



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.720078/2020-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.580 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2024
Recorrente ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SAO PAULO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2016 a 31/12/2016

ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO PARA SUPRIR EVENTUAIS PERDAS DECORRENTE DE FURTOS. OBRIGAÇÃO CONTRATUAL.

A energia elétrica adquirida para prevenir eventual perda não técnica é um gasto que decorre da obrigação contratual no âmbito da prestação de serviço de distribuição de energia elétrica e não possui qualquer pertinência com os gastos pagos tidos por imposição legal nos termos do Recurso Especial 1.221.170/STJ, pois a obrigação de aquisição de energia elétrica em tela não advém diretamente da lei, portanto, tal custo não se qualifica como insumos geradores de crédito.

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) não se caracteriza como insumo aplicado no serviço de distribuição, os créditos calculados sobre os respectivos montantes, independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.), devem ser estornados pelas distribuidoras na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

BASE DE CÁLCULO PARA EFEITO DO ESTORNO DO CRÉDITO. MERCADO FATURADO. IMPOSSIBILIDADE

Para efeito de formação da correta base de cálculo, imperioso que seja observado a metodologia vigente à época do fato gerador, condizente com o modelo do Procedimento de Regulação Tarifária - PRORET, que efetivamente deve ser seguido para o cálculo de eventual estorno de crédito de PIS/COFINS. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2016 a 31/12/2016

ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO PARA SUPRIR EVENTUAIS PERDAS DECORRENTE DE FURTOS. OBRIGAÇÃO CONTRATUAL.

A energia elétrica adquirida para prevenir eventual perda não técnica é um gasto que decorre da obrigação contratual no âmbito da prestação de serviço de distribuição de energia elétrica e não possui qualquer pertinência com os gastos pagos tidos por imposição legal nos termos do Recurso Especial 1.221.170/STJ, pois a obrigação de aquisição de energia elétrica em tela não advém diretamente da lei, portanto, tal custo não se qualifica como insumos geradores de crédito.

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) não se caracteriza como insumo aplicado no serviço de distribuição, os créditos calculados sobre os respectivos montantes, independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.), devem ser estornados pelas distribuidoras na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

BASE DE CÁLCULO PARA EFEITO DO ESTORNO DO CRÉDITO. MERCADO FATURADO. IMPOSSIBILIDADE

Para efeito de formação da correta base de cálculo, imperioso que seja observado a metodologia vigente à época do fato gerador, condizente com o modelo do Procedimento de Regulação Tarifária - PRORET, que efetivamente deve ser seguido para o cálculo de eventual estorno de crédito de PIS/COFINS. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, contra decisão de primeira instância administrativa, que julgou improcedente a Impugnação apresentada. O relatório da DRJ descreve os fatos dos autos, assim passo a transcrevê-lo:

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

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins R\$ 18.523.079,43
Contribuição para o PIS/Pasep R\$ 4.021.457,96 Total do Crédito Tributário R\$ 22.544.537,39 O auto de infração da COFINS se encontra acostado às fls. 2620/2625 e o do PIS às fls. 2626/2631, tendo a Fiscalização concluído pela ocorrência da infração GLOSA DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES para os fatos geradores compreendidos entre os meses de agosto a dezembro de 2016.

A minudente descrição dos fatos é encontrada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2632/2666, a seguir apresentado em suas partes mais relevantes:

Identificação do Sujeito Passivo

- o contribuinte tem por mais relevante objeto social a atividade de exploração de serviços públicos de energia, principalmente a elétrica, desempenhada nos termos do Contrato de Concessão nº 162/98 celebrado junto à União, o qual regula a prestação dos serviços nos seguintes municípios do Estado de São Paulo: Barueri, Cajamar, Carapicuíba, Cotia, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Itapeverica da Serra, Itapevi, Jandira, Jquitiba, Mauá, Osasco, Pirapora do Bom Jesus, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, Santana de Parnaíba, Santo André, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Lourenço da Serra, São Paulo, Taboão da Serra e Vargem Grande Paulista;
- no período sob fiscalização, a ELETROPAULO apurou o PIS e a COFINS na sistemática da não cumulatividade.

Natureza Jurídica e Regulação das Perdas de Energia Elétrica

- a energia elétrica é considerada bem móvel, conforme disposto no art. 83, I da Lei 10.406/2002 (novo Código Civil), estando sujeita ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), de acordo com o art. 155 da Constituição Federal;
- a distribuição de energia é serviço público, cujas concessões/permissões são disciplinadas por meio da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, que também instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, responsável pela regulação do setor;
- à ANEEL cabe estabelecer tarifas visando, em síntese, assegurar às concessionárias receita suficiente para: cobrir os custos; remunerar o capital investido; estimular os

investimentos necessários à expansão da capacidade; promover ganhos de eficiência; e garantir um atendimento com qualidade ao consumidor;

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

- os valores regulatórios de perdas não técnicas da ELETROPAULO nos anos de 2015 e 2016 também estão dispostos nas Resoluções Homologatórias n.º 1.317/2012 e n.º 1.920/2015 da ANEEL, em conformidade com a tabela a seguir transcrita:

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

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

Valoração da Perda Não Técnica de Energia Elétrica pela Auditoria Fiscal

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

Valoração da Perda Não Técnica de Energia Elétrica pela Auditoria Fiscal

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

Tabela 7 – Perda Não Técnica – Fiscalização:

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

PIS/COFINS – Glosa das Perdas Não Técnicas na apuração das contribuições sociais

- a metodologia adotada pelo contribuinte para cálculo dos estornos de créditos de PIS e de COFINS sobre a perda não técnica de energia é equivocada e dissonante dos atos normativos e das orientações sobre a matéria;
- o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre PNT foi tratado no âmbito da RFB por diversos instrumentos de interpretação à legislação tributária: Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008 (que alcançou todos os associados da ABRADÉE, do qual a fiscalizada faz parte); Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17/2016, publicada em 03/08/2016; Solução de Consulta Interna COSIT n.º 3, publicada em 27/03/2017 (a qual revogou a SCI 17/2016); e por fim, Solução de Consulta COSIT N.º 60/2019, publicada em 11/03/2019;
- na **Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008** foi examinado o conceito de insumo no processo de distribuição de energia elétrica; referida norma não adentrou na especificidade das perdas técnicas e das perdas não técnicas; **logo, não proibiu o creditamento das perdas, no todo;**
- já a **SCI COSIT n.º 17**, de 13 de julho de 2016, veio a tratar do assunto tendo, na ocasião, enfrentado a questão das perdas de energias em suas especificidades, na sua classificação em perdas técnicas e perdas não técnicas, **concluindo no sentido de que as perdas não técnicas não devem compor créditos para o PIS e COFINS;**
- posteriormente, a **SC COSIT n.º 60/2019** prelecionou a modulação dos efeitos dos instrumentos de consulta anteriores, referente aos créditos do PIS e da COFINS incidentes na aquisição de energia elétrica objeto de perda não técnica;
- **esta última SC estabeleceu que as associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008, devem estornar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às perdas não técnicas somente a partir de 03 de agosto de 2016**, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit n.º 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB n.º 740, de 2007;
- a Solução de Consulta Interna configura orientação oficial e tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir de sua publicação na internet, no endereço <http://idg.receita.fazenda.gov.br>; a SCI tem caráter público (Portaria RFB 3.222/2011, art. 4.º, § 1.º e art. 6.º; OS Cosit 01/2013, art 7.º);
- o art. 9.º da IN RFB n.º 1396/2014, estabelece que a Solução de Consulta COSIT e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento;
- em razão do que consta das Soluções de Consulta acima referidas, foram estornados os créditos referentes ao PIS e à COFINS, em face da manutenção indevida de créditos sobre aquisição de energia elétrica objeto de perdas não técnicas;
- **os valores lançados se restringiram aos apurados entre agosto/2016 e dezembro/2016, em face de entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT N.º 60/2019;**
- de acordo com informação prestada pelo contribuinte à Receita Federal (Doc. 2), a perda não técnica previamente estornada pela fiscalizada relativa aos meses de agosto/2016 e dezembro/2016 alcançou os seguintes valores:

TABELA 8 –PERDA NÃO TÉCNICA ESTORNADA PREVIAMENTE NO PERÍODO

Descrição	ago/16	set/16	out/16	nov/16	dez/16
Perda Não Técnica Estornada p/ contribuinte- R\$	6.368.834,74	181.860,37	6.475.096,12	2.120.857,11	5.525.366,91

- foram subtraídos dos valores das Perdas Não Técnicas levantadas no período (Tabela 7) os valores das Perdas Não Técnicas previamente estornadas pelo contribuinte (Tabela 8), chegando-se aos valores de bases de cálculo tributáveis:

TABELA 9 – VALOR TRIBUTÁVEL (PIS/COFINS)

Descrição	Perda Não Técnica de Energia levantada no período (Tabela 7)	Perda Não Técnica Estornada p/ contribuinte (Tabela 8)	VALOR TRIBUTÁVEL (Base de cálculo)
Mês de apuração	R\$	R\$	R\$
ago/16	29.763.208,35	6.368.834,74	23.394.373,61
set/16	25.567.902,77	181.860,37	25.386.042,40
out/16	30.839.760,76	6.475.096,12	24.364.664,64
nov/16	26.431.042,12	2.120.857,11	24.310.185,01
dez/16	30.781.093,12	5.525.366,91	25.255.726,21

- os créditos tributários lançados mensalmente foram determinados a partir da aplicação das alíquotas das contribuições (1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS) sobre os montantes dos Valores Tributáveis (Base de Cálculo) obtido na TABELA 9, em vista do que foram lançados os valores a seguir informados:

Período de Apuração	PIS	COFINS
ago/16	386.007,16	1.777.972,39
set/16	418.869,69	1.929.339,22
out/16	402.016,96	1.851.714,51
nov/16	401.118,05	1.847.574,06
dez/16	416.719,48	1.919.435,19

A notificação da pessoa jurídica interessada deu-se pela via postal no dia 22/01/2020, fl. 2671.

Conforme consta do Termo de Solicitação de Juntada de fl. 2673, no dia 20/02/2020 foi peticionada a juntada da Impugnação de fls. 2675/2700, a seguir resumidamente apresentada:

Os Fatos

- no curso da atividade de distribuição de energia elétrica, nem toda energia adquirida é fornecida ao consumidor uma vez que ocorrem perdas no processo;
- as perdas no processo de distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras (Impugnante) e a faturada aos seus consumidores, sendo classificadas como perdas técnicas e perdas não técnicas;
- as Perdas Técnicas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia pois inevitavelmente uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre os

suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras;

- as Perdas Não Técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento; são popularmente conhecidas como “gatos” e, em grande medida, estão associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão;

- os custos operacionais incorridos pela Impugnante com a aquisição da energia elétrica perdida no processo de distribuição são repassados na tarifa, até o limite estabelecido pela Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”);

- com relação aos créditos proporcionais às perdas técnicas, há consenso quanto à possibilidade de manutenção;

- no entanto, para as perdas não técnicas, o Agente Fiscal firmou entendimento no sentido de que os créditos de PIS e COFINS correspondentes deveriam ser estornados, em atenção ao disposto no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.8332, de 2003, c/c art. 15, inciso II daquela mesma norma;

- **conforme esclarecido no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), em que pese a fiscalização se referir aos anos-calendário de 2015 e 2016, os valores efetivamente lançados tratam apenas das competências de agosto a dezembro de 2016;**

- **isso porque a Solução de Consulta COSIT nº 60/2019 modulou os efeitos das manifestações administrativas anteriores, para reconhecer que a suposta obrigação de estorno dos créditos de PIS e COFINS somente pode ser exigida após a publicação da Solução de Consulta nº 17, de 13 de julho de 2016, que alterou o entendimento anterior;**

- no entanto, os autos de infração são integralmente insubsistentes, em virtude dos seguintes argumentos:

(i) a ocorrência das perdas, inclusive as não técnicas, é inerente ao sistema e decorre da realidade da segurança pública no País;

(ii) por expressa disposição legal (art. 2º da Lei 10.848/2004), a Impugnante tem o compromisso de adquirir energia em volume suficiente para atender a toda demanda (consumo de energia elétrica na sua área de concessão), considerando-se, inclusive, a energia que será perdida no processo de distribuição;

(iii) a Impugnante adquire energia em base ESTIMADA e em quantidade maior ao esperado a ser faturado, a fim de contemplar as perdas e suprir a demanda dos consumidores;

(iv) diante da obrigação legal de atender a toda demanda, já considerando as perdas imponderáveis incorridas na distribuição, não há dúvidas de que estas perdas, inclusive as não técnicas, decorrem de expressa imposição legal e, como tal, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, na condição de insumos, nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB”) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”);

(v) tendo em vista que as perdas não técnicas, tratadas expressamente pelo regramento da ANEEL, compõem o valor da tarifa cobrada dos consumidores e, por isso, se convertem em receita da Impugnante que será tributável pelas contribuições sociais, exigir o estorno quebraria a neutralidade de créditos e débitos estabelecida pela sistemática da não cumulatividade; haveria verdadeiro *bis in idem*.

Questões de Direito: (i) Contexto do Setor Elétrico (ii) Considerações regulatórias sobre as perdas técnicas e perdas não técnicas (Parcela B) (iii) A obrigação legal de aquisição de energia em montante superior (estimado (iv) Embasamento jurídico-tributário para o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre as perdas não técnicas: custo decorrente de obrigação legal (insumo inerente à atividade) (v) Da natureza jurídica da atividade de distribuição e a adequação das perdas não técnicas no conceito de insumo (vi) Direito ao crédito de PIS e COFINS sobre perdas não técnicas: necessidade de manutenção da neutralidade entre débito e crédito

- a CF/1988 concedeu à União a competência para explorar a prestação de serviço de energia elétrica, de modo que todo o setor é controlado pelo Poder Público, que, por sua vez, oferece concessões específicas para o setor privado também atuar;
- as tarifas cobradas do consumidor são definidas pela ANEEL de forma a permitir o equilíbrio econômico financeiro para a empresa distribuidora e, ao mesmo tempo, beneficiar o consumidor com tarifas razoáveis;
- a estrutura tarifária brasileira pode ser dividida em três componentes: (i) custos não gerenciáveis; (ii) custos gerenciáveis; e, (iii) componentes financeiros;
- os custos não gerenciáveis, também denominado de Parcela A, são os custos que não estão sob a esfera de controle da administração da distribuidora. Estes custos são repassados diretamente para as tarifas (*pass-through*), segundo regras muito claras estabelecidas pela ANEEL. A Parcela A é basicamente composta das seguintes rubricas: (i) aquisição de energia; (ii) custos de transmissão de energia a longa distância; e, (iii) encargos setoriais;
- os custos gerenciáveis, também conhecidos como Parcela B, são aqueles sobre os quais a distribuidora possui discricionariedade; ao contrário do que ocorre com a Parcela A, nesse caso, a ANEEL não permite o repasse automático dos custos operacionais para as tarifas, pois somente são repassados os custos considerados como eficientes pela ANEEL; isto porque, um eventual repasse automático dos custos operacionais para a tarifa constituiria um desincentivo à eficiência e à modicidade tarifária;
- especificamente com relação à infração imputada à Impugnante, interessa-nos aprofundar a análise dos custos alocados na parcela B (custos gerenciáveis), entre os quais se inserem as perdas incorridas no sistema de distribuição;
- as perdas técnicas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia; inevitavelmente, uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras;
- as perdas não técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento; essas perdas, também denominadas em sua maioria e popularmente como “gatos”, estão em grande medida associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão;
- as perdas não técnicas, notadamente aquelas decorrentes do furto de energia elétrica, são perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, tanto que a ANEEL inclui as referidas perdas na composição da tarifa de energia, observado o limite regulatório;
- os limites regulatórios de perdas não técnicas são calculados conforme as regras definidas no Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária –PRORET, aprovado pela Resolução Normativa nº 660, de 28 de abril de 2015;

- é responsabilidade integral da distribuidora adquirir a quantidade de energia suficiente para atender à demanda, levando-se em conta não apenas o que será efetiva e regularmente consumido, como também as perdas incorridas no processo de distribuição;
- esta imposição às concessionárias de distribuição de energia elétrica foi estabelecida pela Medida Provisória n.º 133, de 2004 (“MP 133”), posteriormente convertida na Lei n.º 10.848/2004, que alterou os marcos institucional e regulatório do setor elétrico brasileiro;
- diante do grande volume de energia perdida no processo de distribuição, seja a perda inerente ao sistema ou a decorrente de furtos e erros de medição (dentre outros), é imprescindível que as distribuidoras adquiram energia de maneira ESTIMADA, em volume bastante superior ao que efetivamente precisariam se considerassem apenas o consumo regular na sua área de concessão, de modo a garantir que as perdas não influenciem o atendimento de toda a demanda;
- além da Lei 10.848/2004 estabelecer a obrigação das distribuidoras atenderem a todo o seu mercado, o Decreto regulamentador n.º 5163/2004 estabeleceu penalidades caso esse compromisso não seja cumprido;
- pode-se afirmar que as distribuidoras efetivamente compram energia A MAIOR, cientes de que parte dela será necessariamente perdida em virtude das peculiaridades do sistema e da atividade;
- o artigo 3º, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, previu a possibilidade de desconto de créditos para fins de apuração das referidas contribuições;
- dentre as hipóteses que autorizam a apropriação de créditos de PIS/COFINS merece especial destaque o inciso II do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, que autoriza a apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de bens ou serviços caracterizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção de bens destinados à venda;
- a Receita Federal do Brasil expediu as Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04, com base nas quais pretendeu restringir o conceito de insumos para efeito da apuração do PIS/COFINS de modo a limitá-los aos bens/serviços aplicados diretamente e/ou consumidos nos processos de produção e na prestação de serviços;
- as mencionadas Instruções Normativas foram objeto de intenso questionamento pelos contribuintes;
- em 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170 (“*leading case*”), que teve por objeto justamente a definição do “conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir (ou não) ao crédito de PIS e COFINS [...]”;
- em tal ocasião o Superior Tribunal de Justiça decidiu que: (i) são ilegais as Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, uma vez que comprometem a eficácia do sistema de não cumulatividade; e (ii) o conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;
- vale notar que o conceito definido pelo Superior Tribunal de Justiça é composto por dois elementos: (i) a essencialidade ou a relevância da despesa; e (ii) a destinação desse gasto no contexto das atividades empresariais do contribuinte;

- para o STJ, essencial será o “item do qual dependa intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- quanto à relevância, “é identificada no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção seja pelas singularidades da cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de produção individual – EPI) [...]”;
- uma interpretação que nos parece adequada é no sentido de que os itens essenciais seriam aqueles sem os quais restaria inviabilizada a consecução do objeto social da pessoa jurídica, enquanto que os itens ao menos relevantes seriam aqueles que o prejudicam, considerando-se o modelo de negócio adotado e as particularidades da atividade econômica exercida;
- no que se refere à destinação do gasto no contexto das atividades empresariais do contribuinte, dúvidas não pairam de que, a Impugnante, na condição de prestadora de serviço público de distribuição de energia elétrica, encontra-se abarcada pelo conceito firmado pelo STJ;
- o conceito de insumo, tal como definido pelo STJ, foi corroborado por todos os atores envolvidos na fiscalização, contencioso e julgamento tributário;
- a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, divulgando sua interpretação acerca da extensão e da delimitação do entendimento firmado pelo STJ;
- a PGFN também abordou as hipóteses em que o contribuinte incorre em determinada despesa em razão de obrigação prevista em lei, oportunidade em que reconheceu que, “se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”;
- o entendimento exarado pela RFB foi consolidado na Instrução Normativa RFB (“IN RFB”) nº 1.911/2019 que, em seu artigo 172, § 2º, I, consignou que “consideram-se insumos, inclusive: bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal”;
- no mesmo sentido é o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, mais precisamente no item 4 – BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL;
- o CARF também vem se perfilando a este entendimento (Acórdão nº 3201-005.060, julgado em 27/02/2019);
- vê-se, portanto, que o conceito de insumo adquiriu dimensão muito maior do que o Fisco pretendida inicialmente aplicar, e hoje é considerado como todo bem ou serviço relevante ou necessário ao desempenho da atividade empresarial;
- dentro deste contexto de relevância e necessidade para o desempenho da atividade, decerto que estão inseridos aqueles custos que, por imposição legal, devem ser incorridos por fazerem parte do conjunto de regras e obrigações impostas pelo próprio Estado à manutenção da atividade produtiva;
- a principal premissa utilizada pelo Agente Fiscal para glosar os créditos de PIS e COFINS sobre a energia posteriormente objeto de perda não técnica é a impossibilidade

de enquadrá-la nas hipóteses descritas nos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2002;

- não se pode negar que a atividade de distribuição de energia tem peculiaridades, mas essas características próprias não podem ser analisadas de maneira superficial e nem culminar em cerceamento de direitos;
- ao consideramos, de maneira objetiva, que a atividade de distribuição envolve a aquisição de energia elétrica (um bem), sobre o qual são empregadas alterações de carga (voltagem), e que a entrega de energia ao consumidor é feita mediante atividade de prestação de serviço de distribuição, parece não haver dúvidas de que a energia adquirida pode ser enquadrada no conceito de bem para revenda ou como insumo, dada a natureza mista da atividade da companhia (prestadora de serviço público que revende mercadoria - energia);
- tanto é assim que a própria RFB reconheceu, na Solução de Consulta SRRF nº 16/2005, que “a energia elétrica adquirida de terceiros, por concessionária de serviço público de transmissão e distribuição de energia elétrica, para atendimento de seu mercado consumidor, pode ser considerada insumo, uma vez que se trata de um bem aplicado na prestação de serviço que não está incluído no ativo imobilizado da concessionária. Dessa forma, pode ser calculado crédito sobre o valor dispendido com sua aquisição, para desconto do montante a recolher do PIS/Pasep não-cumulativo”;
- a natureza mista/híbrida da Impugnante já foi analisada pela SRRFB, na Solução de Consulta COSIT nº 17/2017 (“SC 17/2017”), que concluiu pela existência de elementos de prestação de serviço e de revenda de bens;
- a interpretação firmada pelo Agente Fiscal no sentido de que a energia adquirida não pode ser enquadrada no conceito de bem para revenda NEM no conceito de insumo, é restritiva, equivocada, e vai de encontro ao próprio entendimento firmado nas SC 16/2005 e 17/2017;
- ao contrário do afirmado no TVF, vê-se que a energia adquirida e posteriormente objeto de perda não técnica está intimamente ligada ao conceito de insumo, especialmente se analisarmos à luz da obrigação legal que recai sobre as distribuidoras de adquirir energia em BASE ESTIMADA e em VOLUME MAIOR que o necessário, a fim de que possa incorrer nas perdas e ainda assim atender toda a demanda regular;
- como há incidência do PIS e COFINS na aquisição do insumo (obrigação legal de adquirir a mais, considerando a realidade de furto) e o item “insumo” é creditável para a atividade da Impugnante, como reconhecido pela Receita, não merece prevalecer o auto de infração tal como lançado;
- as alterações na sistemática de apuração do PIS e da COFINS foram promovidas pelas Leis de nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;
- pouco tempo após foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, dando à não-cumulatividade aplicável às contribuições o *status* constitucional, a qual inseriu o parágrafo 12 ao artigo 195, da Constituição, que tem a seguinte redação: “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”;
- considerando que o inciso I, alínea b, do artigo 195 da Constituição faz alusão às contribuições para a Seguridade Social incidentes sobre a receita ou o faturamento, tal comando constitucional se aplica, inegavelmente, aos PIS/COFINS;
- embora a Constituição não defina expressamente o conceito de não cumulatividade, isso não é o bastante para que a definição da questão seja delegada ao legislador ordinário;

- ocorre que, até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou especificamente acerca da extensão da aplicação do princípio da não cumulatividade às referidas contribuições;
- a sistemática não-cumulativa dos PIS/COFINS adota o chamado crédito financeiro (dedução das despesas necessárias à produção do bem/prestação do serviço), muito embora a doutrina reconheça que não se trata de não-cumulatividade plena, tendo em vista que a legislação não permite a dedução integral de todos os custos e despesas, mas somente de determinados bens, serviços e despesas elencados expressamente pelo legislador (valores listados *numerus clausus*), e apenas à razão das alíquotas do PIS/COFINS (1,65% e 7,6%, respectivamente);
- assim, no âmbito da sistemática não-cumulativa, nem todos os custos incorridos pelas pessoas jurídicas são passíveis de gerar créditos, existindo restrições expressas nas leis que regem a sistemática em questão;
- com o advento da Lei nº 10.865/200414, foi inserido o parágrafo 13 ao artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, instituindo a obrigatoriedade de estorno do crédito de COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados;
- a partir da interpretação literal do dispositivo legal, entendeu o Agente Fiscal que a Impugnante deveria proceder ao estorno dos créditos de PIS/COFINS quando da ocorrência das perdas não técnicas (majoritariamente furtos de energia);
- no entanto, mostra-se descabida a obrigatoriedade do estorno uma vez que grande parte dessas perdas já é considerada na composição da tarifa de energia elétrica;
- conforme anteriormente esclarecido, em virtude de disposição regulatória, parte das perdas não técnicas incorridas quando da distribuição da energia elétrica é incorporada na tarifa cobradas dos consumidores, observando-se os limites impostos pela ANEEL e procedimento anteriormente detalhado;
- em virtude da incorporação das perdas não técnicas na tarifa de energia, fato é que o valor cobrado dos consumidores já será maior (porque a tarifa será precificada a maior);
- fazendo uma analogia, quando um grande varejista adquire mercadorias para revenda, não há como se mensurar, com certeza, se todo o estoque será comercializado, justamente em razão de perdas decorrentes das mais variadas causas, as quais são absolutamente naturais e esperadas no dia a dia dessa atividade; em razão desse quadro, perdas de estoque são previamente estimadas e refletidas nos preços das mercadorias em geral;
- no caso da Impugnante, a Agência Reguladora possui metodologia própria que permite calcular as perdas e incorporá-las na tarifa;
- ora, se o valor referente às perdas compõe a tarifa de energia elétrica e a receita auferida pela Impugnante a este título foi oferecida à tributação, tendo sido preenchidos os requisitos legais necessários ao creditamento, não há razões que sustentem o estorno dos créditos apropriados quando da aquisição de energia para revenda ou na sua utilização para prestação de serviços de distribuição de energia elétrica;
- no presente caso, não há prejuízo ao Fisco que justifique o estorno dos créditos de PIS/COFINS, uma vez que na receita oferecida à tributação pela Impugnante já estavam contemplados os valores referentes aos “bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços”, que foram “furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que

tenham tido a mesma destinação”; prova disso é que as perdas compõem a tarifa de energia;

- valendo-se desta premissa e considerando que os autos de infração utilizaram como referência a totalidade das perdas não técnicas, conclui-se que, sem prejuízo dos demais argumentos que fulminam por inteiro a pretensão do Fisco, deve ser garantido o direito ao crédito a fim de manter a neutralidade na tributação (débito x crédito), que é, a essência do princípio da não cumulatividade; tudo isso para se evitar que o *bis in idem* se manifeste no presente caso;

- ainda que não prevaleçam os argumentos acima aduzidos, o que se admite apenas a título de argumentação, esclarece a Impugnante que a premissa utilizada nos Autos de Infração em relação ao total em MWh da energia vendida está equivocada, afetando o cálculo relativo às perdas totais (energia injetada em MWh menos total das vendas em MWh);

- isto porque, na planilha apresentada à fiscalização o cálculo foi feito sendo utilizado como base o mercado medido (energia injetada menos energia vendida medida), já os valores em MWh informados de perda não técnica de energia elétrica descritos na Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba/SP teve como base as informações do mercado faturado (energia injetada menos energia vendida faturada);

- importante observar que a premissa adotada (informação do mercado faturado de energia) está de acordo com o modelo do PRORET e a partir do período de 2017 passou a ser utilizada para cálculo de eventual estorno de crédito de PIS/COFINS;

- desta forma, deve ser realizado novo cálculo utilizando como base o mercado faturado (e não o mercado medido), considerando ser este o cálculo a ser adotado à luz do modelo PRORET.

Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

- os juros calculados com base na Taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;

- isso porque o artigo 13 da Lei nº 9.065/1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na Taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos;

- como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa; multa é penalidade pecuniária, não é tributo; é o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo”, contida no artigo 3º do CTN;

- o § 1º do artigo 113 do CTN, ao diferenciar “tributo” de “penalidade pecuniária”, ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem;

- demonstrado que (i) multa não é tributo; e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à Taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal;

- caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício e isolada lançadas nos Autos de Infração ora combatidos.

Ao apreciar a impugnação a decisão do DRJ foi no sentido de julgá-la improcedente (e-FLS 2751), atribuindo ao *decisum* a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015, 2016

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO.

Por não se caracterizarem como insumo aplicado no serviço de distribuição de energia elétrica, os créditos relativos às perdas de energia elétrica que excederem as Perdas Técnicas, conhecidas como Perdas Não Técnicas, devem ser estornados pelas empresas distribuidoras de energia elétrica das bases de cálculo da contribuição social do período, independentemente do motivo que tenha causado tais perdas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015, 2016

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO.

Por não se caracterizarem como insumo aplicado no serviço de distribuição de energia elétrica, os créditos relativos às perdas de energia elétrica que excederem as Perdas Técnicas, conhecidas como Perdas Não Técnicas, devem ser estornados pelas empresas distribuidoras de energia elétrica das bases de cálculo da contribuição social do período, independentemente do motivo que tenha causado tais perdas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual repete os argumentos da Impugnação, que foram acima sintetizados pelo Relatório reproduzido pela DRJ.

Sendo esses os fatos, passo ao voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Conforme descrito no relatório, o presente processo trata de auto de infração referente apurações realizadas nos anos calendários 2015 e 2016, tendo a Fiscalização concluído pela ocorrência da infração “glosa das perdas não técnicas na apuração das contribuições”, para os fatos geradores compreendidos entre os meses de agosto a dezembro de 2016.

A controvérsia reside no aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre o montante de perdas não técnicas da energia elétrica adquirida e que não foram estornados, na forma do art. 3º, §13 da Lei 10.833/03, combinado com o art. 15, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003.

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

Destacou o julgador de piso que a autuação está pautada pelas diretrizes da Solução de Consulta COSIT n.º 60/2019, que possui efeito vinculante pela IN RFB 1.396/2013, bem como é de fácil constatação que o julgado considerou o Recurso Especial 1.221.170/STJ, visto que assim consignou na ementa do acórdão ora recorrido.

Segundo evidenciado no Termo de Verificação Fiscal, o direito ao crédito sobre as Perdas Não Técnicas foi tratado pela RFB nos atos legais a seguir especificados:

- Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008, cujo entendimento alcançou todos os membros da Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE), dentre eles a ELETROPAULO;
- Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17/2016, publicada em 03/08/2016;
- Solução de Consulta Interna COSIT n.º 3, publicada em 27/03/2017; e
- Solução de Consulta COSIT N.º 60/2019, publicada em 11/03/2019.

Acrescentou que na Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008 foi examinado o conceito de insumo no processo de distribuição de energia elétrica, o que corresponde à atividade operacional da ELETROPAULO, ato legal que elencou o que pode e o que não pode ser considerado como insumo na atividade de distribuição de energia elétrica sem, contudo, se reportar de forma específica às Perdas Não Técnicas.

(...)

Cabe a este Julgador, por conseguinte, dar cumprimento ao disposto pela Solução de Consulta COSIT n.º 60, exarada em 27/02/2019, ou seja, em data posterior ao Parecer Normativo COSIT n.º 05 de 17/12/2018, norma que foi editada com o propósito de apresentar as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação do PIS e da COFINS estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

MÉRITO

Aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre o montante de perdas não técnicas da energia elétrica adquirida e que não foram estornados.

No que se refere ao cerne da questão “*aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre o montante de perdas não técnicas da energia elétrica adquirida e que não foram estornados*”, torna-se dispensável maiores explicações acerca da atividade da Recorrente, visto que toda a explicação técnica foi detalhada pela autoridade Fiscal e reproduzida pela DRJ no relatório que acima foi destacado, no qual foram feitas as devidas considerações sobre o setor elétrico com o objetivo de explicar a metodologia adotada pela

ANEEL para fixar as tarifas de energia elétrica aplicadas aos usuários, bem como a forma adotada de cálculo das perdas de energia no processo de distribuição.

O objeto da autuação se concentra nas perdas não técnicas da energia elétrica adquirida. Por seu turno, a DRJ tece algumas explicações sobre as Soluções de Consulta da RFB sobre o tema, vejamos:

Segundo evidenciado no Termo de Verificação Fiscal, o direito ao crédito sobre as Perdas Não Técnicas foi tratado pela RFB nos atos legais a seguir especificados:

- Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008, cujo entendimento alcançou todos os membros da Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE), dentre eles a ELETROPAULO;
- Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17/2016, publicada em 03/08/2016;
- Solução de Consulta Interna COSIT n.º 3, publicada em 27/03/2017; e
- Solução de Consulta COSIT N.º 60/2019, publicada em 11/03/2019.

Acrescentou que na Solução de Consulta COSIT n.º 27/2008 foi examinado o conceito de insumo no processo de distribuição de energia elétrica, o que corresponde à atividade operacional da ELETROPAULO, ato legal que elencou o que pode e o que não pode ser considerado como insumo na atividade de distribuição de energia elétrica sem, contudo, se reportar de forma específica às Perdas Não Técnicas.

É o que se depreende da leitura da ementa da acima referida norma, a seguir disposta [sublinhei]:

Solução de Consulta COSIT n.º 27 de 09/09/2008

ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço.

Para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica:

- I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);
- IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS).

Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica:

- I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;

II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei n.º 10.865, de 30/04/2004.

Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa:

I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);

II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);

III) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, § 9º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004.

Como acima observado, as Perdas Não Técnicas não estão relacionadas dentre os itens que não podem ser considerados insumos, daí advindo a admissibilidade da tomada desta modalidade de crédito.

Posteriormente, a problemática das Perdas Técnicas e das Perdas Não Técnicas foi examinada por meio da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17/2016, publicada em 03/08/2016, cuja ementa é a seguir apresentada:

Solução de Consulta Interna COSIT n.º 17 de 13/07/2016

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PERDAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DO CRÉDITO.

As distribuidoras de energia elétrica, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, podem apurar créditos calculados sobre o valor da energia elétrica adquirida no mês para distribuição a seus clientes.

A parcela da tarifa de energia elétrica correspondente às perdas técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, mantém a característica de insumo aplicado no serviço de distribuição de energia elétrica. Portanto, as distribuidoras não precisam estornar do crédito a parcela correspondente aos valores das perdas técnicas de energia elétrica, desde que essas perdas estejam regularmente contabilizadas e segregadas das demais, e dentro do limite de razoabilidade estabelecido pela Aneel.

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

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002; art. 3º, § 13, c/c art. 15, II, da Lei n.º 10.833, de 2003; § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002; § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004

(...)

Segundo consta no ato legal em foco, no que se refere à “parcela da tarifa de energia elétrica correspondente às perdas técnicas, assim entendidas as perdas de energia

elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, mantém a característica de insumo aplicado no serviço de distribuição de energia elétrica”, em vista do que “as distribuidoras não precisam estornar do crédito a parcela correspondente aos valores das perdas técnicas de energia elétrica, desde que essas perdas estejam regularmente contabilizadas e segregadas das demais, e dentro do limite de razoabilidade estabelecido pela Aneel”.

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

Considerando essa mudança de entendimento por parte da RFB, houve a necessidade de modular a sua aplicação e por essa razão foi expedida a **Solução de Consulta COSIT n.º 60** de 27/02/2019, na qual restou estabelecido que os estornos dos créditos da COFINS e do PIS devem ocorrer somente a partir de 03 de agosto de 2016, veja-se:

Solução de Consulta COSIT n.º 60 de 27/02/2019

[...]

As associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008, **devem estornar os créditos da Cofins relativos às perdas não técnicas somente a partir de 03 de agosto de 2016**, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit n.º 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB n.º 740, de 2007.

Informou ainda o julgador de piso que a Contribuinte é afiliada da consulente, cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit n.º 27/2008. Assim, por certo que se encontrava compelida a estornar os créditos inerentes às Perdas Não Técnicas do PIS e da COFINS, relativos a fatos geradores configurados a partir de 03/08/2016, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit n.º 17/2016.

Voltando ao presente caso é de se ressaltar que as glosas perpetradas no lançamento são relativas aos estornos não realizados pela Recorrente em período posterior a agosto de 2016. Logo, sobre o marco temporal estabelecido pela Solução de Consulta COSIT n.º 60 de 27/02/2019, aproveita-se a presente na análise no sentido de aclarar que o contribuinte tinha ciência sobre o posicionamento da RFB em relação à matéria.

Diante do que acima já foi exposto nas Soluções de Consulta, restou claro também que o entendimento da RFB evoluiu no sentido de excluir as Perdas não Técnicas do conceito de insumo e por essa razão busca a Recorrente se valer do conceito contemporâneo explícito no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

Sendo essas as considerações iniciais, coaduno do mesmo entendimento do v. Acórdão recorrido em razão do que dispõe o §13º do art. 3º da Lei n.º 10.833 de 2003 c/c o inciso II do art. 15 da mesma lei¹, vejamos:

¹ Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)
(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 13. **Deverá ser estornado o crédito da COFINS** relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.** (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Ante ao exposto, é devido o estorno dos créditos relativos às contribuições sobre as despesas não técnicas, deixando de dar ao contribuinte o direito ao crédito.

Nesse sentido cito o entendimento exarado no Acórdão n.º **3201-004.269** de relatoria do ex Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo com a seguinte ementa:

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se inserem nas hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Entendimento semelhante, foi o do Acórdão n.º **3402.006.386** de relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2013

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se inserem nas hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

No que se refere aos argumentos da Recorrente de que as “perdas, inclusive as não técnicas, imponderáveis, incorridas na distribuição”, adquirida a maior é decorrente de imposição legal e, como tal, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, na condição de insumos, nos termos do entendimento do STJ, entendo que de fato trata-se de uma obrigação contratual, visto que inerente ao risco do empreendimento, que ao ser estipulado em contrato conta com a concordância da contratada em assumir essas condições. Ainda que em se tratando de atividade regulado pelo governo, nesse caso submete-se ao regime legal dos Contratos.

Nesse contexto adoto o entendimento exarado no Acórdão n.º 104-005.144 da 2ª TURMA DA DRJ04 na oportunidade em que julgou a impugnação desse mesmo Contribuinte no PAF n.º 15746.720297/2020-39, que será julgado na mesma sessão, enfrentando os mesmos argumentos, vejamos:

78. Por ser um setor econômico regulado, pois se trata de prestação de serviço público, as diretrizes sobre a comercialização de energia elétrica estão disciplinadas em lei, mas as transações no caso concreto decorrem de contratação comercial, seja regulada ou livre. Vejamos o que dispõe a Lei n.º 10.848/2004:

Art. 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 qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, deverá dispor sobre:

I - condições gerais e processos de contratação regulada;

II - condições de contratação livre;

III - processos de definição de preços e condições de contabilização e liquidação das operações realizadas no mercado de curto prazo;

IV - instituição da convenção de comercialização;

V - regras e procedimentos de comercialização, inclusive as relativas ao intercâmbio internacional de energia elétrica;

VI - mecanismos destinados à aplicação do disposto no art. 3º, inciso X, da Lei n.º 9.427, de 26 de dezembro de 1996, por descumprimento do previsto neste artigo;

VII - tratamento para os serviços ancilares de energia elétrica e para as restrições de transmissão;

VIII - mecanismo de realocação de energia para mitigação do risco hidrológico;

IX - limites de contratação vinculados a instalações de geração ou à importação de energia elétrica, mediante critérios de garantia de suprimento;

X - critérios gerais de garantia de suprimento de energia elétrica que assegurem o equilíbrio adequado entre confiabilidade de fornecimento e modicidade de tarifas e preços, a serem propostos pelo Conselho Nacional de Política Energética - CNPE; e

XI - mecanismos de proteção aos consumidores.

§ 1º A comercialização de que trata este artigo será realizada nos ambientes de contratação regulada e de contratação livre.

(...)

Art. 2º 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, disporá sobre:

I - mecanismos de incentivo à contratação que favoreça a modicidade tarifária;

II - garantias;

III - prazos de antecedência de contratação e de sua vigência;

IV - mecanismos para cumprimento do disposto no inciso VI do art. 2º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, acrescido por esta Lei;

V - condições e limites para repasse do custo de aquisição de energia elétrica para os consumidores finais;

VI - mecanismos para a aplicação do disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, por descumprimento do previsto neste artigo.(grifei)

79. Por ser uma prestação de serviço público, quem se habilita a atuar neste segmento, obviamente, não poderia deixar de entregar o que foi pactuado, no caso o quantitativo de energia elétrica contratada por meio de licitação, pois do contrário impactaria severamente a população que ficaria desassistida da energia elétrica ora não fornecida.

80. Por isso, a lei fixa diretrizes de atuação, mas a relação obrigacional direta nasce do contrato de fornecimento e tal contratação decorre primeiramente do interesse de quem deseja operar como concessionária, permissionária e ou autorizada de serviço de distribuição de energia elétrica. Não é uma obrigação determinada pelo direito positivo, com a definição da extensão total do vínculo obrigacional, como ocorre com os tributos, a pensão alimentícia ou benefícios previdenciários, por exemplo.

81. No caso concreto, há uma manifestação de vontade do particular em ser prestador de serviço público. Em decorrência disto é firmado o contrato para a prestação do serviço de distribuição de energia, no caso das distribuidoras, instrumento que faz surgir as obrigações contratuais a que se sujeitam as partes contratantes e que em nada possuem pertinência com as obrigações que originam gastos tidos por imposição legal no contexto do Recurso Especial 1.221.170/STJ.

82 Fazendo um paralelo, as obrigações das distribuidoras de energia elétrica, quanto ao fornecimento, se assemelham às obrigações assumidas nas operações realizadas entre um grande varejista e seus clientes, por exemplo. Aqui, as diretrizes gerais das relações comerciais são regidas pela Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), mas as obrigações de fornecimento pactuadas entre fornecedor e cliente decorrem do contrato firmado. Por isso, **apesar de haver uma lei disciplinando os aspectos gerais de pactuação, a entrega da mercadoria vendida pelo grande varejista ao seu cliente não é uma obrigação por imposição legal na forma do Recurso Especial 1.221.170/STJ, mas por força do contrato. (grifos meus)**

Se assim não fosse, concluiríamos de maneira equivocada que toda obrigação comercial decorreria de imposição legal.

83. Então, tanto a distribuidora de energia elétrica, quanto o grande varejista quando adquire uma quantidade de produto maior do que irá fornecer contratualmente, não o faz por imposição legal nos termos do Recurso Especial 1.221.170/STJ, mas por prudência, prevenindo eventuais riscos de não cumprimento integral da obrigação contratual assumida. Tal atitude seria uma decorrência natural da cláusula pacta sunt servanda, implícita em todas as avenças.

84. Já os gastos pagos por imposição legal admitidos como insumos pelo Recurso Especial 1.221.170/STJ possuem um contexto totalmente diferente. Quando os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”, estavam analisando os gastos com equipamento de proteção individual – EPI em uma empresa que se dedica à industrialização de produtos alimentícios.

Eis que as explicações acima são pertinentes, em especial no que se refere a não adoção do contemporâneo conceito de insumo atribuído pelo STJ no Recurso Especial 1.221.170/STJ, ao presente caso. Resta evidente que a obrigação contratual não se confunde com imposição legal e para além disso, ainda quando se debruça sobre a tomada de crédito de determinado insumo adquirido por imposição legal, analisa-se em conjunto a atividade da empresa. Ou seja, também não é toda aquisição realizada por imposição legal que automaticamente é considerada insumo.

Feitas essas considerações, entendo que a aquisição de energia elétrica a maior para cobertura de perdas não técnicas não esta inserida no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003 e por isso não se aplica ao caso a jurisprudência consolidada no Recurso Especial 1.221.170/STJ e demais entendimentos jurisprudências administrativos no mesmo sentido.

Da base de cálculo utilizada para o cálculo do valor a ser estornado

A Recorrente insurge-se contra a base de cálculo utilizada pela Fiscalização sobre o valor a ser estornado. Nota-se que no presente caso a autuação é sobre os estornos não realizados pela fiscalizada cujo fato gerador esta entre os meses de agosto a dezembro de 2016 referente apurações realizadas nos anos calendários 2015 e 2016. Assim, passo a analisar os argumentos das partes. A fiscalização embasou o cálculo da seguinte forma:

Nas e-fls 2639 do Termo de Verificação Fiscal a Fiscalização esclarece os termos da intimação feita ao Contribuinte:

6. Esclarecer se houve o estono dos créditos de PIS e COFINS em relação às perdas não técnicas de energia elétrica haja vista o art. 3º, § 13, e art. 15, II, da Lei 10.833/2003. Sendo o caso, apontar os lançamentos do estorno e comunicar se o valor estornado teve por base PNT real ou PNT regulatória. - De 01/01/2015 até 31/12/2016

7. Apontar se, no período sob análise, o sujeito passivo ajuizou queixa ou dirigiu representação à autoridade policial em decorrência de perdas não-técnicas de energia elétrica. - De 01/01/2015 até 31/12/2016

O Contribuinte, por seu turno apresentou as seguintes respostas:

RESPOSTA AO TERMO DE INTIMAÇÃO 2 – ITEM 6

45. Questionado acerca do estorno de crédito de PIS e COFINS sobre perdas não técnicas de energia tendo por base a legislação supra, a fiscalizada expôs o entendimento de que nem todo o valor de perda não técnica ensejaria o estorno, mas tão somente os valores das perdas não técnicas reais que excedessem ao valor das perdas não técnicas regulatórias, conforme trecho reproduzido a seguir:

Buscando uma eficiência operacional da Distribuidora de energia, mas respeitando as características socioeconômicas da região onde a mesma está inserida, a ANEEL estabelece um limite máximo de perda não técnica aceitável, denominada perda não técnica regulatória. Se a perda não técnica real estiver dentro deste limite regulatório, significa que estas perdas são remuneradas através da tarifa de energia. Todavia, se a perda não técnica real estiver fora deste limite, a Distribuidora de energia não será remunerada quanto a esta parcela de perdas.

46. Dispôs que, no ano-calendário 2015, não houve estorno dos créditos de PIS e COFINS uma vez que “os valores das PNT regulatórias foram superiores aos totais de PNT reais”.

47. Ademais, alegou ter procedido ao estorno de créditos de PIS e COFINS relativos a perdas não técnicas de energia no ano 2016 apenas em relação à parcela da perda não técnica real que excedeu a perda não técnica regulatória.

RESPOSTA AO TERMO DE INTIMAÇÃO 2 – ITEM 7

48. Por fim, a autuada também apresentou representação à autoridade policial junto à Delegacia Seccional de Polícia Civil de Carapicuíba/SP. O documento, protocolado em 13/09/2018, versa sobre furtos de energia elétrica ocorridos entre 2013 e julho de 2018, os quais, por sua vez, ensejaram as perdas não técnicas de energia.

(...)

O Relatório Fiscal prossegue relatando a cronologia trabalhada pela Fiscalização, sendo importante ao tema que estamos analisando o seguinte trecho:

ANÁLISE FISCAL – RESPOSTA AO TERMO DE INTIMAÇÃO 2

49. Na sequência, deslindamos o cálculo efetuado pelo sujeito passivo para apuração dos créditos PIS e COFINS sobre PNT estornados pelo contribuinte nos anos sob exame.

1. Cálculo da perda não técnica regulatória Em planilha eletrônica (arquivo Doc. 2), o contribuinte informa o valor relativo ao Mercado de Baixa Tensão Faturado⁶, sobre o qual são aplicados os percentuais previstos nas resoluções da ANEEL para cálculo de perdas não técnicas regulatórias.

Reforçamos que o valor da PNT regulatória compõe o preço da energia elétrica cobrada do consumidor final.

Termo de Verificação Fiscal – TDPF 08.1.28.00-2019-00018-1

Descrição			jan/15
Mercado Baixa Tensão faturado	SAMP	MWh	2.199.283
Perdas Técnicas Regulatórias	ANEEL	% s/inj.	5,21%
Perdas Não Técnicas Regulatórias	ANEEL	% s/BT	8,56%
Perda Não Técnicas Regulatórias	calculado	MWh	188.259

Exemplo: janeiro/2015⁷ 2**2. Cálculo da perda não técnica real**

Em documento eletrônico (Doc. 2) entregue pela empresa estão incluídos os valores de: Energia Injetada e da Energia Fornecida, desmembrada em Mercado Cativo³ Medido, Mercado Livre⁴ Medido, Consumo próprio e outros sistemas.

Com base na diferença: Energia Injetada – (Mercado Livre + Mercado Cativo + Consumo próprio), a fiscalizada chegou ao valor do Total das Perdas na Distribuição.

A partir de então, determinou a perda técnica real (medida) com base no percentual apurado pela companhia⁵, e, por diferença, computou a perda não técnica real (medida).

Descrição			jan/15
Energia Injetada	MWh		4.393.673
Mercado Cativo Medido	MWh		-3.244.926
Mercado Livre Medido	MWh		-723.693
Consumo próprio e outros sistemas	MWh		-3.181
Perdas Distribuição Real - TOTAL	MWh		421.873
Perda Técnica Medida	MWh		252.197
Perda Não Técnica Medida	MWh		169.676
Perdas Não Técnicas Real	Calculado	%	3,86%

Exemplo: janeiro/2015

3. Comparação entre perda não técnica: regulatória x real

O contribuinte, então, aplicou as seguintes condições:

- Se PNT real > PNT regulatória, os créditos de PIS e COFINS relativos à diferença entre PNT real e PNT regulatória foram estornados;

² SAMP refere-se ao Sistema de Acompanhamento de Informações de Mercado para Regulação Econômica, sistema no âmbito regulatório que sistema de coleta de informações sobre distribuição de energia elétrica.

³ 8 Mercado cativo (Distribuição) Montante de energia faturada para atendimento a consumidores cativos e para o suprimento de outras concessionárias ou permissionárias de distribuição de energia elétrica, não incluído o montante relativo às perdas elétricas dos sistemas de distribuição

⁴ 9 Mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica, objeto de contratos bilaterais livremente negociados, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos.

⁵ O percentual utilizado pela ELETROPAULO foi de 5,74% sobre Energia Injetada. Este valor difere dos percentuais regulatórios determinados pela ANEEL de 5,21 % entre janeiro e junho/2015 e 5,11% entre julho/2015 e dezembro/2016.

- Nos casos em que a PNT real < PNT regulatória, o sujeito passivo apurou uma espécie de crédito “PNT negativa”.

Descrição	jan/15
Perda Não Técnica Total ("SAMP") - MWh	169.675,86
Perda Não Técnica Regulatória - MWh	188.258,61
(PNT Regulatória Maior) / PNT Real Maior	-18.582,75
Preço Médio Compra de Energia - R\$	174,84
Perda Não Técnica - R\$	-3.249.023,68
Perda Não Técnica /acumulado - R\$	-3.249.023,68

Exemplo: janeiro 2015. Neste caso, PNT real < PNT regulatória, gerou “PNT negativa”.

4. Compensações de PNT no ano-calendário

Os supostos valores de “PNT negativa” foram utilizados para compensar valores positivos de perda não técnica, computados consoante item anterior, de outros meses dentro de um mesmo ano-calendário.

A partir de então, o sujeito passivo apurou o valor acumulado de perdas não técnicas no ano-calendário e lançou os estornos ao final do ano-calendário.

Em 2015, o sujeito passivo não estornou créditos de PIS e COFINS relativos a perdas não técnicas em face de não haver saldo de “PNT positiva”. Em dezembro de 2016, a ELETROPAULO procedeu ao estorno dos créditos de PIS e COFINS sobre a energia objeto de perda não técnica. O valor estornado foi obtido após as compensações acima mencionadas.

50. Tendo em conta o método sui generis utilizado pela empresa, a fiscalização questionou, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (com ciência dada em 12/07/2019), o cálculo efetuado pelo contribuinte para estorno dos créditos de PIS e COFINS relacionados às perdas não técnicas de energia, a ver:

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 02, o sujeito passivo entregou arquivo digital denominado Doc 2, no qual calcula a Perda Não Técnica (PNT) de energia elétrica. Sobre o cálculo apresentado, questiona-se se está correta a subtração efetuada na linha 35, "(PNT Regulatória Maior) / PNT Real Maior". -

51. A companhia repisou seu entendimento, ou seja, sustentou que os valores relativos a perdas não técnicas regulatórias são incluídos na tarifa de energia elétrica e que, portanto, estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento. E em respeito ao princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, a perda não técnica tão somente ensejaria o estorno nos casos em que não fosse “indenizada/ressarcida”, ou seja, quando PNT real > PNT regulatória.

52. A fiscalizada ainda afirmou que estaria obrigada ao estorno de créditos das contribuições sociais relativos a perdas não técnicas apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 03/08/2016, sejam tais perdas recuperáveis na tarifa ou não. Sendo este o entendimento esposado na Solução de Consulta 60/2019, publicada no DOU de 11/03/2019.

53. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, com ciência eletrônica dada em 10/10/2019, o sujeito passivo foi questionado a:

1. Informar o número e a descrição da(s) conta(s) contábil(éis) onde foram escrituradas as perdas (técnicas e não técnicas) de energia elétrica. Os referidos valores reduziram o lucro real apurado nos anos-calendário 2015 e 2016? - De 01/01/2015 até 31/12/2016

2. O contribuinte detinha apólice de seguro relativa a perdas não técnicas de energia elétrica? Ainda, em caso positivo, dar conhecimento dos valores de indenizações recebidos decorrentes de energia furtada nos anos 2015 e 2016. Em sendo o caso, tais valores foram posteriormente oferecidos à tributação? - De 01/01/2015 até 31/12/2016

54. Em resposta ao item 1 supra, o sujeito passivo informou que não existe tratamento contábil específico. Sobre contabilização das perdas e consequente redução do lucro real apurado nos anos sob análise, a companhia dispôs:

Tais valores, das perdas técnicas e não técnicas, fazem parte do custo de compra de energia registrado na ECF diretamente em contas contábeis que compõem Resultado do Exercício (Registro L300), ou seja, os referidos valores reduziram o lucro contábil da companhia, e consequentemente o lucro real apurado nos anos-calendário 2015 e 2016.

55. No que se refere ao segundo item, a companhia asseverou que não havia apólice de seguro relativa às perdas não técnicas de energia elétrica.

56. Em seguida, a fiscalização verificou divergência entre os valores de Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica descritos na planilha entregue à fiscalização (Doc. 2) e àqueles informados em representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil de Carapicuíba-SP em 12/09/2018. Em face disto, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal nº 05, com ciência eletrônica dada 18/11/2019, no qual foi questionado o que segue:

1. Esclarecer a divergência verificada entre os valores informados de perdas não técnicas de energia, relativos a furtos descritos em Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba - SP em 12/09/2018, e os valores informados como perdas não técnicas de energia na planilha apresentada pela contribuinte à fiscalização (arquivo Doc. 2). - De 01/01/2015 até 31/12/2016

2. Informar os valores mensais, para o período sob análise, dos furtos de energia elétrica ocorridos, conforme Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba - SP em 12/09/2018. - De 01/01/2015 até 31/12/2016

3. Manifestar se aceita o aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores para redução da irregularidade fiscal eventualmente lançada. - De 01/01/2015 até 31/12/2016

57. Após requerer prazo suplementar, a ELETROPAULO juntou resposta aos itens acima em 09/12/2019, cujos excertos estão reproduzidos abaixo:

RESPOSTA TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 05 - ITEM 1

[..] A companhia esclarece que a divergência apontada ocorreu devido ao fato de existirem diferentes premissas utilizadas em relação ao total em MWh da energia vendida. Tal fato afeta a primeira parte do cálculo relativo as perdas totais (energia injetada em MWh (-) total das vendas em MWh).

Na planilha apresentada à fiscalização (mesma utilizada na época dos períodos de apuração em questão para fins de estorno do PIS/COFINS) o cálculo foi feito sendo utilizado como base o mercado medido (energia injetada (-) energia vendida medida), já os valores em MWh informados de perdas não técnicas de energia elétrica descritos na Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba – SP se teve

como base as informações do mercado faturado (energia injetada (-) energia vendida faturada).

Para demonstrar tal divergência segue anexa nova planilha de excel (Doc.01) com a inclusão da aba denominada “Cálculo Perda Não Técnica (fat)”. É importante observar que a premissa de considerar a informação do mercado faturado de energia está de acordo com o modelo do PRORET e a partir do período de 2017 passou a ser utilizada para cálculo de eventual estorno de créditos de PIS e COFINS, e seguiu-se com a sua utilização para a Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba – SP.

RESPOSTA TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 05 - ITEM 2

Em atendimento ao solicitado no item 2, a companhia apresenta a mesma planilha de Excel (Doc.01), citada no item anterior, com a inclusão da aba denominada “Cálculo Perda Não Técnica (fat)”, onde podem ser verificados os valores mensais para o período sob análise (de 01/01/2015 até 31/12/2016) das perdas não técnicas conforme Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba – SP em 12/09/2018 58. O Módulo 7 - Cálculo de Perdas na Distribuição do PRODIST (Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional), atualmente se encontra na Revisão 5.

Revisão	Motivo da Revisão	Instrumento de aprovação pela ANEEL	Data de vigência
0	Primeira versão aprovada (após realização da AP 014/2008)	Resolução Normativa nº 345/2008	De 31/12/2008 a 31/12/2009
1	Revisão 1 (após realização da AP 033/2009)	Resolução Normativa nº 395/2009	De 01/01/2010 a 30/11/2011
2	Revisão 2 (após realização da AP 025/2011)	Resolução Normativa nº 465/2011	De 01/12/2011 a 04/04/2013
3	Revisão 3 (após realização da AP 019/2011)	Resolução Normativa nº 543/2013	De 05/04/2013 a 14/04/2015
4	Revisão 4 (após realização da AP 026/2014)	Resolução Normativa nº 655/2015	De 15/04/2015 a 31/12/2017
5	Revisão 5 (após realização da AP 081/2016)	Resolução Normativa nº 771/2017	A partir de 01/01/2018

59. Os cálculos das perdas de energia são definidos a partir da diferença entre a Energia Injetada – EI e a Energia Fornecida – EF. Sendo estas definidas como:

Energia Injetada - EI: energia ativa medida proveniente de agentes supridores (transmissores, outras distribuidoras e geradores) e da geração própria necessária para atendimento do mercado da distribuidora e das perdas ocorridas no sistema de distribuição;

Energia Fornecida - EF: energia ativa entregue medida ou estimada, nos casos previstos pela legislação, a outras distribuidoras, às unidades consumidoras cativas e livres, mais o consumo próprio;

60. Tais definições se mantiveram inalteradas, ao menos, nas últimas três revisões (Revisão 3, Revisão 4 e Revisão 5).

61. Ao que parece, a fiscalizada calculou a Energia Fornecida a partir de métrica da “Energia Medida”, tendo tão somente em 2017 alterado esta forma de cálculo para “Energia Faturada”, ano posterior ao período base desta fiscalização.

62. Pela razão exposta, aplicamos ao presente trabalho os cálculos efetuados de acordo com metodologia vigente à época do fato gerador, conforme explanado pelo próprio contribuinte e entregue a esta fiscalização por meio de planilha eletrônica (Doc. 2).

Sobre a decisão acima consignada a Recorrente defende que:

Em sua Impugnação a ora Recorrente ponderou que, ainda que não prevaleçam os argumentos acima aduzidos, **é imprescindível que seja corrigida a premissa utilizada nos Autos de Infração em relação ao total em MWh da energia vendida, que está equivocada e afeta diretamente o cálculo relativo às perdas totais (energia injetada em MWh menos total das vendas em MWh).**

Isto porque na planilha apresentada à fiscalização o cálculo foi feito tendo como base o **mercado medido (energia injetada menos energia vendida medida), já os valores em MWh informados de perda não técnica de energia elétrica descritos na Representação ao Delegado Seccional da Polícia Civil em Carapicuíba/SP teve como base as informações do mercado faturado (energia injetada menos energia vendida faturada).**

Ao analisar o tema, a DRJ entendeu que “se a própria empresa admite que passou a adotar a mensuração da energia com base no mercado faturado somente a partir de 2017, não vejo como se exigir que a Fiscalização venha a alterar os cálculos que embasaram a presente autuação, visto que relativa aos anos-calendário 2015 e 2016, na forma como foi requisitada pela pessoa jurídica interessada.” (fl. 2780 dos autos)

No entanto, a Recorrente passou a utilizar a nova metodologia a partir de 2017 justamente por ser a condizente com o modelo do PRORET, que efetivamente deve ser seguido para o cálculo de eventual estorno de crédito de PIS/COFINS.

A alegação da DRJ de que o cálculo, sabidamente equivocado, deve ser mantido “porque o próprio contribuinte fez assim”, não se coaduna com as melhores práticas de correção e nem com o princípio da verdade material.

Desta forma, **a Recorrente reitera o pedido para que, ultrapassados todos os argumentos que afastam a necessidade do estorno, seja realizado novo cálculo utilizando como base o mercado faturado (e não o mercado medido), considerando ser este o cálculo a ser adotado à luz do modelo PRORET. (grifos meus)**

De tudo que acima foi exposto, e pelas minúcias detalhadas pela Fiscalização, entendo que não assiste razão à Recorrente, visto que o caso é de estorno de valores indevidamente apropriados e para que se tenha uma justa simetria faz-se necessário a aplicação dos mesmos critérios para cálculos.

Entendimento diverso seria permitir que a Recorrente se beneficiasse da própria torpeza, vez que teria deixado de efetuar os estornos devidos, face estar se utilizando de base de calcula mais benéfica.

Nesse sentido entendo por acertada a decisão da DRJ que ratificou a base de cálculo utilizada pela Fiscalização.

Da cobrança de juros sobre a multa.

O recorrente questiona a legalidade da cobrança de juros sobre as multas por entender que a multa não possui natureza de tributo e nesse sentido afirma que:

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à Taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa C. Turma Julgadora.

Ocorre que não é esse o entendimento consolidado por este conselho Fiscal. Nesse sentido é o entendimento exposto no acórdão n.º **9303.005.843**, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que por maioria decidiu que os juros de mora incidam sobre multa de ofício, fundamentando com as seguintes razões:

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1998 a 28/02/1998, 01/05/1998 a 31/05/1998, 01/12/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 30/06/1999, 01/08/1999 a 30/09/1999, 01/12/1999 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Com entendimento semelhante e recente, cito alguns precedentes: Acórdãos **3402.008.142**; **3201.009.234**; **3003.001.798**, dentre outros de fácil acesso na página oficial deste CARF.

Nesse sentido, tem-se que incide juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento, sendo objeto de súmula vinculante do CARF o referido assunto:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Outrossim, no que se refere à alegada ofensa ao princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, menciono a súmula, também do CARF, n.º 02 com a seguinte redação.

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, destaca-se ainda, a obrigatoriedade de observância das súmulas vinculantes do CARF pelos julgadores, sob pena de perda do mandato, conforme consta no Regimento Interno da Instituição, vejamos:

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

Sendo essas as razões, nego provimento ao Recurso Voluntário no ponto em que recorre da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa