



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720319/2022-92
ACÓRDÃO	3101-004.404 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018, 30/10/2018, 31/12/2018, 31/01/2019

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 60/2019.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se subsumem às hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, mas a teor da Solução de Consulta COSIT n. 60/2019 as associadas da ABRADEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica somente devem estornar os créditos de PIS e COFINS relativos às perdas não técnicas a partir de 3 de agosto de 2016, data da publicação na internet e do sítio da RFB da SCI Cosit n. 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN n. 740, de 2007.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018, 30/10/2018, 31/12/2018, 31/01/2019

IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambas as contribuições são exigidas em relação à mesma base fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) pelo voto de qualidade, manter o estorno do crédito referente à rubrica “perdas não técnicas regulatórias”. Vencidos a Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Conselheiro Renan Gomes Rego; b) por maioria de votos, manter o estorno do crédito referente à rubrica “perdas não técnicas não regulatórias”. Vencidos a Conselheira Laura Baptista Borges e Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. A Conselheira Laura Baptista Borges manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Tr Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o presente processo de impugnação apresentada pela contribuinte supraqualificada contra autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins relativas aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2018 e janeiro de 2019.

Para instrução do lançamento, a Autoridade Fiscal elaborou Termo de Verificação fiscal no qual são apresentadas as seguintes justificativas:

Nesse contexto, verifica-se que as perdas técnicas, que, segundo a Aneel, são inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito joule), perdas nos núcleos dos transformadores, perdas dielétricas, etc, podendo ser entendidas como o consumo dos equipamentos responsáveis pela distribuição de energia, são gastos que as distribuidoras precisam incorrer para a efetiva prestação dos seus serviços, representando insumos aplicados e consumidos nessa prestação.

No entanto, as perdas não técnicas, que, segundo a Aneel, correspondem à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc, diretamente associado à gestão comercial da distribuidora, não podem ser consideradas como insumos aplicados e consumidos na prestação do serviço de distribuição.

Assim, em obediência ao disposto no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve haver o estorno dos créditos anteriormente apurados referentes às perdas não técnicas.

[...]

De acordo com o 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”, como sintetizado abaixo:

$$Pnt \% = (Ptotal\ MWh - Einj\ MWh \times Ptec\ \%) / Mbt\ MWh$$

OU

$$Pnt\ MWh = Einj\ MWh - Efat\ MWh - Ptec\ MWh$$

Onde:

Pnt – Perdas não técnicas;

Ptec – Perdas técnicas;

Ptotal – Perdas totais;

Einj – Energia injetada na rede de distribuição;

Efat – Energia faturada no período;

Mbt – Mercado de baixa tensão;

MWh – Megawatt-hora.

O cálculo das perdas não técnicas, de acordo com a fórmula regulatória, considerados os dados do período sob análise, disponibilizados pelo próprio contribuinte, está detalhado no Anexo I. As colunas “B” e “C” referem-se, respectivamente, à “energia injetada” e à “energia faturada total”, ambas em MWh; a coluna “D”, à “perda total”, em MWh; a coluna “E”, ao percentual regulatório de “perda técnica”, apurado pela ANEEL; a coluna “F”, à “perda técnica”, em MWh; a coluna “G”, à “energia faturada de baixa tensão” – Mbt, em MWh; a coluna “H”, ao percentual regulatório de “perda não técnica” em relação ao Mbt; a coluna “I”, ao percentual real de “perda não técnica” em relação ao Mbt; a coluna “J”, à “Tarifa Média de Cobertura – TMC”, definida pela ANEEL, em reais por MWh; a coluna “K”, à “perda não técnica” regulatória, em reais; e a coluna “L”, à “perda não técnica” real, em reais.

Ocorre que, conforme evidencia o Anexo II, o contribuinte não estornou a totalidade dos créditos anteriormente apurados referentes às perdas não técnicas

Na comparação entre as diferenças das perdas não técnicas regulatórias e reais (a partir dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, como expressos nas colunas “K” e “L” da planilha contida no Anexo I) e os respectivos estornos de créditos registrados na EFD-Contribuições (sintetizados na coluna “C” da planilha contida no Anexo II), é possível verificar que, tomados mensalmente, os valores não são iguais. 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, como demonstrado no Anexo II.

A sociedade empresária foi cientificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 29/11/2022, data em que se considerou feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

Irresignada com a autuação, a empresa fiscalizada (ora Impugnante) interpôs impugnação mediante solicitação de juntada formalizada em 23/12/2022, apresentando os seguintes argumentos e considerações:

- As perdas no processo de distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras (Impugnante) e a faturada aos seus consumidores. Essas perdas podem ser “técnicas” ou “não técnicas”.

- As Perdas Técnicas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia. Inevitavelmente, uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre

os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras, por exemplo.

- As Perdas Não Técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento. Essas perdas, também denominadas em sua maioria e popularmente como “gatos”, estão em grande medida associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão.

- Os custos operacionais incorridos pela Impugnante com a aquisição da energia elétrica perdida no processo de distribuição são repassados na tarifa, até o limite estabelecido pela Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”), e regularmente contabilizados e comprovados, uma vez que os procedimentos contábeis catalogados no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, que contempla o novo Plano de Contas do Setor Elétrico, vêm sendo utilizados pelas concessionárias do serviço público de energia elétrica para registro de suas operações, possibilitando ao Órgão Regulador (ANEEL) o efetivo exercício das atribuições de regulação e fiscalização estabelecidas pela legislação aplicável às atividades do serviço público de energia elétrica.

A controvérsia suscitada pelo Agente Fiscal diz respeito à metodologia adotada pelo contribuinte para cálculo dos estornos de créditos de PIS e de COFINS sobre a perda não técnica de energia.

Com relação aos créditos proporcionais às perdas técnicas, há consenso quanto à possibilidade de manutenção. No entanto, para as perdas não técnicas, o Agente Fiscal firmou entendimento no sentido de que os créditos de PIS e COFINS correspondentes deveriam ser estornados.

Os autos de infração são integralmente insubsistentes, em virtude dos seguintes argumentos:

- A ocorrência das perdas, inclusive as não técnicas, é inerente ao sistema e decorre da realidade da segurança pública no País;

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

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

Diante da obrigação legal de atender a toda demanda, já considerando as perdas imponderáveis incorridas na distribuição, não há dúvidas de que estas perdas, inclusive as não técnicas, decorrem de expressa imposição legal e, como tal, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, na condição de insumos, nos termos do

entendimento do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB”) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”); e

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

A Impugnante apresenta considerações sobre o contexto do setor elétrico e sobre a aquisição da energia elétrica, informando que a estrutura tarifária brasileira pode ser dividida em custos não gerenciáveis, custos gerenciáveis e componentes financeiros. Ressalta que a aquisição de energia elétrica por parte das distribuidoras no Brasil possui diversas especificidades, dentre elas o fato de que as distribuidoras de energia elétrica não têm liberdade para gerenciar os custos com a aquisição de energia para atender seus respectivos mercados.

A Impugnante segue alegando que:

- Ao contrário dos custos (que possuem mecanismos regulatórios próprios para que sejam compensados mantendo-se a neutralidade), é responsabilidade integral da distribuidora adquirir a quantidade de energia suficiente para atender à demanda, levando-se em conta não apenas o que será efetiva e regularmente consumido, como também as perdas incorridas no processo de distribuição (técnicas e não técnicas conforme será detalhado a seguir).

- Visando a atender especialmente o princípio da continuidade e qualidade na prestação do serviço, o artigo 2º da Lei 10.848/2004 expressamente prevê que as concessionárias são obrigadas a garantir o atendimento à totalidade do seu mercado.

- Diante da imposição legal e regulatória da Lei nº 10.848/2004, pode-se afirmar que as distribuidoras efetivamente compram energia A MAIOR, cientes de que parte dela será necessariamente perdida em virtude das peculiaridades do sistema e da atividade.

Sob o aspecto regulatório, o custo de aquisição da energia perdida é incluído na composição da tarifa, seja via CVA ou pelo repasse das perdas técnicas e não técnicas regulatórias.

- No entanto, o Fisco resiste em reconhecer o direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, não obstante seja evidente que o custo de aquisição dessa energia tenha sido submetido à tributação por estas Contribuições.

- No contexto acima descrito, de aquisição compulsória de energia em volume ESTIMADO e MAIOR QUE O EFETIVAMENTE NECESSÁRIO, visando não apenas atender a demanda mas também as perdas incorridas em virtude de imposição legal trazida pela Lei, é claro o direito à manutenção dos créditos de PIS e COFINS.

- O E. STJ decidiu que são ilegais as Instruções Normativas nos 247/2002 e 404/2004, uma vez que comprometem a eficácia do sistema de não-cumulatividade, e o conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

- Vale notar que o conceito definido pelo E. STJ é composto por dois elementos: (a) a essencialidade ou a relevância da despesa; e (b) a destinação desse gasto no contexto das atividades empresariais do contribuinte.

- Não pairam dúvidas de que a Impugnante, na condição de prestadora de serviço público de distribuição de energia elétrica, encontra-se abarcada pelo conceito firmado pelo E. STJ.

- Após o julgamento do leading case, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") expediu a nota SEI 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, divulgando sua interpretação acerca da extensão e da delimitação do entendimento firmado pelo STJ.

- A PGFN reconhece que deve ser abandonado o conceito restritivo previsto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004: "poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil".

- O entendimento da RFB vai no mesmo sentido, conforme Instrução Normativa RB 1.911/2019 e Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018. O mesmo pode ser dito sobre a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- Dentro deste contexto de relevância e necessidade para o desempenho da atividade, decerto que estão inseridos aqueles custos que, por imposição legal, devem ser incorridos por fazerem parte do conjunto de regras e obrigações impostas pelo próprio Estado à manutenção da atividade produtiva.

- Neste contexto se insere a energia elétrica a maior adquirida pela Impugnante, cuja estrita finalidade é justamente ser perdida a fim de que a energia remanescente seja suficiente para atender toda a demanda regular em sua área de concessão.

- No que se refere à natureza jurídica da atividade de distribuição e a adequação das perdas não técnicas no conceito de insumo, a natureza mista/híbrida da Impugnante já foi analisada pela SRFB, na Solução de Divergência COSIT 15/2017 ("SC 15/2017"), que concluiu pela existência de elementos de prestação de serviço e de revenda de bens.

- Logo, a interpretação firmada pelo Agente Fiscal no sentido de que a energia adquirida não pode ser enquadrada no conceito de bem para revenda NEM no

conceito de insumo, é restritiva, equivocada, e vai de encontro ao próprio entendimento firmado nas SC 16/2005 e 15/2017.

- Ao contrário do afirmado no TVF, vê-se que a energia adquirida e posteriormente objeto de perda não técnica está intimamente ligada ao conceito de insumo, especialmente se analisarmos à luz da obrigação legal que recai sobre as distribuidoras de adquirir energia em BASE ESTIMADA e em VOLUME MAIOR que o necessário, a fim de que possa incorrer nas perdas e ainda assim atender toda a demanda regular.

- Conforme conceitos esclarecidos anteriormente, a obrigação legal para incorrer na despesa de aquisição de energia em montante ESTIMADO e SUPERIOR ao efetivamente necessário para fornecer a demanda atende o pressuposto objetivo da relevância para fins de apropriação do crédito de PIS e COFINS a título de insumo.

- Neste esteio, tendo em vista que a Impugnante não pode deixar de atender seus consumidores (em virtude de imposição legal sob risco de penalidades), é forçada a adquirir energia em bases ESTIMADAS, ou seja, maior do que o necessário, a fim de que, mesmo após as perdas incorridas, seja suficiente à demanda regular.

- Essa obrigatoriedade é pautada nas seguintes premissas: (i) as perdas são inerentes ao sistema, mesmo as denominadas não técnicas, já que, não obstante os esforços da Impugnante em prevenir os furtos, eles são, assim como a criminalidade em geral, uma triste realidade da sociedade brasileira; (ii) o volume de perdas não é exato; e (iii) a demanda deve ser sempre atendida.

- Para atender à diretriz de modicidade tarifária, as distribuidoras de energia elétrica devem empreender todos os esforços para adquirir, antecipadamente, toda a energia necessária para suprir sua demanda, de modo que os custos desta aquisição sejam os menores possíveis.

- Isso porque, caso não adquiram antecipadamente toda a energia necessária, ficarão à mercê de contratos de urgência, cujo valor é muito maior, e acabará sendo repassado na tarifa em virtude dos mecanismos de compensação já mencionados.

- Neste contexto, sob qualquer aspecto que se analise a questão, a despesa incorrida na aquisição da energia posteriormente perdida é obrigatória por imposição legal, razão pela qual se amolda ao conceito de relevância estabelecido pelo E. STJ, e corroborado pela PGFN e SRFB.

- Grande parte dessas perdas, notadamente aqueles decorrentes de furto de energia elétrica, é fruto da omissão do Poder Público no processo histórico de urbanização e organização das cidades do estado da Bahia, em especial na capital, onde são recorrentes os aglomerados urbanos onde parte do território é ocupado irregularmente para fins de habitação.

- Ao analisarmos a quantidade de perdas não técnicas (MWh) e o seu custo (R\$), fica ainda mais evidente que, apesar do aperfeiçoamento das medidas de combate e mitigação das perdas adotadas pela Impugnante, tais perdas, de forma contrária, somente cresceram.
- Apesar dos esforços empenhados pela Impugnante no combate às perdas não técnicas, tais perdas seguem crescendo em números absolutos, o que afasta a premissa adotada pela Autoridade Fiscal no sentido de que tais perdas estariam associadas à gestão comercial da Impugnante.
- Assim sendo, dadas as peculiaridades do setor elétrico expostas acima, conclui-se que não pode ser exigido da Impugnante o estorno dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que as despesas incorridas na aquisição de energia, independentemente de se referirem a insumos “perdidos” no curso da atividade de distribuição de energia, são decorrentes de imposição legal.
- Como há incidência do PIS e COFINS na aquisição do insumo (obrigação legal de adquirir a mais, considerando a realidade de furto) e o item “insumo” é creditável para a atividade da Impugnante, como reconhecido pela Receita, não merece prevalecer o auto de infração tal como lançado.
- A Impugnante tem direito ao crédito de PIS e COFINS sobre perdas não técnicas em razão da necessidade de manutenção da neutralidade entre débito e crédito.
- Em substituição à sistemática cumulativa de incidência do PIS/COFINS que vigia desde a instituição das contribuições, foram publicadas as medidas provisórias 66/2002 (convertida na Lei 10.637/2002) e 135/2003 (convertida na Lei 10.833/2003), que estabeleceram um novo regime, pelo qual o tributo é apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (totalidade da receita), mas do valor a pagar seriam deduzidos créditos decorrentes de despesas suportadas pelo contribuinte no regular exercício do seu objeto social.
- Embora a Constituição não defina expressamente o conceito de não cumulatividade, isso não é o bastante para que a definição da questão seja delegada ao legislador ordinário, conforme leciona Celso Antônio Bandeira de Mello.
- Se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, ao seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes.
- Se a não cumulatividade, enquanto princípio, já estava prevista na Constituição, obviamente se trata de expressão com carga semântica já definida, podendo se concluir que a inserção do § 12 ao artigo 195 em nada inovou.
- Trata-se de norma de eficácia plena, que não permite qualquer espécie de restrição pela legislação infraconstitucional, conforme pontuou o Ministro Carlos Ayres de Brito, em obra conjunta com Celso Ribeiro Bastos.

- Assim, no âmbito da sistemática não-cumulativa, nem todos os custos incorridos pelas pessoas jurídicas são passíveis de gerar créditos, existindo restrições expressas nas leis que regem a sistemática em questão.
- Com o advento da Lei nº 10.865/2004, foi inserido o § 13 ao artigo 3º da Lei 10.833/2003, instituindo a obrigatoriedade de estorno do crédito de COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados.
- A partir da interpretação literal do dispositivo legal, entendeu o Agente Fiscal que a Impugnante deveria proceder ao estorno dos créditos de PIS/COFINS quando da ocorrência das perdas não técnicas (majoritariamente furtos de energia). Esse é o embasamento central contido no Termo de Verificação Fiscal.
- No entanto, mostra-se descabida a obrigatoriedade do estorno uma vez que parte dessas perdas já é considerada na composição da tarifa de energia elétrica.
- Conforme anteriormente esclarecido, em virtude de disposição regulatória, parte das perdas não técnicas incorridas quando da distribuição da energia elétrica é incorporada na tarifa cobradas dos consumidores, observando-se os limites impostos pela ANEEL e procedimento anteriormente detalhado.
- Em virtude da incorporação das perdas não técnicas na tarifa de energia, fato é que o valor cobrado dos consumidores já será maior (porque a tarifa será precificada a maior).
- Fazendo uma analogia, quando um grande varejista adquire mercadorias para revenda, não há como se mensurar, com certeza, se todo o estoque será comercializado, justamente em razão de perdas decorrentes das mais variadas causas, as quais são absolutamente naturais e esperadas no dia a dia dessa atividade. Em razão desse quadro, perdas de estoque são previamente estimadas e refletidas nos preços das mercadorias em geral.
- No caso da Impugnante, a Agência Reguladora possui metodologia própria que permite calcular as perdas e incorporá-las na tarifa.
- Ora, se o valor referente às perdas compõe a tarifa de energia elétrica e a receita auferida pela Impugnante a este título foi oferecida à tributação, tendo sido preenchidos os requisitos legais necessários ao creditamento, não há razões que sustentem o estorno dos créditos apropriados quando da aquisição de energia para revenda ou na sua utilização para prestação de serviços de distribuição de energia elétrica.
- No presente caso, não há prejuízo ao Fisco que justifique o estorno dos créditos de PIS/COFINS, uma vez que na receita oferecida à tributação pela Impugnante já estavam contemplados os valores referentes aos “bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços”, que foram “furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda,

empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação”. Prova disso é que as perdas compõem a tarifa de energia.

- Valendo-se desta premissa e considerando que os autos de infração utilizaram como referência a totalidade das perdas não técnicas, conclui-se que, sem prejuízo dos demais argumentos que fulminam por inteiro a pretensão do Fisco, deve ser garantido o direito ao crédito a fim de manter a neutralidade na tributação (débito x crédito), que é, a essência do princípio da não cumulatividade. Tudo para evitar o bis in idem.

- Ainda que se entenda pela manutenção da autuação ora combatida, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na Taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

- De fato, o artigo 13 da Lei 9.065/1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na Taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

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

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

- Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e que (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à Taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal²², o que não pode ser admitido por essa C. Turma Julgadora.

A 4ª Turma da DRJ05 julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 105-01.318, de 22 de fevereiro de 2024, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018, 30/10/2018, 31/12/2018, 31/01/2019

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LEGALIDADE. VINCULAÇÃO. BIS IN IDEM. CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Não cabe ao julgador administrativo apreciar a validade de leis e atos administrativos perante normas de hierarquia superior, por se tratar de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018, 30/10/2018, 31/12/2018, 31/01/2019

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisou os argumentos apresentados na impugnação, exceto quanto ao capítulo referente aos juros sobre a multa.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais

Este é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Mérito

Illegalidade das glosas dos créditos referentes às perdas não técnicas de energia elétrica.

A presente autuação fiscal diz respeito aos valores das perdas não técnicas que deixaram de ser estornados pela contribuinte na apuração dos créditos de PIS/COFINS, relativo a alguns meses dos anos-calendário de 2018 e 2019, tendo por base o § 13º, do art. 3º, da Lei 10.833/03.

A recorrente busca demonstrar em seu recurso voluntário que as “perdas não técnicas” se subsumem ao conceito de insumo.

O conceito de insumo para fins de aplicação das Leis nº 10637/2002 e 10833/2003, já está pacificado no âmbito da Administração Tributária, em virtude do julgamento do REsp

1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, julgado na sistemática de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou consignada a ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O item 42 da Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou

inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos

clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Para tanto, propõem-se o “teste da subtração”, que nada mais é do que a eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Se o produto ou serviço se mantiver com as mesmas características é porque o item não é essencial ou relevante.

Segundo a própria recorrente, perdas não técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e de faturamento. Essas perdas, também denominadas em sua maioria e popularmente como “gatos”, estão em grande medida associadas às características socioeconômicas das áreas de concessão.

Ao meu sentir essas perdas não técnicas não resistem ao teste de subtração, pois mesmo não existindo tais perdas, não haveria comprometimento na prestação de serviço pela recorrente.

Noutro giro, existe regra positivada no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que determina o estorno do crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro (...).**

Essa matéria foi dissecada no Acórdão nº 3302-008.199, de 18 de fevereiro de 2020, que trago à baila para subsidiar minhas razões de decidir.

A matéria discutida neste processo é conhecida deste Colegiado que tradicionalmente coloca-se contrariamente à pretensão da Recorrente de creditar-se de valores referentes às perdas não técnicas de energia, que devem ser inseridas nos custos gerenciáveis da empresa, valendo por todos o Acórdão n. 3302003.146, de lavra do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède em 26 de abril de 2006, verbis.

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

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

Este entendimento encontra-se em conformidade com a Solução de Consulta COSIT n. 27, de 2008, formulada por ABRADDEE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, da qual a Recorrente é associada desde 1996, conforme documentação acostada ao Recurso Voluntário.

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

A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço. Para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica: I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT); IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS). Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica: I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado; II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004. Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa: I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC); II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR); III) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

Todavia, em 2016 foi proferida Solução de Consulta n. 17/2016, que modifica o entendimento da RFB e determina que as distribuidoras de energia estornem os créditos decorrentes das perdas não técnicas, alterando a sistemática então vigente.

Em 2017 foi proferida Solução de Consulta n. 03/2017 que também orientou as distribuidoras de energia elétricas no sentido de estornar os créditos.

O Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2018, com fundamento nas Soluções de Consulta n. 03/2017 e 17/2016.

Contudo, a Solução de Consulta COSIT N. 60, de 27 de fevereiro de 2019 foi redigida no sentido de que o estorno dos créditos da COFINS relativos às perdas não técnicas somente deve ser procedido a partir de 03 de agosto de 2016, verbis.

As associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, devem estornar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep 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 nº 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB nº 740, de 2007.

Em outras palavras, a própria Receita Federal do Brasil admite que as distribuidoras associadas da ABRADDEE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, da qual a Recorrente é associada desde 1996, só tem o dever de estornar os créditos de COFINS relativos a perdas não técnicas a partir de 3 de agosto de 2016.

Portanto, a obrigação de estorno nasce a partir de 03 de agosto de 2016. No caso dos autos, os períodos de apuração estão compreendidos entre 2018 e 2019. Sendo imperiosa a glosa nos termos do § 13, do art. 3º, da Lei 10.833/03.

Sendo assim, conheço do recurso voluntário e nego-lhe o mérito.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Laura Baptista Borges

Com o devido respeito, dirijo do i. Relator, Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, para dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a impossibilidade de estorno de créditos de PIS/COFINS relativos às chamadas perdas não técnicas de energia elétrica, porquanto, no meu convencimento, tais perdas são inerentes à atividade de distribuição e não se confundem com o conceito jurídico de “furto” previsto no §13 do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e n.ºs 10.637/2002.

A controvérsia decorre de Auto de Infração lavrado, mediante o qual se determinou o estorno de créditos de PIS e COFINS sobre a energia adquirida pela distribuidora, sob o argumento de que a parcela correspondente às perdas não técnicas configuraria “furto” ou “roubo” de mercadoria. A fiscalização se baseou na Solução de Consulta COSIT n.º 60/2019 e em uma interpretação do §13 do art. 3º das Leis das Contribuições, que não me parece aplicável ao presente caso.

O próprio setor elétrico, por intermédio da ANEEL, distingue com clareza as perdas técnicas e não técnicas, reconhecendo que ambas são inevitáveis e inerentes ao serviço de distribuição, sendo inclusive reconhecidas na formação da tarifa regulatória.

Veja-se o que dispõe o Relatório de “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição” – Edição 01/2021 da ANEEL: *“As perdas na Distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores. Essas perdas podem ser técnicas ou não técnicas.*

*As **perdas técnicas** são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, pois parte da energia é dissipada no processo de transporte, transformação de tensão e medição em decorrência das leis da física. Essas perdas, portanto, estão associadas às características de carregamento e configuração das redes das concessionárias de distribuição. Os montantes de perdas técnicas são divididos pela energia injetada, que é a energia elétrica inserida na rede de distribuição para atender aos consumidores, incluindo as perdas.*

*Já as **perdas não técnicas**, apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, têm origem principalmente nos furtos (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e faturamento. Essas perdas, também denominadas popularmente de “gatos”, estão em grande medida associadas à gestão da concessionária e às características socioeconômicas das áreas de concessão. Os montantes de perdas não técnicas são divididos pelo mercado de baixa tensão faturado, dado que essas perdas ocorrem predominantemente na baixa tensão.”* (grifos do original)

No meu convencimento, da leitura atenta do próprio conceito regulatório elaborado pela ANEEL, em primeiro lugar, se evidencia que não há fundamento técnico para a afirmação categórica, feita pela i. Fiscalização, de que as chamadas perdas não técnicas correspondem necessariamente a furtos de energia elétrica.

Pelo contrário, a agência reguladora — que é a autoridade competente para definir e monitorar a matéria — esclarece de forma expressa que tais perdas “têm origem principalmente nos furtos (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e faturamento”, sendo apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas.

Causa estranheza que a i. Fiscalização tributária tenha tomado como verdade absoluta que toda perda não técnica equivale a furto. A ANEEL perfiha que a perda pode decorrer de erros de leitura, de medição ou de faturamento, situações em que há efetiva circulação e consumo da energia, mas o correspondente valor não pôde ser faturado.

Trata-se, portanto, de fenômeno econômico-operacional de não faturamento da energia distribuída, e não de “subtração” do bem. Essa distinção é fundamental: o fato gerador de circulação ocorreu; o insumo foi efetivamente utilizado na atividade-fim da distribuidora; e a perda, longe de representar destruição ou inutilização, expressa apenas uma inconsistência de registro ou cobrança.

Em segundo lugar, a meu ver, a energia elétrica, diferentemente de bens corpóreos, não pode ser armazenada, retida ou recuperada fisicamente após o consumo.

Sua circulação é instantânea, contínua e irreversível: uma vez injetada na rede e entregue aos consumidores, a energia se dissipa, não havendo “estoque” passível de ser subtraído ou devolvido. Essa característica físico-econômica tem relevantes implicações jurídicas, pois a legislação do PIS e da COFINS, ao tratar de estorno de créditos nos casos de “furto”, “roubo” ou “inutilização de bens”, parte de uma lógica própria de bens tangíveis — cujo desaparecimento implica efetiva quebra da cadeia de circulação. No caso da energia elétrica, entretanto, o insumo foi utilizado, a operação ocorreu e o bem produziu seus efeitos econômicos.

Sob essa ótica, quando há perdas não técnicas, no meu entendimento, o que se verifica não é a subtração material do bem, mas a impossibilidade de que parte da energia injetada na rede seja corretamente registrada e faturada, ante a diversas causas detalhadas pela própria ANEEL.

Essa pluralidade de causas demonstra que a perda não técnica é um conceito estatístico-regulatório, e não uma tipificação penal de conduta. A ANEEL, ao delimitar o termo, reconhece que o fenômeno reflete a complexidade operacional da rede e as limitações do processo de medição e cobrança, não se restringindo ao furto.

Assim, entendo que é tecnicamente incorreto afirmar que o volume de energia não faturado é “furtado”. Na realidade, trata-se de energia efetivamente adquirida, transmitida, distribuída e consumida, cujo valor econômico não se converteu integralmente em receita pela concessionária, naquele momento, naquele mês, por razões que variam desde fraudes em medidores até falhas sistêmicas de medição ou impedimentos operacionais em áreas de risco.

A perda não técnica, portanto, não rompe a cadeia de circulação econômica: o insumo foi utilizado para o fim a que se destinava — a prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica.

Ocorre, assim, o não faturamento, que é fator jurídico e contábil, e não de desaparecimento do bem. Consequentemente, não há base legal para invocar o §13 do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, pois a hipótese de “furto”

ali descrita pressupõe a inexistência de utilização do insumo e a perda total de sua função econômica, o que definitivamente não se verifica neste caso.

E, ainda que se admitisse, em caráter meramente argumentativo, a aplicação do conceito usual de “furto”, compreendido como a ruptura da circulação econômica do bem, a exclusão do crédito somente seria possível diante da certeza inequívoca de que a perda não técnica decorreu efetivamente desse evento.

No entanto, tal certeza não existe.

Ora, a própria definição regulatória evidencia que a perda não técnica é um conceito residual e não apenas o furto propriamente dito. Assim, não há base fática nem normativa para presumir, de forma generalizada, que a totalidade das perdas não técnicas corresponda a furtos de energia.

De toda forma, entendo que a energia circulouse efetivamente, houve trânsito físico e utilização econômica do insumo, não havendo inutilização, destruição ou subtração que justifique o estorno do crédito.

Ainda, importa destacar que as distribuidoras, por força da Lei n.º 10.848/2004 e do Decreto n.º 5.163/2004, estão obrigadas a adquirir energia suficiente para atender 100% da demanda de sua área de concessão. O art. 2º, II, do Decreto é textual:

“Art. 2º Na comercialização de energia elétrica de que trata este Decreto deverão ser obedecidas, dentre outras, as seguintes condições:

(...)

II - os agentes de distribuição deverão garantir o atendimento a cem por cento de seus mercados de energia por intermédio de contratos registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE e, quando for o caso, aprovados, homologados ou registrados pela ANEEL; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.828, de 2016)”

Assim, tem-se que a energia correspondente às perdas não técnicas não é uma liberalidade empresarial, mas uma obrigação regulatória imposta pela legislação setorial. A distribuidora deve contratar energia que inevitavelmente incluirá perdas (técnicas e não técnicas), sob pena de descumprir o dever de fornecimento contínuo e se sujeitas às sanções previstas em Lei.

Merece relevo, ainda, que conforme o Relatório de “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição” – Edição 01/2021 da ANEEL, as perdas não técnicas, posteriormente, acabam por compor a tarifa e, assim, são efetivamente faturadas e tributadas.

Assim, a própria estrutura tarifária já contempla e tributa essas perdas, sendo absolutamente incompatível a exigência de estorno de crédito. Tal estorno redundaria em bitributação e violação do princípio da não-cumulatividade, ao afastar o crédito sobre um insumo que compõe a base das contribuições.

Com efeito, a compreensão adequada do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS impõe a análise sistemática de suas normas à luz de sua finalidade constitucional e econômica, que é a de neutralizar o impacto do tributo ao longo da cadeia e evitar que ele se converta em custo na etapa seguinte de produção ou prestação de serviços.

A não-cumulatividade, nesse contexto, não constitui mera técnica de apuração contábil, mas verdadeiro princípio estruturante do regime das contribuições, de modo que qualquer restrição ao aproveitamento de créditos deve decorrer de previsão legal expressa e de interpretação estrita.

Ressaltei esse entendimento em Declaração de Voto no Acórdão n.º 3101-003.945, observando a necessidade da interpretação sistemática das normas, voltada à neutralidade econômica e à não-cumulatividade efetiva, sendo incabível a adoção de exegese que reduza o alcance dos créditos de forma contrária à finalidade do regime.

Embora o Acórdão n.º 3101-003.945 envolva contexto fático diverso, a mesma diretriz interpretativa se aplica ao presente caso e, assim, entendo que o Recurso Voluntário em análise exige que se rejeite uma interpretação do §13 do art. 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dissociada da realidade regulatória do setor elétrico, que levaria a um resultado incompatível com a própria razão de ser do regime não cumulativo.

Vale observar que, em caso idêntico ao do Acórdão n.º 3101-003.945, o Acórdão n.º 3101-004.084 consolidou a evolução do entendimento desta Turma, que, à unanimidade, deu provimento ao recurso do contribuinte na mesma matéria.

Entendo, desta forma, que a exclusão dos créditos, nessa hipótese, gera bitributação, pois o mesmo valor é tributado na etapa final, via tarifa, e desconsiderado na etapa anterior, via glosa fiscal. Tal distorção subverte o equilíbrio sistêmico da não-cumulatividade e transforma o tributo em custo irreversível, o que o regime buscou evitar.

Assim, considerando que:

1. A perda não técnica é inevitável e inerente à atividade regulada, não representando liberalidade empresarial nem fato equiparável a furto;

2. A energia circulou e foi consumida, não havendo quebra da cadeia de circulação;
3. O custo da perda é reconhecido na tarifa, compondo a base tributável de PIS/COFINS; e
4. O estorno pretendido pelo Fisco violaria o princípio da não-cumulatividade, ocasionando tributação em duplicidade.

Dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges