



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720168/2018-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.314 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2019  
**Recorrente** EDP ESPÍRITO SANTO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

As perdas não técnicas somente poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

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

Exercício: 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 60/2019. APLICAÇÃO.

Sobressaindo solução de consulta 60/2019, da qual o contribuinte integra as consulentes, somente a partir de 03 de agosto de 2016 deve prevalecer o entendimento de estornar os créditos de Cofins relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica, a autuação anterior em período anterior deve ser cancelada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Exercício: 2014, 2015

**DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 60/2019. APLICAÇÃO.**

Sobressaindo solução de consulta 60/2019, da qual o contribuinte integra as consulentes, somente a partir de 03 de agosto de 2016 deve prevalecer o entendimento de estornar os créditos de PIS relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica, a autuação anterior em período anterior deve ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de PIS e de COFINS; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRPJ, CSLL e Multas Isoladas, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.

## **Relatório**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em

Curitiba – PR, através do acórdão 06-65.243, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

### Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

1. Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Real e de PIS e COFINS apurados pelo regime da não-cumulatividade, nos quais se verificou o seguinte:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	35.466.866,94
Juros de Mora	11.570.374,22
Multa Proporcional	26.600.150,20
Multa Isolada	<u>25.333.476,40</u>
Valor do Crédito Apurado	98.970.867,76
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	14.140.906,24
Juros de Mora	4.610.894,10
Multa Proporcional	10.605.679,67
Multa Isolada	<u>10.100.647,34</u>
Valor do Crédito Apurado	39.458.127,35
Contribuição para o PIS/PASEP	
Contribuição	2.073.707,73
Juros de Mora	791.241,49
Multa Proporcional	<u>1.555.280,72</u>
Valor do Crédito Apurado	4.420.229,94
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	
Contribuição	9.551.623,81
Juros de Mora	3.644.506,77
Multa Proporcional	<u>7.163.717,77</u>
Valor do Crédito Apurado	20.359.848,35
Crédito tributário do processo em R\$	163.209.073,40

2. A descrição das verificações efetuadas pela Fiscalização encontra-se no Relatório Fiscal (fls. 2241 a 2260).

#### Do Procedimento Fiscal

3. A ação fiscal iniciou-se com a ciência da contribuinte, em 23/03/2018, do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 002 a 004) e teve como escopo a verificação da regularidade da apuração do Lucro Real e dos créditos de PIS e de COFINS dos anos-calendário de 2014 e 2015.
4. Antes de relatar o procedimento fiscal em si, é importante trazer algumas informações sobre particularidades da atividade da empresa.

Agência Reguladora, Política Tarifária e Subvenções

5. Como concessionária de serviço público, a contribuinte tem sua atividade submetida às normas e diretrizes estabelecidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, a qual, além de regular a atividade e fiscalizar as concessionárias, é responsável por estabelecer as tarifas aplicadas aos usuários.

6. Com isso, a ANEEL visa “... 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; tudo isso aliado à preocupação com o menor custo para os usuários”.

7. Nesse sentido, metodologicamente, a tarifa é composta das denominadas parcelas “A” e “B”:

- A parcela “A” compreende o custo de aquisição da energia (calculado em relação à energia requerida para atendimento do mercado de referência – montante faturado aos consumidores nos 12 meses anteriores ao do reajuste tarifário em processamento –, incluídas as perdas de energia), o custo com o transporte da energia e os encargos setoriais;
- A parcela “B” compõe-se dos custos próprios da atividade de distribuição, sujeitos ao controle ou influência das práticas gerenciais adotadas pela concessionária: custos operacionais, cota de depreciação e remuneração do investimento, deduzidos do denominado “fator X” (índice fixado pela ANEEL, cuja função é repassar ao consumidor os ganhos de produtividade estimados da concessionária decorrentes do crescimento do mercado e do aumento do consumo).

8. Especificamente sobre as perdas de energia, estas “... são classificadas como perdas técnicas e perdas não técnicas. As perdas técnicas (tanto na rede básica quanto na distribuição) são as inerentes ao transporte da energia (transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores, perdas nos núcleos dos transformadores, etc.); e as perdas não técnicas (ou comerciais), as que decorrem principalmente de furto ou fraude (ligação clandestina, desvio da rede, adulteração de medidor, etc.) e erros de medição e de faturamento”.

9. A metodologia de cálculo das perdas é definida pela ANEEL e “... consiste, basicamente, em estimar, a partir de dados fornecidos pelas concessionárias, as perdas técnicas por meio da aplicação da metodologia regulatória, sendo as perdas não técnicas obtidas pela diferença entre as perdas totais (energia injetada no sistema de distribuição menos a energia medida nos pontos de consumo) e as perdas técnicas. Além disso, são definidos limites admissíveis, obtidos com base no histórico e na avaliação das perdas”.

10. Assim, ao “... contabilizar o custo da energia elétrica, a concessionária não segrega o custo relativo à energia efetivamente faturada (medida nos pontos de consumo) e o custo relativo à energia perdida; o que revela que, do ponto de vista da concessionária, as perdas (tanto as técnicas como as não técnicas) integram, para fins contábeis e tributários, o custo de aquisição da energia”.

#### Dos Fatos Jurídicos Tributários

11. As perdas técnicas, inerentes e naturais aos processos de transporte e transformação de tensão de energia elétrica na rede, são intrínsecas à atividade desenvolvida pelas distribuidoras. Assim, desde que apuradas em níveis “razoáveis, de acordo com a natureza do bem ou da atividade”, compõem o custo da energia adquirida e são dedutíveis para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, assim como

também integram o cálculo do crédito da não cumulatividade das contribuições sociais.

12. Entretanto, o “... mesmo não se aplica às perdas não técnicas. Como sabemos, furtos, fraudes, erros de medição e de faturamento, são, potencialmente, gerenciáveis pela concessionária, e sua magnitude revela, portanto, um determinado grau de ineficiência nos mecanismos de controle. Não se trata, portanto, de perdas naturais ou intrínsecas à atividade; ainda que, reconhecamos, em razão da interação humana no processo, assim como acontecem nas demais atividades econômicas, perdas desse tipo frequentemente ocorrem”.

13. Entende a Fiscalização que “... não é o caráter usual da perda o elemento suficiente para caracterizá-la como custo (ou despesa) dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, ou como insumo gerador de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e COFINS)”.

14. Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, continua, “... dispõem os arts. 46, inciso V, e 47, §3º, da Lei n.º 4.506, de 1964, combinados com o art. 57, caput, da Lei n.º 8.981, de 1995, que compõem os ‘custos de aquisição’, entre outros, as ‘perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade’, e como ‘operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora’, e que ‘somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial”.

15. Registra ainda que a fiscalizada “... apresentou cópias de 2 (dois) ofícios encaminhados à Secretaria de Estado da Segurança Pública e Defesa Social (Estado do Espírito Santo) – SESP, com notificação sobre furtos de energia ocorridos nos anos de 2014 e 2015 (documentos anexos ao processo). Os documentos foram emitidos no dia 11/04/2018; portanto, após o início do procedimento fiscal (23/03/2018). Além disso, trata-se de comunicação genérica, apenas para ciência da SESP. Esclarece o documento que ‘em função da atividade da empresa e de questões socioeconômicas alheias à gestão da empresa, na maioria das vezes não é possível identificar os autores/infratores, bem como o local onde ocorreu o furto, o que impossibilita a lavratura de boletim de ocorrência’; que ‘vem investindo constantemente em novas tecnologias, campanhas de conscientização e ações de desenvolvimento social visando a diminuição de furtos no estado e conta com o apoio da Secretaria de Segurança Pública no combate ao furto de energia”.

16. Tais documentos, além de extemporâneos, “... são genéricos, sem qualquer identificação dos responsáveis pelos furtos; não cumprindo, portanto, os requisitos legais para a dedução das perdas não técnicas do lucro tributável e da base de cálculo da CSLL, nos termos dos arts. 46, inciso V, e 47, §3º, da Lei n.º 4.506, de 1964, combinados com o art. 57, caput, da Lei n.º 8.981, de 1995”.

17. Desse modo, considerando “... que não foram comprovados inquéritos instaurados na justiça trabalhista, tampouco queixas específicas (no tempo apropriado, com identificação dos responsáveis) apresentadas perante a autoridade policial, impõe-se a conclusão de que os valores de tais perdas devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

18. Quanto à não cumulatividade das contribuições sociais “... as perdas não técnicas, independentemente da causa (furto, erros de medição ou faturamento,

*etc.), não podem ser consideradas como insumos aplicados ou consumidos na prestação do serviço de distribuição de energia elétrica. Desse modo, devem ser estornados os créditos da não cumulatividade das contribuições sociais apropriados sobre tais perdas, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nºs 10.637, de 2002, e art. 3º, inciso II, § 13, combinado com o art. 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003”.*

19. Conforme descrito no “... submódulo 2.6 dos Procedimentos da Regulação Tarifária – PRORET as ‘perdas não técnicas’ relacionam-se ao ‘mercado de baixa tensão’, sendo calculadas ‘pela diferença entre o total de perdas na distribuição e as perdas técnicas’; estas, por sua vez, tendo como referência o ‘total de energia injetada na rede de distribuição’”. O cálculo de tais perdas, de acordo com a fórmula regulatória, está detalhado no Anexo I.

#### Da Apuração dos Tributos

20. Esclarece inicialmente a Fiscalização que a contribuinte “... contempla, em sua área de atuação, alguns municípios situados na região da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, beneficiando-se da redução de 75% do IRPJ apurado sobre o lucro de exploração auferido em razão das atividades nesses municípios”.

21. Além disso, a empresa também mantinha “... atividades não incentivadas, embora na sua contabilidade não constassem registros específicos que demonstrassem, de forma segregada, os ‘respectivos custos, receitas e resultados’. Assim, a parcela do lucro referente à atividade incentivada (submetida ao lucro de exploração) foi apurada com base na relação entre a receita líquida das atividades incentivadas e o total da receita líquida da pessoa jurídica”.

22. Com relação à CSLL, sobre o acréscimo anual da base-de-cálculo apurada no procedimento fiscal foi aplicada a alíquota de 9%, de acordo com a legislação de regência.

23. Quanto às contribuições sociais relativas ao PIS e à COFINS, “... dispõe o art. 3º, § 13, combinado com o art. 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, que ‘deverá ser estornado o crédito (...) relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços (...), que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro (...)’”.

24. A Autoridade Fiscal verificou que a “... contribuinte estornou apenas parte dos créditos da não cumulatividade das contribuições sociais relativas às perdas não técnicas. Instado a manifestar-se, respondeu (documento anexo ao processo) que ‘a companhia estornou a diferença entre as perdas não técnicas regulatórias e as perdas não técnicas reais’”.

25. Na comparação entre as diferenças das perdas não técnicas regulatórias e reais e os respectivos estornos de créditos registrados na EFD-Contribuições, é possível, segundo a Fiscalização, “... verificar que, tomados mensalmente, os valores não são exatamente iguais (o que seria esperado a partir da afirmação do contribuinte de que os estornos refletiriam as diferenças entre as perdas não técnicas regulatórias e reais). De qualquer modo, sem prejuízo ao contribuinte, todas as perdas não técnicas registradas na EFD-Contribuições, efetivamente estornadas dos créditos da não cumulatividade, foram consideradas (ou deduzidas) na apuração das contribuições sociais objeto deste lançamento de ofício”.

26. Assim, sobre os valores não estornados pela fiscalizada na apuração dos créditos da não cumulatividade foram apurados PIS e COFINS.

#### Juros de Mora e Multa de Lançamento de Ofício

27. Sobre os valores originais dos tributos foram aplicados juros de mora nos percentuais equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente e multa de 75%.

#### Multa Isolada – Insuficiência de Recolhimento das Estimativas Mensais

28. Conforme a legislação de regência, deve ser aplicada multa isolada de 50% sobre os recolhimentos mensais por estimativa (IRPJ e CSLL) que deixaram de ser efetuados pelo contribuinte no período.

### Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

#### Ciência e Impugnação

29. Em 27/08/2018, a contribuinte foi cientificada dos autos de infração (fls. 2310 a 2314) e, em 25/09/2018 apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 2488 a 2574.

#### Impugnação

30. A contribuinte inicia sua impugnação fazendo um resumo dos fatos, apresentando preliminar de tempestividade e trazendo os argumentos que seguem.

#### Das Preliminares

31. Foram expedidos diversos Termos de Intimação, nos quais foram solicitadas informações com vistas a prestar todos os esclarecimentos que permitissem ao Auditor Fiscal compreender o mecanismo das perdas de energia elétrica.

32. Nas respostas aos referidos termos foram apresentados “... *todos os esclarecimentos e documentos solicitados, relacionados à apuração do lucro da exploração, subvenções recebidas etc., bem como as planilhas de apuração das perdas totais, perdas técnicas, bem como as perdas não técnicas regulatórias, e da perda não técnica real, com vistas a demonstrar que o valor correspondente à quantidade de energia decorrente das perdas não técnicas, a exemplo das perdas técnicas, compõe a formação da tarifa de fornecimento de energia elétrica fixada pela ANEEL, observado os limites regulatórios, a ser faturado com base no consumo de energia de cada consumidor*”.

33. A inclusão das perdas (técnica e não técnica) como custo “... *que compõe a Parcela “A” da tarifa de energia elétrica, faz com que a recuperação das perdas ocorra de imediato não gerando prejuízo ao erário público, especialmente, quando as perdas reais são iguais ou inferiores àquelas consideradas na tarifa. Reafirme-se, a partir do momento em que o custo financeiro total da aquisição da energia elétrica é repassado na tarifa e faturado aos consumidores, não há que se falar que houve perda, pois o que se gastou financeiramente foi recebido via tarifa e compôs a base de cálculo das contribuições*”.

34. Assim, continua, “... *os custos da Parcela “A”, inclusos na tarifa, irão gerar uma receita correspondente ao valor da Parcela “A”, a ser tributada pelo PIS/PASEP e COFINS, não sendo relevante a quantidade de energia relacionada à perda, em especial, quando as mesmas estão de acordo com os percentuais estabelecidos pela ANEEL*”.

35. Destaca ainda que não há estoque de energia e, por isso, “... **mesmo que ocorra a perda de energia elétrica em quantidades de KWh, o valor total da aquisição da energia elétrica será incluído na Parcela “A” da tarifa de fornecimento de energia elétrica, INTEGRALMENTE**”.

36. Os custos da denominada Parcela “A”, da tarifa, são formados pelos seguintes itens: Compra de energia elétrica para revenda; Custos de conexão à rede básica; Custo de Uso do Sistema de Transmissão; Taxa de Fiscalização da ANEEL; e Encargos Setoriais. Desse modo, “... *toda a energia elétrica comprada para revenda faz parte dessa Parcela “A” que é repassada **integralmente** na tarifa do consumidor, independentemente de se tratar de perda técnica ou perda não técnica*”.

37. No presente caso, o Auditor Fiscal reconheceu “... *que tratou da metodologia tarifária, e que, de fato, as perdas de energia estão compreendidas no seu custo de aquisição, e que esse custo de aquisição de energia elétrica compõe a Parcela ‘A’*”. O que deixa “... **claro que o Auditor Fiscal só analisou a metodologia da formação tarifária, na qual o cálculo do custo de aquisição da energia requerida, para o atendimento ao mercado de referência, leva em consideração o montante faturado aos consumidores nos doze meses anteriores ao do reajuste tarifário em processamento, sem considerar que qualquer variação nos componentes da Parcela ‘A’, aí incluída a compra de energia elétrica, será repassada à tarifa no primeiro reajuste ou revisão tarifária subsequente, o que ocorrer primeiro, conforme disposto no próprio Contrato de Concessão n.º 001/1995 e seus aditivos**”.

38. Nesse sentido, a contribuinte “... *buscou demonstrar, em suas respostas e planilhas, que somente nas situações em que as perdas não técnicas ultrapassarem os limites regulatórios é que caberia o estorno do crédito das contribuições sociais, já que nesse caso, o valor excedente das perdas não técnicas não estaria compondo a tarifa, mantendo, no entanto, a dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, conforme será demonstrado ao longo desta impugnação*”.

39. Com relação ao estorno do crédito do PIS/COFINS, foi informado “... **que o estorno ocorre somente sobre a parcela da perda não técnica real que for superior àquela perda não técnica regulatória, já incluída na tarifa. Com isso, está claro que essa divergência constatada pela autoridade fiscal procede, mas só ocorreu por um equívoco da Impugnante, que em vez de aplicar o percentual de estorno do crédito, somente sobre o valor da energia adquirida para revenda, aplicou o citado percentual sobre a totalidade dos créditos**”.

40. Outro aspecto é que, mesmo não ocorrendo perdas financeiras, “... **as perdas físicas, quando identificadas pela Impugnante, são corrigidas e, no caso de furto, ela faz a ocorrência policial e procede ao faturamento dessas perdas físicas, submetendo-as novamente à tributação do PIS e da COFINS, então, procedendo aos devidos ajustes**”. Isto porque “... o custo financeiro total da compra de energia, aí incluídas as perdas, já haviam sido contempladas e recuperadas na tarifa já pagas pelos demais consumidores, enquanto a receita correspondente foi objeto de tributação do PIS e da COFINS. Assim, não há dúvidas de que a inclusão das perdas no custo da energia elétrica comprada para revenda, na composição da Parcela ‘A’ da tarifa de fornecimento de energia elétrica, provoca a recuperação imediata das perdas de energia elétrica”.

41. Outrossim, “... *a não aceitação da perda não técnica como dedutível para fins da apuração da base de cálculo do lucro real e da contribuição social, sob a*

*alegação de ser necessário o devido inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial, sem levar em consideração que apesar da energia elétrica ser ‘mercadoria’ para fins tributários, ela é um ‘bem móvel, simples, material, singular, divisível, fungível e consumível’, não sendo possível determinar o quanto da Perda Não Técnica refere-se a furto e o quanto refere-se às demais modalidades de perdas (erro de medição, erro de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.), nem o momento exato em que a energia é furtada e muito menos quem a está furtando”.*

42. Nesse sentido, apesar de a contribuinte ter apresentando ofício encaminhado à Secretaria de Segurança Pública, de forma extemporânea, o mesmo não foi aceito, “... e ainda sob ênfase da autoridade fiscal de que ‘os documentos são genéricos, sem qualquer identificação dos responsáveis pelos furtos, não cumprindo, portanto, os requisitos legais para a dedução das perdas não técnicas do lucro tributável’. No entanto, como será demonstrado adiante, a exigência do Auditor é de uma obrigação impossível de ser aperfeiçoada, não sendo aplicada ao caso específico da Impugnante, vez que incabível e diferente de todas as outras operação (sic) de venda comumente aperfeiçoadas”.

43. Assim, entende a fiscalizada que os lançamentos em questão “... **devem ser ANULADOS, sob pena de enriquecimento ilícito da União, pois não admitir a dedutibilidade das perdas na apuração da base de cálculo do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, bem como exigir o estorno do crédito do PIS e da COFINS sobre as perdas não técnicas já recompostas (recuperadas) na tarifa, importa na apuração de valores indevidos ou inexistentes a recolher**”.

44. O custo das perdas, dentro dos limites regulatórios, não existe, “... **já que estão contidas no custo de aquisição da energia elétrica, ou seja, todo o custo com energia elétrica despendido está contemplado na Parcela ‘A’ da tarifa fixada pela ANEEL, portanto, não ocorrem perdas financeiras, conforme restou reconhecido, inclusive, pelo próprio Auditor Fiscal em seu Relatório Fiscal**”.

#### Do Mérito

45. Conforme já mencionado pela contribuinte, segundo a mesma não restam dúvidas quanto à inclusão das perdas nas tarifas, sejam elas perdas técnicas ou perdas não técnicas.

46. No entanto, para que não restem dúvidas, a empresa transcreve às folhas 2505 a 2508 o disposto no parágrafo 56, do item 7.1 CÁLCULO DAS PERDAS, do Submódulo 3.2 do Procedimento de Regulação Tarifária (PRORET), que trata do cálculo das perdas para inclusão no custo da aquisição da energia elétrica, que compõe a Parcela “A” da tarifa.

47. Às folhas 2508 a 2510, a contribuinte demonstra a inclusão das perdas técnicas e não técnicas no processo de reajuste tarifário, tomando como exemplo o ano de 2014.

#### Lançamento de IRPJ e de CSLL

48. A Fiscalização entendeu “... **que as perdas técnicas são intrínsecas à atividade desenvolvida pelas distribuidoras de energia elétrica, e desde que apuradas em níveis ‘razoáveis, de acordo com a natureza do bem ou da atividade’, compõem o custo da energia adquirida e são dedutíveis para fins de incidência do IRPJ e da CSLL**”. Entretanto, entendeu também “... **que o mesmo não se aplica às perdas não-técnicas, alegando que os furtos, fraudes, erros de medição e de faturamento**

*são, potencialmente, gerenciados pela concessionária, e que sua magnitude revela um determinado grau de ineficiência nos mecanismos de controle. Essa análise do Auditor é, no mínimo, questionável, pois sustentado em uma apreciação totalmente subjetiva, sem especificar qualquer fundamento ou comparativo para concluir sobre a eficiência ou não dos controles exercidos pela Empresa Impugnante”*.

49. Esse entendimento, de acordo com a interessada, não corresponde à realidade, pois a ANEEL, “... **ao incluir as perdas não técnicas na tarifa, a exemplo do que faz com a perda técnica, admite a existência da perda não técnica, EM NÍVEIS RAZOÁVEIS, e que não são passíveis de serem gerenciáveis, diferente do que entende o Agente Autuante, ou seja, está demonstrado, e de acordo com o próprio órgão regulador, que essas perdas não técnicas são uma consequência inevitável da atividade desenvolvida pela Impugnante”**”.

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

51. Outrossim, as perdas não técnicas não decorrem somente de furto, “... *mas também por erro de faturamento, erro de leitura, falta de equipamento de medição nas unidades consumidoras e (sic) etc. Acrescente-se, inclusive, que essa perda por furto, especialmente, é impossível de ser identificada e quantificada em relação ao total da Perda Não Técnica apurada mensalmente. Por isso a ANEEL considera a perda não técnica, dentro do limite regulatório, como inerente à atividade de distribuição de energia elétrica, incluindo esse custo na tarifa de fornecimento de energia de todas as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica do país”*”.

52. Como exemplo a impugnante traz o seguinte: se “... *tivesse comprado 1000 KWh por R\$ 1.000,00 e a perda não-técnica fosse de 100 KWh, o valor que iria compor a Parcela ‘A’, para fins tarifários seria os R\$ 1.000,00. Por isso, não é procedente o entendimento, exposto pelo Auditor, de que a perda não técnica seja adicionada quando da apuração do IRPJ e da CSLL, pois afronta diretamente o princípio da contraposição de despesa versus receita”*”.

53. Assim, continua, “... *não importa a quantidade perdida, pois, desde que esteja nos limites de razoabilidade regulatória, o custo da aquisição dessa energia perdida, independentemente do motivo, estará compondo a receita, ou seja, não existe a perda financeira e, portanto, NÃO HÁ REDUÇÃO NO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS, sob qualquer hipótese”*”.

54. A ANEEL, ao estabelecer uma metodologia para apuração, cálculo e validação das perdas técnicas, “... *concluiu pela possibilidade da definição de um teto de repasse das perdas de energia para um dos itens da Parcela “A” (custos não-gerenciáveis), que é da compra de energia da distribuidora, repassado ao consumidor final da distribuidora quando da revisão tarifária e do reajuste tarifário anual. Isso porque existe um limite para as perdas, sejam elas técnicas ou não técnicas, que faz parte do custo tarifário, porque está relacionado com a atividade desenvolvida pela Impugnante, uma consequência inevitável da atividade desenvolvida”*”.

55. Outro aspecto levantado pela Autoridade Fiscal foi o fato de a empresa “... *não apresentar os inquéritos instaurados na justiça trabalhista, tampouco queixas específicas (no tempo apropriado, com identificação dos responsáveis) apresentadas perante autoridade policial, conforme estabelecido no art. 364 do RIR/99 (§ 3º, do art. 47 da Lei nº 4.506/1967)*”.

56. Entretanto, continua, a “... ***energia elétrica sequer entra no estabelecimento da Impugnante, ou seja, não existe controle de estoque que permita apurar as perdas a cada momento de sua ocorrência, nem a sua origem, de sorte que a perda pode decorrer tanto de fraude, como de erro de leitura, por exemplo, não havendo possibilidade de atendimento ao disposto no art. 364 do RIR/1999, para o caso da energia elétrica.*** Veja que, somente ao final do mês é que se sabe o total das perdas, processando dessa forma o cálculo das perdas técnicas, e por diferença, a perda não técnica, sem, no entanto, saber, naquele momento, a sua origem (fraude, erro de leitura, erro de faturamento, etc.), ou seja, é impossível apurar o quanto da Perda Não Técnica refere-se efetivamente a furto. Essa identificação só é possível no momento em que, por meio de investigações e denúncias, verificar-se o crime cometido em determinada Unidade Consumidora, momento em que se efetiva o Boletim de Ocorrência. No entanto, somente nesse momento, e dessa forma, é possível conhecer o autor do crime”.

57. Assim, “... *se não é possível identificar nem a origem da Perda Não Técnica, como poderia a Impugnante identificar o montante de energia elétrica que foi furtada, ou o quanto de perda decorre de outros motivos (erro de medição, erro de faturamento, defeitos em equipamentos de medição, falta do equipamento de medição nas UC e etc.), e até mesmo quem foi o autor do furto, quem dirá do local do furto e outras informações necessárias para que se possa fazer um Boletim de Ocorrência (BO) junto à autoridade policial, já que as perdas ocorrem no sistema de distribuição (redes elétricas, medidores etc.) sem a possibilidade de identificação do autor, como quer exigir a Autoridade Fiscal*”.

58. A ocorrência policial, segundo a contribuinte, “... *só é possível no momento em que se identifica em qual Unidade Consumidora (UC) está ocorrendo o consumo de energia elétrica sem a devida medição, o que ocorre mediante alguma modalidade de fraude, sendo, que nesse caso, quando identificado o autor do crime, processa-se os Termos de Ocorrências e Inspeção (TOI), como os diversos TOI, que foram apresentados durante o processo de fiscalização, e que foram faturados contra aquele que cometeu a fraude*”.

59. Mesmo que fosse identificada a origem da perda, se a mesma fosse decorrente de erro de leitura, erro de faturamento etc., como a fiscalizada poderia fazer um Boletim de Ocorrência sobre esse tipo de perda se não há sequer previsão legal para tal? A comunicação de crime (BO) tem a finalidade de comprovar o prejuízo do contribuinte, configurando uma mera cautela da legislação fiscal para resguardar a autenticidade das informações.

60. Além disso, existe o registro das informações de perdas encaminhado à Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), as quais inclusive foram solicitadas pelo Auditor-Fiscal, “... *sendo essas as informações prestadas para fins tarifários e disponíveis nos processos de revisão tarifária, sem, no entanto, especificar sua origem (fraude, erro de leitura, erro de faturamento e etc.), o que, em princípio, deveria suprir a exigência do Boletim de Ocorrência, se é que de fato ele é obrigatório no caso do setor elétrico*”.

61. No presente caso, “... ***a efetiva existência e montante da perda são verificados pelo próprio órgão regulador (ANEEL) que, periodicamente, estabelece e***

*homologa os referenciais aplicáveis às perdas não técnicas incorridas no processo de distribuição de energia elétrica pela concessionária, haja vista tratar-se de uma decorrência necessária do funcionamento da atividade (energia injetada no sistema – energia consumida – perdas técnicas = perdas não técnicas)”.*

62. Frisa que a “... energia elétrica é diferente de qualquer outra mercadoria física, que permite e justifica um inquérito policial. A perda não técnica ocorre diariamente e continuamente até que um dia seja identificada por meio de diversos controles, ou por denúncia, não permitindo saber se essa perda teve como origem o furto, a fraude, o erro de leitura, ou erro de faturamento, dentre outras causas. O inquérito policial normal, que já é ineficiente, seria pior ainda no caso da energia elétrica, se fosse possível fazê-lo, pois não se saberia informar quem é o autor, a sua origem e nem o momento em que ocorreu o fato”.

63. Numa situação como esta, entende a contribuinte que não seria possível às autoridades policiais iniciarem um inquérito, nos termos do art. 6º do Código de Processo Penal, tanto é que não se tem conseguido fazer esse tipo de ocorrência policial.

64. Neste ponto cita julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes, relativo a caso análogo.

65. Desse modo, “... **a exigência de inquéritos instaurados na justiça trabalhista, ou queixas específicas, no tempo apropriado (qual é o tempo apropriado?), com identificação dos responsáveis, apresentadas perante autoridade policial, conforme estabelecido no art. 364 do RIR/99 (§ 3º, do art. 47 da Lei n.º 4.506/1967), POR TODO O JÁ EXPOSTO, É UMA ‘OBRIGAÇÃO IMPOSSÍVEL’, entendida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) como ‘aquela que se mostrar ilegal e/ou desarrazoada’ (Recurso Especial n.º 1.407.271/SP, de 29/11/2013), CUJO CUMPRIMENTO NÃO PODE e NÃO DEVE SER EXIGIDO”.**

66. Assim, não resta outro caminho a não ser a anulação dos valores apurados pela Fiscalização, de forma a se evitar a cobrança indevida, bem como o enriquecimento ilícito da administração pública.

#### Insuficiência de Recolhimento do PIS e da COFINS

67. Conforme já citado anteriormente, o Auditor Fiscal enfatizou “... **que as perdas técnicas, inerentes e naturais aos processos de transporte e transformação de tensão de energia elétrica na rede, são intrínsecas à atividade desenvolvida pelas distribuidoras de energia elétrica**. Assim, desde que apuradas em níveis ‘razoáveis, de acordo com a natureza do bem ou da atividade’, compõem o custo da energia adquirida e integram o cálculo do crédito da não cumulatividade das contribuições sociais”.

68. No entanto, depreendeu “... **que esse mesmo entendimento não se aplica às perdas não técnicas, porque estas seriam potencialmente gerenciáveis pela concessionária, não se tratando de perdas naturais ou intrínsecas à atividade, e sua magnitude revelaria, portanto, um determinado grau de ineficiência nos mecanismos de controle**”. Esse comentário, “... denota subjetividade por parte da Autoridade Fiscal, bem como sua falta de conhecimento do funcionamento da atividade de distribuição de energia, o que em certa medida é até compreensível, uma vez que sugere que a energia elétrica é uma mercadoria física, e, portanto, controlável em estoque”.

69. No caso em tela, a contribuinte entende que “... *não pode e não deve prevalecer o estorno do crédito sobre todas as perdas não técnicas de energia elétrica. Isso porque, em virtude da metodologia estabelecida pela ANEEL, e já comentada anteriormente, qual seja, **prever que tanto as perdas técnicas como as perdas não técnicas já compõem a tarifa de fornecimento de energia elétrica, portanto, já repassado integralmente o total do custo com aquisição de energia elétrica na tarifa homologada, observados os limites regulatórios, já denota que houve uma recuperação financeira de imediata***”.

70. Assim, argumenta a empresa que “... *está recolhendo o PIS/COFINS sobre a receita total faturada ao consumidor, com base nessa tarifa homologada pela ANEEL, **não havendo que se falar em prejuízo à Fazenda Nacional***. Desta feita, é perfeitamente legítima a manutenção do crédito sobre o custo da aquisição dessa energia, pois em momento algum esse custo deixou de ser transferido ao consumidor, **consagrando assim, o princípio da não-cumulatividade, pelo qual se compensa o que for devido com o montante cobrado nas operações anteriores**”.

71. A metodologia da composição tarifária, prevista nos contratos de concessão, bem como nos Procedimentos de Regulação Tarifária, “... *conforme disposto no parágrafo 56, do item 7.1 – CÁLCULOS DAS PERDAS, do Submódulo 3.2 do Procedimento de Regulação Tarifária (PRORET), não deixam dúvidas que **O CUSTO DA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, nele incluído as perdas técnicas e não-técnicas, SÃO REPASSADOS NA TARIFA DE FORNECIMENTO dos usuários de energia elétrica da área de concessão da Impugnante***”.

72. Essa metodologia, demonstra “... *os custos que formam a tarifa de fornecimento de energia elétrica, contemplando todo custo com a compra de energia elétrica. Esses custos estão representados pela Parcela ‘A’ (pass through), que contém os custos não-gerenciáveis, no qual está contido o custo de aquisição de energia elétrica e encargos setoriais; e pela Parcela ‘B’, que são os custos gerenciáveis pela concessionária*”.

73. Nesse ponto transcreve às folhas 2532 a 2535 o disposto no Submódulo 2.1 (Doc\_Comprobatório) e Submódulo 3.2, ambos do Procedimento de Regulação Tarifária (PRORET).

74. Com isso entende que “... *está demonstrado que, **independentemente de haver perdas físicas ou não, o custo total da compra de energia elétrica está incluído na Parcela ‘A’ da tarifa de energia elétrica paga pelo consumidor***. Essa inclusive é a conclusão do Auditor, no seu Relatório de Fiscalização”.

75. Conforme já comentado, “... *a energia elétrica considerada como ‘perdas técnicas’ e ‘perdas não técnicas’, tem seu custo incluído na tarifa de fornecimento aos consumidores, de acordo com os limites regulatórios estabelecido pela ANEEL e é apurada conforme metodologia disciplinada no Módulo 7, dos Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST) – Cálculo de Perdas na Distribuição*”.

76. Para um melhor entendimento, esclarece que o sistema de distribuição é segmentado em: (i) Redes do Sistema de Distribuição de Alta Tensão – SDAT; (ii) Transformadores de potência; (iii) Reguladores, redes do Sistema de Distribuição de Média Tensão – SDMT; (iv) Sistema de Distribuição de Baixa Tensão – SDBT; (v) Transformadores de distribuição; (vi) Ramais de ligação; e (vii) Medidores de energia das unidades consumidoras do SDBT.

77. Sem aprofundar na forma de cálculo, a contribuinte ressalta “... o nível de detalhamento utilizado para permitir a identificação das perdas nos diversos segmentos da atividade de distribuição de energia elétrica. Assim, conforme consta do item 3 – Método de Cálculo, do Módulo 7 do PRODIST, o cálculo das perdas técnicas é realizado para os segmentos de rede, transformação, ramal de ligação e medidor, conforme o seguinte descrito no procedimento:”

a) As perdas de energia nas redes e nos equipamentos associados ao SDAT são apuradas por dados obtidos do sistema de medição;

b) As perdas de energia nas redes e equipamentos associados ao SDMT e ao SDBT são obtidas pela aplicação do método de fluxo de potência. As perdas ocorridas no SDMT e no SDBT, onde estão incluídos os ramais de ligação, são calculadas através de método de fluxo de potência;

c) Para os medidores são computadas as perdas nas bobinas de tensão localizadas nas unidades consumidoras do grupo.

78. Pela metodologia e pelos “... procedimentos estabelecidos no ‘Módulo 7 – Cálculo de Perdas na Distribuição’, que o nível de detalhamento, com relação às instalações elétricas, se faz necessário para alcançar a apuração das perdas técnicas, pois quanto maior a **exatidão da apuração das perdas técnicas, conseqüentemente maior será a exatidão na apuração da perda não técnica, também denominada de perda comercial**”. Nesse ponto transcreve parte da Nota Técnica n.º 035/2006-SRD/ANEEL (vide folha 2538).

79. O resultado disso tem “... também, por finalidade, proporcionar à ANEEL a obtenção da maior quantidade de dados e de informações necessárias para definir os limites de perdas regulatórias admissíveis no momento da revisão tarifária, bem como nos reajustes subsequentes, conforme previsto no Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), com vistas a sua redução em busca da maior eficiência”.

80. Ressalta também que no segundo ciclo de revisão tarifária, “... cujas regras foram estabelecidas por meio da Resolução Normativa n.º 234, de 31/10/2006, a ANEEL estabeleceu a fixação do nível de ‘perdas regulatórias totais’ a serem consideradas no cálculo da Parcela ‘A’, segregadas como técnicas e não-técnicas. A definição da meta considerou aspectos de eficiência econômica e técnica, com vistas à modicidade tarifária”.

81. Desse modo, as perdas de energia elétrica, sejam “... **técnicas ou não técnicas, estão intrinsecamente relacionadas à atividade e ao impacto na tarifa de energia elétrica do consumidor final da concessionária de distribuição de energia elétrica.** Veja que, a ANEEL ao estabelecer uma metodologia para apuração, cálculo e validação das perdas técnicas, com o objetivo de serem apuradas as perdas não-técnicas e, conseqüentemente, as perdas globais, concluiu pela possibilidade da **definição de um teto de repasse das perdas de energia para um dos itens da Parcela ‘A’** (custos não-gerenciáveis), que é o da compra de energia pela distribuidora, **repassado ao consumidor final da distribuidora quando da revisão tarifária e do reajuste tarifário anual, subsequente**”.

82. A ANEEL, segundo a fiscalizada, “... dá o mesmo tratamento tarifário para as perdas técnicas e para as perdas não-técnicas, ambas possuindo os limites regulatórios e sendo incluídas na tarifa, **NÃO SE JUSTIFICANDO ASSIM, o estorno do crédito do PIS/COFINS pretendido pela fiscalização sobre as perdas não técnicas, senão seria como se o custo dessa energia perdida não tivesse sido recuperada pela sua inclusão na tarifa e, conseqüentemente, faturada ao**

**consumidor, compondo a receita da Impugnante e a base de cálculo do PIS/COFINS”.**

83. Além disso, “... *sob a ótica financeira não existe perda alguma, especialmente que já não tenha sido incluída na tarifa. A perda financeira só existe quando ela for superior aos limites regulatórios. E, em se tratando da perda física, não pode se afirmar que se trata de uma perda permanente, pois quando da identificação da sua ocorrência, se procede às correções, quando for o caso. Por exemplo, uma vez decorrente de furto ou fraude, se identificado o autor, faz-se o Boletim de Ocorrência (BO) na delegacia, e se processa o faturamento de toda a energia furtada, sendo que esse faturamento será submetido à tributação do PIS, mesmo que essa perda já tenha sido incluída anteriormente na tarifa, pois não será mais considerada como perda”.*

84. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 308, de 24/10/2011, a qual considera que somente as perdas permanentes ensejam o estorno dos créditos, acórdão da Terceira Turma da DRJ em Belém/PA e também “... *a Solução de Consulta nº 213, de 09/11/2011, da Disit/SRRF 9ª Região, que apesar de se posicionar no sentido de que o contribuinte deveria proceder ao estorno do crédito, se manifestou também no sentido de que, verificada a perda e depois, no momento em que aquela perda viesse a ser efetivamente recuperada, a respectiva receita não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, novamente”.*

85. Traz também acórdão da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual “... *considerou que a inclusão dos valores recuperados na base de cálculo do PIS e da COFINS, devolve ao contribuinte o direito à apropriação desses créditos estornados em período anterior, devendo a distribuidora realizar a reversão do estorno conforme os valores forem recuperados*”.

86. Enfatiza ainda que, “... *diferentemente de outros segmentos da economia, a perda física da energia não produz perda financeira, já que ela está compondo a tarifa que será paga pelos consumidores e, por consequência, compõe a base de cálculo do PIS/COFINS”.*

87. A alegação, por parte da Autoridade Fiscal, de que as perdas não técnicas não são inerentes à atividade da concessionária “... *não pode prosperar, pois todas as perdas, nos limites regulatórios, são inerentes à atividade da Impugnante, tanto é que as mesmas são consideradas normais e são previsíveis quando do processo de revisão tarifária, oportunidade em que são incluídas na formação da Tarifa de Fornecimento de Energia Elétrica*”.

88. Diferentemente de outros tipos de mercadorias, continua a empresa, no “... *caso em análise, é impossível que não venham a ocorrer perdas não-técnicas, tanto que as mesmas ocorrem e são incluídas na tarifa justamente por serem inerentes à atividade da concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, desenvolvida também pela Impugnante”.*

89. Tais perdas não ocorrem por falta de gestão ou por qualquer sorte de ineficiência da fiscalizada, conforme sugeriu o Auditor Fiscal, “... *mas pelas dificuldades existentes, em todos os Estados, inclusive na área de concessão da Impugnante, de se acessar determinadas localidades, principalmente nas áreas de baixa concentração econômica, que em alguns casos, como dito, nem o Estado com uso da força policial consegue adentrar. Ademais, conforme já mencionado, as perdas não técnicas NÃO decorrem somente do FURTO, mas também por erro de faturamento, erro de leitura, dentre outras razões. Exatamente por isso, a*

**ANEEL considera a perda não técnica, dentro de um limite regulatório, como inerente à atividade de distribuição de energia elétrica, incluindo esse custo na tarifa de fornecimento de energia de todas as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica do país**”.

90. Destaca também que, quando ocorre “... **uma situação em que as perdas não técnicas forem superiores àquelas consideradas na tarifa, tornam-se um ônus da Impugnante, que só será recuperado quando da identificação do erro ou da fraude, momento em que ocorrerá o faturamento contra o ‘beneficiado’**. No caso em análise, essa situação de furto e respectiva recuperação foi demonstrada ao Sr. Auditor, por meio dos diversos Termos de Ocorrências e Inspeção (TOI) apresentados durante o processo de fiscalização, que ensejou no faturamento ao consumidor, em questão, que cometeu o crime. Contudo, não se deve e nem pode confundir essa recuperação com aquela que se processa com o faturamento da energia mediante a aplicação da tarifa que considera as perdas de energia dentro de um limite regulatório pré-estabelecido”.

91. Assim, entende a fiscalizada que o estorno dos créditos de “... **PIS/COFINS só seria devido sobre a parcela das perdas não-técnicas que estiverem acima dos limites regulatórios, considerando a comparação mês a mês, conforme constou dos quadros apresentados pela ora Impugnante ao Auditor-Fiscal, quando da resposta ao Termo de Intimação datado de 20/03/2018. Isso porque, até o limite regulatório, essas perdas foram consideradas na tarifa de fornecimento de energia elétrica, portanto OFERECIDAS A TRIBUTAÇÃO INTEGRALMENTE**”.

92. Outro equívoco da Fiscalização, segundo a interessada, “... **é o que se observa no Anexo I ao Relatório de Fiscalização, em que foi demonstrada a quantidade física de energia elétrica, em KWh, injetada no sistema, considerando como sendo correspondente àquela efetivamente adquirida, em contrapartida àquela que foi faturada, não levando em consideração as particularidades que envolvem o serviço público de distribuição de energia, onde nem toda a energia injetada e fornecida ao consumidor é faturada dentro do próprio mês, OCORRENDO SEMPRE QUATRO SITUAÇÕES DISTINTAS QUANTO À PARTICULAR SITUAÇÃO DO CONSUMO X FATURAMENTO, que inclusive são refletidas na contabilidade da Impugnante, quais sejam:**”

- a) Energia fornecida no mês, medida e faturada dentro do próprio mês;
- b) Energia fornecida parte no mês anterior e parte no mês em que foi medida e faturada.
- c) Energia fornecida no mês, medida e não faturada dentro do próprio mês;
- d) Energia fornecida no mês, não medida e não faturada dentro do próprio mês.

93. Assim, se aplicada a mesma metodologia adotada pela Fiscalização, “... **partindo da Coluna ‘D’ da Planilha representada pelo Anexo II, do Relatório Fiscal, deduzindo o valor das Perdas Não Técnicas regulatórias, já recuperadas por meio da inclusão das mesmas na tarifa de fornecimento de energia elétrica pela ANEEL, apura-se o valor correto das Perdas Não Técnica sobre as quais deixou de ser estornado o crédito, ou quando foi estornado um crédito superior ao que deveria ter sido. Por essa metodologia, verifica-se, que no ano de 2014, o valor das Perdas Não Técnicas, após a exclusão da Perda Não Técnica regulatória já recuperada, é de R\$ 5.785.048,60 e não de R\$ 67.055.122,53. Já no ano de 2015, em que o Sr. Auditor Fiscal apurou uma PNT da ordem de R\$ 58.624.139,59, sobre a qual se deveria estornar o crédito, a Impugnante apurou**

uma PNT negativa de **R\$ - 7.439.893,04**, face aos valores já utilizados para o estorno que constou da EFD-Contribuições, sobre o qual terá o direito ao respectivo crédito”.

94. Em função disso, os valores relativos ao PIS e à COFINS, “... após os devidos ajustes de compensação entre os meses com valores positivos e negativos, adotando-se a mesma metodologia aplicada no cálculo constante da Coluna “E” do Anexo II (Fl. 2256), após a exclusão das perdas regulatórias, os valores a recolher para o PIS, no ano de 2014 é de R\$ 95.453,30 e no ano de 2015, não há nada a ser recolhido, mas sim, um crédito de R\$ - 122.758,24. Já com relação à COFINS, no ano de 2014 apurou-se o valor a recolher de R\$ 439.663,69, sendo que no ano de 2015, não há nada a ser recolhido, mas sim, um crédito de R\$ - 565.431,87”.

95. Considerando o exposto, a interessada “... entende que o estorno do crédito deveria ocorrer somente sobre as perdas não-técnicas que ultrapassarem os limites regulatórios e que, conseqüentemente, não foram repassadas à tarifa, e somente quando e se ocorrerem, pois nos casos em que as perdas não-técnicas reais estiverem abaixo ou igual aos limites regulatórios fixados pela ANEEL, não existe perda financeira, já que a sua inclusão na tarifa denota uma recomposição imediata, não produzindo nenhum prejuízo ao erário público no que se refere à arrecadação dos tributos”.

96. O que se observa da interpretação, por parte dos órgãos fazendários, da matéria em foco, é que, muitas vezes, estes “... insistem em não aceitar a inconteste conclusão de que tanto as perdas técnicas de energia elétrica, como as perdas não técnicas, são repassadas aos consumidores na tarifa, cuja estrutura é definida por atos administrativos e (ou) regulatórios da ANEEL”.

97. Conclui a empresa que torna-se imperioso a revisão dos créditos apurados pela Autoridade Fiscal, de forma a se evitar a cobrança indevida, bem como o enriquecimento ilícito da administração pública.

#### Da Mudança de Critério Jurídico no Lançamento de Ofício

98. Sobre o tema, inicialmente a empresa cita a Solução de Consulta COSIT n.º 308, de 24/10/2011, um julgado da DRJ/Belém-PA e a Solução de Consulta n.º 213, de 09/11/2011, da DISIT/SRRF 9ª Região fiscal e argumenta que “... o que se observa da interpretação da matéria em foco nas manifestações da Receita Federal do Brasil mais recentes, por meio de soluções de consulta emanadas da COSIT ou de Superintendências Regionais, **em 2016 e em 2017**, é que os órgãos fazendários **MUDARAM** o entendimento oficial, passando a discordar da conclusão de que **tanto as perdas técnicas de energia elétrica, como as perdas não-técnicas, são repassadas aos consumidores, na tarifa, cuja estrutura é definida por atos da ANEEL e, portanto, não produziram efeitos tributários**”. Ou seja, segundo a contribuinte, em 2016 e 2017 foram alterados os entendimentos apresentados em 2011.

99. Nesse sentido cita a Solução de Consulta Interna n.º 17/16 e a Solução de Consulta Interna n.º 3/17 (Cosit) e afirma “... que em 2016 a Receita Federal do Brasil promoveu uma mudança RADICAL do critério jurídico adotado até então, o qual era favorável aos contribuintes, passando a incluir no foco de sua atuação operações envolvendo as concessionárias do setor de energia, o que deflagrou uma série de ações fiscais em desfavor dessas empresas”.

100. Se um critério jurídico de interpretação é adotado pela Fazenda Pública, não pode a mesma “... **rever as atividades do passado para exigir tributos e**

*aplicar sanções a pretexto de que a administração mudou seu entendimento. Isso seria algo, inimaginável, senão inaceitável!!!! Revelando que a segurança jurídica, nesses casos, estaria simplesmente afastada e esquecida”.*

101. Tal prática é ilegal e contraria o princípio da boa-fé do contribuinte e representa uma “... *insubmissão da administração a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica. Um novo critério interpretativo só pode ser aplicado para o futuro, jamais para com efeitos pretéritos*”.

102. Cita o art. 146 do CTN, do qual entende que “... *a alteração do critério jurídico de interpretação só pode ser aplicada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a essa alteração*”.

103. No presente processo “... *o foco investigativo abrangeu os anos-calandários de 2014 e 2015. No entanto, as mudanças do critério jurídico antes adotado pela Receita Federal, que era mais benéfico ao contribuinte, **haja vista que o tratamento tributário aderente a realidade regulatória para as perdas técnicas e não técnicas das concessionárias de energia elétrica, só foi alterada no final de 2016**. Portanto, a disposição levada a efeito pela Autoridade Fiscal não tem aderência ao caso concreto*”.

104. Na prática, a norma do art. 146 do CTN afirma que a Fiscalização “... *de determinado contribuinte sob a égide de um critério interpretativo então vigente não possibilita ao fisco fiscalizar período anterior, especialmente se já fiscalizado, a pretexto de que houve alteração no critério jurídico de interpretação, o que tornaria possível a lavratura do auto de infração*”.

105. Nesse ponto, cita ementa de acórdão proferido pelo TJRS.

106. Assim, segundo a contribuinte, “... *demonstra-se, por mais uma razão, que o Auto de Infração deve ser anulado, já que não poderia considerar o idos de 2014 e 2015, época em que o entendimento sufragado pela RFB era coincidente com o aplicado pela Concessionária Impugnante, e devidamente homologado pela ANEEL, já que de acordo com as normas regulatórias incidente, naquilo que se refere as perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica*”.

Descabimento da Aplicação Concomitante da Multa de Ofício Com a Multa Isolada

107. Argumenta a fiscalizada que “... *como se não bastasse a lavratura de auto de infração com exações de tributos federais e multas de ofício, também foi aplicada à Impugnante, nesse caso, numa exorbitante multa de ofício ISOLADA*”.

108. A não observância “... *de uma determinada norma tributária, pelo contribuinte, pode caracterizar um ilícito tributário, o qual acarreta o pagamento de multa ou impõe outra penalidade prevista na legislação, tal como o perdimento dos bens obtidos em razão de atividade ilícita ou, por outro lado, configurar um ilícito penal, hipótese em que será aplicada pena privativa de liberdade previamente estabelecida na lei criminal*”.

109. No presente caso, o Auditor Fiscal lançou, além da multa de ofício, a “... *multa isolada por pretensa falta de recolhimento das antecipações mensais, ou seja, a Impugnante foi penalizada duas vezes em função de uma mesma infração (bis in idem)*”.

110. Entretanto, “... o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) consolidou entendimento no sentido da impossibilidade de cumulação das multas isoladas e de ofício, tanto que em 2014 o Pleno da CSRF acolheu a proposição 13 e editou a Súmula CARF 105”.

111. Observa a interessada “... que a fiscalização tem desconsiderado toda jurisprudência consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais e demais jurisprudências pertinentes, ao impor as duas penalidades quando autuou Empresa Impugnante, exatamente nos moldes já rejeitados pelos julgadores e pelo ordenamento jurídico”.

112. Conclui, assim, “... que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade, desproporcional ao suposto prejuízo causado, e totalmente contrário à jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e dos demais Tribunais pátrios, tanto aqueles ordinários, como os extraordinários”.

#### Do Pedido

113. Por todo o exposto, a impugnante requer:

- a) Que preliminarmente, sejam considerados todos os valores referente as perdas técnicas e não técnicas como comprovadamente recuperadas na tarifa de energia elétrica definida pela ANEEL, não havendo que se falar em apuração de quaisquer valores adicionais para fins tributários;
- b) No mérito, a nulidade dos valores apurados no Auto de Infração, haja vista a exigência de inquérito policial para a dedutibilidade das Perdas Não Técnicas, ser exigência como essa demonstrado impossível de ser atendida, bem como a nulidade dos valores apurados no Auto de Infração, por essa mesma razão, naquilo que se refere ao estorno do crédito do PIS e da COFINS;
- c) Alternativamente, que sejam considerados tão-somente os valores das perdas não-técnicas apuradas acima dos limites de razoabilidade estabelecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, já que, até o limite regulatório, essas Perdas, sejam técnicas ou não técnicas, compõe a tarifa a ser cobrada do consumidor, produzindo uma recuperação imediata, sem qualquer prejuízo ao erário público;
- d) Que sejam, por fim, anuladas todas as multas aplicadas, quer seja pela nulidade do lançamento das exações, quer seja pela necessidade de recálculo dos valores constantes dos Autos de Infração, em consonância com jurisprudência predominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF.

#### Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por NEGAR PROVIMENTO TOTAL à impugnação da agora recorrente, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2014, 2015

**PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.**

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

#### JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

#### JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2014, 2015

#### **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 (perdas não técnicas), 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.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2014, 2015

#### **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 (perdas não técnicas), 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.

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2014, 2015

**DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.**

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

As perdas não técnicas somente poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.**  
A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.**

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2014, 2015

**FIXAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO POR PARTE DO FISCO SEM OUTRA MANIFESTAÇÃO ANTERIOR SOBRE O MESMO ASSUNTO. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO (ART. 146 DO CTN). IMPROCEDÊNCIA.**

A fixação de um determinado entendimento, por parte da Administração Tributária, sem que exista qualquer manifestação pretérita a respeito do mesmo assunto, não configura mudança de critério jurídico, que impeça a aplicação do referido entendimento a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua divulgação. Inocorrência de ofensa ao art. 146 do CTN.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2014, 2015

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber,

uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### **Do Recurso Voluntário:**

Tomando ciência da decisão *a quo* em 95/02/2019, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 28/02/2019 (fls. 2624/2746), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência repisa e reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, sem nada adicional relevante a acrescentar.

Os pontos destacados são os seguintes:

- nulidade do auto de infração por mudança de critério jurídico
- do mérito – onde reitera sua posição exposta na sua peça impugnatória;
- questiona a aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada.

Encerra seu pedido nos exatos seguintes termos:

#### **IV. DO PEDIDO.**

246. Por todo o exposto, a Empresa Recorrente propugna aos ilustres membros da Colenda Câmara, desse Conselho, que acolham suas razões recursais para reformar a decisão de primeira instância, reconhecendo a total IMPROCEDÊNCIA dos lançamentos outrora infirmados e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário indevidamente constituído no Auto de Infração.

247. Em específico, se faz necessário o reconhecimento DA INSUBSISTÊNCIA dos valores apurados no Auto de Infração, que determina a adição das PERDAS NÃO TÉCNICAS na base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, haja vista que estão pautados equivocadamente no § 3º, do art. 47 da Lei n.º 4.506/1964, JÁ QUE NÃO EXISTIU O PREJUÍZO previsto no citado dispositivo legal, pelo o qual há a exigência de inquérito policial para a dedutibilidade das PERDAS, a partir de uma exigência IMPOSSÍVEL DE SER ATENDIDA, e ainda, por não restar dúvidas de que as PERDAS NÃO TÉCNICAS COMPÕEM O CUSTO DA ENERGIA ELÉTRICA ADQUIRIDA PARA REVENDA, aceitas na tarifa, não gerando qualquer PREJUÍZO a título de perda/quebra, devendo essas PERDAS TÉCNICAS e NÃO TÉCNICAS serem mais adequadamente enquadradas no inciso V, do art. 46 da Lei n.º 4.506/1964, já que são inerentes à atividade de compra e venda de energia elétrica e jamais poderá ser caracterizada como INSUMO aplicado no serviço de distribuição já que não se caracteriza como atividade isolada da Empresa Recorrente; bem como a REFORMA do quanto apurados no Auto de Infração, por essa mesma razão, naquilo que se refere ao estorno do crédito do PIS e da COFINS, já que a PERDA NÃO TÉCNICA de energia elétrica, nos limites regulatórios não alteram o custo e nem a receita da Empresa Recorrente, e muito menos deixaram de ser oferecidas a tributação, não havendo que se cogitar qualquer sorte de prejuízo, tornando os lançamentos a esse título, igualmente, insubsistentes no total dos valores lançados no Auto de Infração sub análise;

248. Não entendendo, assim, que sejam, então, considerados, tão-somente, os valores das PERDAS NÃO-TÉCNICAS apuradas acima dos limites de razoabilidade estabelecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, já que, até o limite regulatório, essas PERDAS, sejam TÉCNICAS ou NÃO TÉCNICAS, compõe o CUSTO DA ENERGIA ELÉTRICA COMPRADA PARA REVENDA, e incluída na tarifa a ser cobrada do consumidor, não alterando sua receita, produzindo uma recomposição/recuperação imediata, sem qualquer prejuízo ao erário público, conforme restou demonstrado alhures, não se justificando dar tratamento diferenciado entre PERDAS TÉCNICAS e NÃO TÉCNICAS, pois ambas são intrínsecas à atividade da Empresa Recorrente, que se perfaz numa ATIVIDADE MISTA de prestação de serviço e de compra e venda de energia elétrica, como também estão incluídas na tarifa, integralmente.

249. Que sejam, por fim, anuladas todas as multas aplicadas, quer seja pela nulidade do lançamento das exações, quer seja pela necessidade de recálculo dos valores constantes dos Autos de Infração, em consonância com jurisprudência predominante da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CARF, que, em última análise, não permite, também, a cumulação das multas de ofício e isolada, por restar configurado na espécie uma duplicidade de sanção cominatória (bis in idem).

Nestes Termos,

Pede e espera deferimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

*Do recurso voluntário:*

*- Da nulidade suscitada na peça recursal:*

A recorrente contesta a posição da instância *a quo* quanto ao fato de ter rejeitado sua alegação em impugnação de houvera mudança de critério jurídico da autoridade fiscal autuante, no que concerne aos créditos de PIS e Cofins.

No seu entender, em 2016, através das Solução de Consulta Interna n.º 17/16 e a Solução de Consulta Interna n.º 3/17, a Receita Federal promoveu, nas suas palavras:

*(...) uma mudança RADICAL do critério jurídico adotado até então mesmo que equivocados, o qual era favorável aos contribuintes, pois somente as PERDAS permanentes não seriam dedutíveis, passando agora a considerar que todas as PERDAS NÃO TÉCNICAS, independente do motivo, devem ser adicionadas na apuração do IRPJ/CSLL, bem como estão sujeitas ao estorno do crédito, passando a incluir no foco de sua atuação operações envolvendo as*

*concessionárias do setor de energia, o que deflagrou uma série de ações fiscais em desfavor dessas empresas.*

*213. Ora, se adotado um critério jurídico de interpretação das leis tributárias, pela Fazenda Pública, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração mudou seu entendimento.*

Em adendo a sua peça recursal, a recorrente apresentou uma análise da Solução de Consulta n.º 60 – Cosit, de 27/02/2019, que assim expõe:

*A Solução de Consulta n.º 60 - Cosit, de 27 de fevereiro de 2019, apesar de manter o entendimento contido na SCI n.º 03/2017, o que certamente merecerá uma análise de Vossas Excelências quanto ao que foi detidamente exposto no recurso outrora aviado, do mesmo modo delimitou a parte do que poderá ser analisada no bojo desse procedimento fiscal, confirmando que não só houve de fato uma mudança de entendimento pelo Colegiado (Coordenação-Geral de Tributação Conselho - Cosit), como também restringiu o lapso temporal que deve ser considerado nesse processo para as exações sub análise (conforme definido na SCI Cosit n.º 060, de 2019).*

Nos termos desta Solução de Consulta n.º 60/2019, há a seguinte conclusão:

*85. Cotejando as supracitadas normas, resta concluir que as associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta n.º 27, de 2008, devem estornar os créditos 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.*

*À face do exposto, soluciona-se a presente consulta informando à pleiteante que:*

*a) as perdas não técnicas efetivas totais (aquelas que excederem as perdas técnicas regulatórias) ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia. Consequentemente, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a essas perdas devem ser estornados pelo seu valor total;*

*b) as perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 32 c/c o art. 15, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel n.º 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6);*

*c) a recuperação de perdas não técnicas constitui receita no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais valores serem inseridos em suas bases de cálculo. Logo, a recuperação de tais perdas enseja a reversão do estorno de créditos anteriormente efetuado;*

*d) no mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Já nos meses-calendário posteriores, se houver perda não técnica positiva, seu montante*

*poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda de período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos das contribuições; e*

*e) As associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit ne 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 n2 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB n2 740, de 2007.*

Tal consulta foi formulada pela ABRADÉE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, da qual a recorrente seria associada, conforme demonstrado no seu adendo à peça recursal.

Assim, como a autuação fiscal teve como foco os anos-calendário de 2014 e 2015, e o entendimento novel foi introduzido em 2016, não poderia se manter para o PIS e Cofins o posicionamento adotado pela autoridade fiscal autuante, e mantido pela instância *a quo*.

A posição da instância *a quo*, anterior à Solução de Consulta n.º 60/2019, entendeu que não existiu uma interpretação anterior dada contrário ao novo entendimento. Enfatiza que discussão aqui é do PIS e Cofins, pois as soluções de consulta questionadas seriam só destes tributos, e que a empresa não seria consulente nas Soluções de Consulta que foram alteradas pelas Solução de Consulta Interna n.º 17/16 e a Solução de Consulta Interna n.º 3/17.

Contudo, entra em análise do mérito das consultas anteriores vigentes (Solução de Consulta Disit/SRRF 7ª RF n.º 308, de 24/10/2011 e Solução de Consulta Disit/SRRF 9ª RF n.º 213, de 09/11/2011), e a nova (Solução de Consulta Interna n.º 3, de 23/03/2017), entendendo que todas tem a mesma conclusão: que o contribuinte deve estornar os créditos de PIS e Cofins relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica.

Em análise à matéria, e com a superveniência da Solução de Consulta n.º 60/2019, pois ali está bem claro que *somente a partir de 03 de agosto de 2016* deve prevalecer o entendimento de estornar os créditos de PIS e Cofins relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica, entendo válido o pleito da recorrente.

Assim, em respeito à posição do órgão fiscalizador e arrecadador – Receita Federal, apesar de encontrar várias decisões deste CARF em contrário da matéria em contrário às pretensões da recorrente, para o período em análise, mas prolatadas anteriormente à Solução de Consulta n.º 60/2019, devo me curvar a quem deve ter o maior interesse na matéria. Ressalta-se que como a recorrente demonstrou integrar parte como consulente da Solução de Consulta n.º 60/2019, há uma necessidade maior de segurança jurídica-processual envolvida ao caso.

Por conseguinte, ACATO a nulidade suscitada pela recorrente, cancelando as autuações fiscais de PIS e Cofins.

*- Do mérito – adição das perdas não técnicas no IRPJ e na CSLL*

A discussão, já suscitada no tópico anterior, envolve se se deve ocorrer a adição das perdas não técnicas no cálculo do IRPJ e da CSLL.

A recorrente entende que não há prejuízo ao erário, pois *toda a perda não técnica foi considerada no custo com a aquisição da energia elétrica e incluída na tarifa, compondo, conseqüentemente, a receita da empresa recorrente, atendendo ao princípio da confrontação da despesa com a receita.*

As perdas não técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais verificadas no sistema (simplicadamente, a diferença entre a energia injetada e a vendida e entregue), e as perdas técnicas.

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

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

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

Assim, valho-me do teor da Solução de Consulta Interna – SCI n.º 3 – Cosit, de 23/03/2017, nos seus fundamentos, dos quais adoto, conforme segue:

*31. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, disciplina que:*

*“Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):*

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

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

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

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

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

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

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

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

35. *A Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim preleciona:*

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

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

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

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

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

*“1. Diz a lei que somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei n.º 4.506, de 30/11/64, art. 47, § 3º; Regulamento do Imposto de Renda, art. 182).*

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

*nem são necessários à atividade da empresa nem são necessários à manutenção da respectiva fonte produtora.*

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

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

*2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;*

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

*38. Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que institui a referida contribuição, normatiza:*

*“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”*

*39. Partindo-se do pressuposto de que a base de cálculo da CSLL também se baseia no resultado contábil, pode ser aplicado o mesmo entendimento exposto,*

*em relação ao IRPJ, para as perdas técnicas, aquelas consideradas como custos necessários ao exercício das atividades das distribuidoras de energia elétrica.*

*40. No que diz respeito às perdas não técnicas, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, normatiza em seu art. 13, caput, que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”. Logo, com base nesse dispositivo legal, pode-se, novamente, estender a interpretação aplicável ao IRPJ à CSLL, considerando as perdas não técnicas como despesas dedutíveis apenas nos casos e condições estritamente previstos na legislação.*

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

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

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

*150. Há ainda, a alegação da empresa de que mesmo que fosse identificada a origem da perda, não poderia fazer um Boletim de Ocorrência sobre esse tipo de perda, pois, não haveria sequer previsão legal para tanto. Nesse caso, considera que a exigência de inquéritos instaurados na justiça trabalhista, ou queixas específicas, no tempo apropriado, com identificação dos responsáveis, apresentadas perante autoridade policial, conforme estabelecido no art. 364 do RIR/99 (§ 3º, do art. 47 da Lei nº 4.506/1967), seria uma obrigação impossível.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Ainda segundo ele, ações da polícia (como a prisão do empresário) surtem um efeito pedagógico. Quem comete esse crime sabe que uma hora ou outra será descoberto. Junto a divulgação da imprensa, os resultados tem sido positivos. 'Eles sabem que não podem andar sem cinto, mas andam; que não podem fazer ligação clandestina, mas fazem. Só aprendem quando dói no bolso', concluiu Rosa". (grifou-se)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*155. Desse modo, entendo que é perfeitamente cabível, e possível, o cumprimento do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

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

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

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

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

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

Por conseguinte, NEGOU PROVIMENTO quanto ao mérito do IRPJ e da CSLL.

*- da multa de ofício concomitante com a multa isolada*

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada

isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP n.º MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)*

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão n.º 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

*“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

*Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.*

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

*Conclusão:*

Considerando o todo exposto acima, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, nos seguintes termos:

- cancelamento das autuações de PIS e Cofins;
- manter as autuações de IRPJ e CSLL;
- manter os lançamentos de multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges