que não poderia ser admitido como um boletim de ocorrência que permitisse sua dedução, nos termos do art. 364 do RIR/99.

É a própria Contribuinte que assim reconhece em seu recurso voluntário e nas contrarrazões ao recurso especial no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

É bem verdade que, em função das peculiaridades dos furtos de energia elétrica, a Recorrente [a Recorrida] tem meios bastante precisos e eficazes de mensurar e demonstrar as perdas não técnicas, que são seus medidores de energia elétrica em subestações. Eles medem o valor da energia elétrica que ingressa em uma determinada região e aquele que é faturado, permitindo o cálculo das perdas não técnicas. Foram essas medições que, inclusive, foram usadas para subsidiar a queixa/notícia crime.

Contudo, ao longo das apurações mensais de 2016 e 2017 e ao final dos correspondentes anos-calendário, a Contribuinte se limitou a transferir para perdas todo o custo de energia elétrica que não foi faturada, sem replicar em sua escrituração qualquer esforço na determinação da origem de tais perdas, e meses depois do encerramento dos anos-calendário formalizou a notícia-crime que,

como bem referido pelas autoridades fiscais, é genérica, sem a individualização mínima dos eventos ocorridos para permitir alguma investigação.

Não se trata, portanto, de falta de individualização da autoria ou de descrição detalhada dos furtos, mas sim de ausência *descrição de ocorrência no mundo fenomênico, com possíveis características de infração penal contra o patrimônio, por noticiante identificado* para individualização mínima das ocorrências, como demanda Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, nos pareceres juntados aos autos.

Também não se trata de *policiar o Estado do Rio de Janeiro para investigar, individualizar e reprimir os furtos de energia*, como diz a Contribuinte em seu recurso voluntário e nas contrarrazões ao recurso especial no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, mas sim de, minimamente, detalhar a cada terminal de distribuição a quantidade de energia distribuída no mês e que, não correspondendo a faturamento ou a outras irregularidades internas, poderia ser classificada como objeto de furto por terceiros.

Inadmissível relevar tais providências mínimas de *descrição de ocorrência no mundo fenomênico, com possíveis características de infração penal contra o patrimônio*, referida por Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, e aceitar como tal comprovação *uma manifestação formal e um cálculo, feitos pela agência reguladora, das perdas sofridas pelas empresas*, como sugere Sérgio André Rocha. Era necessário que as providências adotadas para prestação de contas à agência reguladora resultassem em efetiva gestão das perdas não-técnicas, suportando documentalmente os registros contábeis e fiscais, de modo a distinguir as diferentes causas de tais perdas e correlacioná-las com as providências hábeis a descaracterizar tais prejuízos de uma assunção contaminada por liberalidade.

Em tais circunstâncias, descabe inclusive perquirir se os registros de ocorrência apresentados sustentariam a dedutibilidade de alguma parcela glosada, porque a Contribuinte não os correlacionou com as perdas deduzidas, dada sua premissa escritural de dedutibilidade de como custo de toda a energia elétrica adquirida para distribuição.

Em suma, não se pode definir a dedutibilidade das perdas não técnicas a partir, apenas, de seu conceito, daí se deduzindo a inevitabilidade da sua ocorrência. A legislação tributária demanda a necessária correspondência dos registros contábeis com seu suporte fático, e a Contribuinte não mantém qualquer apuração que suporte a distinção contábil da parcela de energia elétrica adquirida para distribuição que não foi faturada e, dentro desta, a especificação fenomênica das diversas causas desse não faturamento, para minimamente poder se afirmar que os valores deduzidos na apuração do lucro tributável correspondem, de fato, a perdas técnicas ou não-técnicas.

Por fim, vale notar que em várias passagens das defesas há indicações de que a interpretação adotada pelo Fisco acaba por ofender ao conceito de renda. Em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, consta que:

57. Ora, como é possível se admitir que o mesmo valor – perdas não técnicas – seja tributado duas vezes pela contribuinte – pela adição da perda na apuração e, posteriormente, tributação da tarifa, que contém esse mesmo valor?!?! Portanto, conforme se verifica, a indedutibilidade das perdas não técnicas implica dupla tributação do mesmo acréscimo patrimonial!!

[...]

66. Adicionalmente, ao glosar os valores incorridos com as perdas não técnicas, notadamente os furtos de energia elétrica, a fiscalização está afirmando que esse valor deve ser adicionado ao resultado do exercício e, portanto, configuraria “lucro”, “acréscimo patrimonial” ou, ainda, “renda tributável”. Ou seja, está se admitindo que o furto, que é uma perda patrimonial, corresponderia a fato gerador do IRPJ ou da CSLL, o que é um absurdo

De forma semelhante consta nas contrarrazões apresentadas no processo administrativo nº 16682.721089/2010-10

119. Isto significa que a Recorrida está sendo tributada duas vezes pelo mesmo fato. A primeira, por ser impedida de deduzir os seus custos/despesas decorrentes dessas perdas, e, a segunda, por ter que recolher um valor de IRPJ e CSLL maior em razão da incorporação do valor dessas perdas na tarifa e na receita auferida.

Para além do que já antes exposto, quanto à admissibilidade das perdas não técnicas regulatórias serem contempladas na definição da tarifa que será cobrada pela Contribuinte, releva recordar que o art. 44 do CTN define como renda, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer natureza, *o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda*, de modo que não é possível aqui discutir se as normas legais integradas ao decreto de regulamentação do imposto de renda em referência ofendem o conceito de renda, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2.

Por tais razões, o presente voto é por DAR PROVIMENTO PARCIAL aos recursos especiais da PGFN para reformar os acórdãos recorridos no ponto objeto de insurgência, mas com retorno ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos de defesa referidos no exame do conhecimento.

Aqui, também, tem-se que a Contribuinte *não mantém qualquer apuração que suporte a distinção contábil da parcela de energia elétrica adquirida para distribuição que não foi faturada e, dentro desta, a especificação fenomênica das diversas causas desse não faturamento, para minimamente poder se afirmar que os valores deduzidos na apuração do lucro tributável correspondem, de fato, a perdas técnicas ou não-técnicas*. Questionada pela autoridade fiscal, a Contribuinte informou que “não possui registros contábeis específicos dos montantes das perdas, sejam elas técnicas ou não técnicas, já que supostamente não há norma regulatória do setor de energia elétrica determinando a obrigatoriedade e nem estipulando a forma como a contabilização seria feita. As perdas são, neste sentido, controladas de forma gerencial”.

No caso, toda energia adquirida representa custo, e as perdas totais de energia são determinadas por diferença entre a energia adquirida e a energia fornecida (*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 não técnicas regulatórias são determinadas mediante aplicação dos percentuais previstos nas resoluções da ANEEL aos valores relativos ao *Mercado de Baixa Tensão Faturado* (oscilando de 8,56% a 8,43% entre 2015 e 2018), ao passo que as perdas técnicas representaram 5,11%, no mesmo período.

Diante deste contexto, a autoridade lançadora concluiu no Termo de Verificação Fiscal do processo administrativo nº 13896.720077/2020-66 que:

100. 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.

101. Sobre 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, a Solução de Consulta COSIT nº 03/2017 elucidou:

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.

102. 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.

103. 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. Por esta razão, integra o custo do valor do serviço de energia elétrica prestado, nos termos do art. 46, da Lei 4.506/1964.

Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964

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

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

II - Os encargos de depreciação, exaustão e amortização;

III - Os rendimentos pagos a terceiros;

IV - Os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, exceto o impôsto de renda;

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

VI - As quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de seguranças que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas, e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente nos casos de incêndios, inundações, ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

104. As perdas não técnicas, por outro lado, são associadas¹⁰ a furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.

105. 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.

106. 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 sequência.

107. 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 (transcrito adiante).

108. Apesar disso, a aludida norma permite exceções. E assim, sob condições específicas, as perdas não técnicas de energia podem ser dedutíveis (grifos nossos):

Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964

¹⁰ <http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=801&idPerfil=4>, último acesso em 15/10/2019.

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

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

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

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

109. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, dispõe sobre a regra do art. 47, §3º da Lei 4.506/64:

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

- 1º) existência de prejuízos em decorrência de desfalque, apropriação indébita ou furto;
- 2º) imputabilidade da autoria a empregado ou a terceiros;
- 3º) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.

110. Reiteramos, portanto, que, para fins de dedução das perdas não técnicas no lucro tributável ou na base de cálculo da CSLL, faz-se necessária a ocorrência das seguintes circunstâncias concomitantemente: existência de prejuízo em decorrência da PNT; imputabilidade da autoria a terceiros; e existência de queixa perante a autoridade policial.

111. Importante registrar que 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.

112. O início da ação fiscal se deu em 21/05/2018, antes mesmo do protocolo do requerimento perante a Delegacia da Polícia Civil – 13/09/2018. Reproduzimos o teor do documento:

[...]

113. Diante do exposto, pontuamos:

1) 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;

2) A representação à autoridade policial é extemporânea. 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.

3) 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.

114. 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.

115. Por conseguinte, considera-se que a fiscalizada não cumpriu os requisitos legais para a dedução das perdas não técnicas do lucro tributável - base de cálculo do IRPJ.

No Termo de Verificação Fiscal do processo administrativo nº 15746.720296/2020-94, a autoridade lançadora atualiza que a Contribuinte apresentou *documentação relacionada a duas queixas à Delegacia Seccional da Polícia Civil de Carapicuíba/SP referentes às perdas não técnicas de energia: a primeira de 12 de setembro de 2018, relativa a perdas verificadas de 2013 a julho de 2018; e a segunda, datada de 20 de agosto de 2019, abrangendo o período completo de 2018*. Diz que *referidos documentos apresentados em formato “padrão”, descrevendo os furtos e alegando que acarretam diversos transtornos para a população geral e para as concessionárias de energia elétrica*. E complementa:

89. No documento entregue à Polícia e posteriormente apresentado à fiscalização, não houve imputação de autoria dos crimes a nenhum agente, tendo a distribuidora efetuado a denúncia de forma genérica.

90. Em alguns casos, o lapso temporal entre os eventos ocorridos e notificações à polícia é de anos, a ver: a notificação protocolada em 13/09/2018 abrange os anos de 2013 a 2018, por seu turno, a notificação datada de 20/08/2019 abarca o período de agosto/2018 até junho/2019.

IMPUTAÇÃO DA AUTORIA

91. A queixa-crime, em que pese ser uma expressão usual, nem o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, Código Penal (CP), nem o CPP a utilizam. Trata-se da peça que dá início à ação penal privada (§ 2º do art. 100 do CP) e à ação privada subsidiária da pública (§ 3º do art. 100 do CP) perante o juízo criminal, de titularidade do próprio ofendido.

92. Já a notícia-crime (notitia criminis) é o instrumento processual utilizado para comunicar a ocorrência de uma infração penal (crime ou contravenção penal) à autoridade competente – autoridade policial ou Ministério Público.

93. Considerando que o furto é crime de ação penal pública incondicionada, cuja titularidade pertence ao Ministério Público, se extrai que a Lei nº 4.506, de 1964, quando fala em “queixa perante a autoridade policial”, quer dizer notícia-crime, tendo utilizado o termo “queixa” em sentido coloquial, não técnico. A previsão consta do art. 155 do CP, havendo expressa menção à hipótese de energia elétrica (grifa-se).

Código Penal

Furto

Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

§ 1º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é praticado durante o repouso noturno.

§ 2º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou aplicar somente a pena de multa.

§ 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.

94. Desse modo, quando é feita a comunicação da ocorrência de um furto à autoridade policial, cabe a esta instaurar o inquérito policial, o que demanda a observação do CPP:

Código de Processo Penal

Art. 4º A polícia judiciária será exercida pelas autoridades policiais no território de suas respectivas circunscrições e terá por fim a apuração das infrações penais e da sua autoria. (Redação dada pela Lei nº 9.043, de 9.5.1995)

Parágrafo único. A competência definida neste artigo não excluirá a de autoridades administrativas, a quem por lei seja cometida a mesma função.

[...]

Art. 41. A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.

95. O escopo do inquérito será a apuração da materialidade do furto, da autoria e de suas circunstâncias (§ 1º do art. 2º da Lei nº 12.830, de 20 de junho de 2013), instrumentalizando o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público. A denúncia, por sua vez, conforme destacado na transcrição acima, tem como requisito a qualificação do acusado ou, pelo menos, indícios de autoria.

96. Ademais, é possível extrair do próprio § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que a notícia-crime tem como requisito a imputabilidade da autoria, como bem observado pelo citado Parecer Normativo nº 50/1973.

Parecer Normativo CST nº 50, de 1973

3. [...] em consonância com essa diretriz, o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a dedução, a título de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos:

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

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

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

97. Desta forma, conjugando-se a legislação exposta acima, conclui-se que a dedução de furtos de energia elétrica do lucro real somente pode ocorrer se o sujeito passivo **fizer prova de que comunicou à autoridade policial a qualificação ou, ao menos, indícios de autoria da infração por empregado ou terceiro.**

98. Portanto, não havendo a qualificação ou indícios de autoria da infração, considera-se que a fiscalizada não cumpriu os requisitos legais para fazer jus à dedução das perdas não técnicas do lucro tributável - base de cálculo do IRPJ e, da base de cálculo da Contribuição Social do Lucro Líquido – CSLL (por força do art. 57 da Lei 8.981/1995 e do art. 2º da Lei 7689/1998).

99. Constatado que:

a) o sujeito passivo não atendeu aos requisitos legais para dedução das perdas não técnicas na apuração do IRPJ e da CSLL;

b) as perdas não técnicas de energia elétrica apuradas pelo sujeito passivo reduziram o Lucro Real e a Base de Cálculo Negativa nos anos-calendário 2017 e 2018,

Fica caracterizada a infração tributária de Despesas com Perdas Não Técnicas Indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, relativas aos anos-calendário 2017 e 2018. *(destaques do original)*

Como exposto no caso precedente, a legislação tributária tem regras específicas para admitir tais valores como custos ou despesas, distintamente das regras contratualmente estabelecidas, que reputam as perdas não técnicas regulatórias como custo independentemente das providências especificamente adotadas pela Contribuinte em relação a elas. Por esta razão não é possível assimilar a regulação da concessão de serviço público como elemento suficiente para, no âmbito tributário, converter as perdas não técnicas em perdas técnicas, como expresso no voto condutor dos acórdãos recorridos:

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 socioeconómica 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.

Como também visto no presente caso, a admissibilidade, na recomposição tarifária, das perdas não técnicas em razão de metas fixadas para o exercício da concessão de serviço público, conduz a Contribuinte a sequer distinguir a origem das perdas ocorridas, e o voto condutor dos acórdãos recorridos concorda com este proceder por compreender que toda a energia adquirida é custo para a distribuidora:

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.

As perdas, contudo, se sujeitam a distintos requisitos probatórios conforme a origem de sua ocorrência. Apenas as perdas técnicas têm essa prova minimizada. Descontada tal parcela, deve ser constituída prova com identificação da causa (*furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.*), mediante controle mínimo das ocorrências, com vistas ao registro contábil e fiscal dos fatos.

Daí porque também não se pode concordar com a orientação do paradigma nº 1302-007.199. Não há dúvida que as “*Perdas Não Técnicas*” *integram o conceito de “Perdas na Distribuição”, de modo que, de plano, há uma aproximação com a previsão de “quebras e perdas razoáveis” admitidas como integrantes do custo no art. 291 do RIR/99*. Mas as metas e níveis regulatórios definidos pela ANEEL para as Perdas Não Técnicas referentes às atividades das

concessionárias de energia elétrica, e a consequente permissão de que parcela referente a recuperação dos custos relativos a Perdas Não Técnicas integre a tarifa cobrada dos consumidores, tem repercussões apenas contratuais. Como mencionado no voto declarado nos casos anteriormente apreciados por este Colegiado, a estipulação de metas de redução de perdas não técnicas representa, de um lado, um estímulo para que a concessionária se empenhe em melhor administrar o fornecimento de seus serviços, mas, de outro, presta-se a assegurar à entidade titular da concessão que a atividade permanecerá minimamente lucrativa ainda que tal empenho não se verifique plenamente.

Não é possível, assim, admitir que quaisquer parcelas das perdas não técnicas sejam consideradas “razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade”. A regulação do setor elétrico limita as perdas técnicas àquelas ocorridas no *processo de transporte, de transformação de tensão e de medição de energia na rede da concessionária*, e é este perfil essencialmente operacional que minimiza a prova de sua ocorrência, bastando a definição do percentual razoável de sua ocorrência na atividade. Ademais, o art. 46, inciso V da Lei nº 4.506/64, ao permitir o cômputo de *quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade*, limita estas ocorrências à *fabricação, transporte e manuseio*. Não basta, portanto, que a perda seja razoável. É essencial que essa razoabilidade se verifique na *fabricação, transporte e manuseio*, não sendo possível classificar como perda técnica aquilo que o próprio órgão regulador reconhece não ser.

Ressalte-se: não se demanda que estas ocorrências sejam evitadas, mas apenas que sejam determinados seus mínimos contornos para fins contábeis e fiscais. Daí porque não se pode concordar com os argumentos que conduzem os acórdãos recorridos:

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.

Em suma, não se pode definir a dedutibilidade das perdas não técnicas a partir, apenas, de seu conceito, daí se deduzindo a inevitabilidade da sua ocorrência. A legislação tributária demanda a necessária correspondência dos registros contábeis com seu suporte fático, e a Contribuinte não mantém qualquer apuração que suporte a distinção contábil da parcela de energia elétrica adquirida para distribuição que não foi faturada e, dentro desta, a especificação fenomênica das diversas causas desse não faturamento, para minimamente poder se afirmar que os valores deduzidos na apuração do lucro tributável correspondem, de fato, a perdas técnicas ou não-técnicas.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL aos recursos especiais da PGFN para reformar os acórdãos recorridos na 1ª matéria na primeira matéria, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, prejudicado o exame de mérito da segunda matéria.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa