



<b>Processo nº</b>	15746.720297/2020-39
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-011.581 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de março de 2024
<b>Recorrente</b>	ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SAO PAULO S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

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

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

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

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

Às hipóteses de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a teor do Termo de Ocorrência de Inspeção - TOI, instrumento detalhado na Resolução ANEEL nº 414/2010, é permitido ao contribuinte o direito de reversão do estorno do crédito, desde que devidamente comprovadas, a partir de 3 de agosto de 2016, conforme SC Cosit nº 60/2019, SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108.**

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

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

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

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

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

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

Às hipóteses de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a teor do Termo de Ocorrência de Inspeção - TOI, instrumento detalhado na Resolução ANEEL nº 414/2010, é permitido ao contribuinte o direito de reversão do estorno do crédito, desde que devidamente comprovadas, a partir de 3 de agosto de 2016, conforme SC Cosit nº 60/2019, SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

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

## Relatório

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

1. Trata-se de Auto de Infração - AI (fls. 04/25), lavrado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, para constituição do crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP e respectiva multa proporcional em razão de créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição, relativo ao período de 01/2017 a 12/2018, nos valores abaixo:

### COFINS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receta Darf 5477	Valor 56.437.456,57
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2020)		Valor 8.349.761,19
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 42.328.092,34
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 107.115.310,10

### PIS

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receta Darf 6656	Valor 12.252.868,78
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2020)		Valor 1.812.777,01
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 9.189.651,47
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 23.255.297,26

2. A autoridade tributária, inicialmente, relata que o contribuinte, doravante denominada ENEL SP, em razão da alteração do nome fantasia, possui ações negociadas em bolsa de valores e seu objeto social “é, dentre outros, principalmente explorar serviços públicos de energia, especialmente elétrica, que desempenha nos termos do Contrato de Concessão n.º 162/98 celebrado junto à União, o qual regula a prestação nos seguintes municípios do Estado de São Paulo: Barueri, Cajamar, Carapicuíba, Cotia, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Itapecerica da Serra, Itapevi, Jandira, Jiquitiba, Mauá, Osasco, Pirapora do Bom Jesus, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, Santana de Parnaíba, Santo André, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Lourenço da Serra, São Paulo, Taboão da Serra e Vargem Grande Paulista”.

3. Destaca ainda que nos anos-calendário 2017 e 2018, o sujeito passivo apurou o IRPJ e a CSLL na sistemática do Lucro Real Anual tendo por base o recolhimento de

estimativas levantadas em balanços de redução ou suspensão e que o PIS e COFINS foram apurados no regime não-cumulativo, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 26/61), parte integrante do AI.

4. No curso da ação fiscal, a autoridade tributária constatou infrações relacionadas ao PIS e COFINS (créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição) e ao IRPJ/CSLL (despesas com perdas não técnicas indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL; e Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada). As infrações relativas ao IRPJ/CSLL estão controladas no processo administrativo fiscal 15746.720296/2020-94, razão pela qual passo a relatar apenas os fatos e fundamentos no tocante às infrações do PIS e COFINS, objeto do presente processo.

5. A Auditora-Fiscal, preliminarmente, tece considerações sobre o setor elétrico com o objetivo de explicar a metodologia adotada pela ANEEL para fixar as tarifas de energia elétrica aplicadas aos usuários, bem como a forma adotada de cálculo das perdas de energia no processo de distribuição. Vejamos abaixo:

14. E ao estabelecer as tarifas, a ANEEL visa, em síntese, assegurar às concessionárias receita suficiente para cobrir os custos, remunerar o capital investido, estimular os investimentos necessários à expansão da capacidade, promover ganhos de eficiência e garantir um atendimento com qualidade; tudo isso aliado à preocupação com o menor custo para os usuários.

15. Metodologicamente, a tarifa é composta das denominadas parcelas “A” e “B”.

16. 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 (relacionado à transmissão e à distribuição, ao transporte da energia das unidades geradoras até os sistemas de distribuição, considerando no cálculo tarifário o montante da demanda contratada no período de referência) e os encargos setoriais (Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; Programa de Incentivo a Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA; Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos – CFURH; Encargos de Serviços do Sistema – ESS e de Energia de Reserva – EER; Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica – TFSEE; Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Programa de Eficiência Energética – PEE; e Contribuição ao Operador Nacional do Sistema – ONS).

17. 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 (relativos às atividades de operação e manutenção, e os vinculados às atividades comerciais e administrativas), cota de depreciação (referente à recomposição do capital investido, considerada a taxa de depreciação dos bens da concessionária e a base de remuneração regulatória) e remuneração do investimento (taxa de rentabilidade ou custo de oportunidade, compatível com o risco da atividade), 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).

18. Especificamente sobre as perdas de energia, que, como vimos, estão compreendidas no custo de aquisição da energia, destacamos que ocorrem na rede básica (relativa às linhas de transmissão, da geradora à distribuidora) e nas redes de distribuição (da distribuidora aos consumidores), e 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. (grifos como original)

6. E continua:

20. A metodologia de cálculo das perdas é definida pela ANEEL no Módulo 7 (Cálculo de Perdas na Distribuição) dos Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional – PRODIST, e no Módulo 2 (Revisão Tarifária Periódica das Concessionárias de Distribuição) dos Procedimentos de Regulação Tarifária – PRORET, mais especificamente no Submódulo 2.6 (Perdas de Energia). O procedimento 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.

21. Ao contabilizar o custo da energia elétrica, a concessionária não segregá 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.

(...)

60. A seção 7.4 do Módulo 7- PRODIST enumera as rubricas que compõem a metodologia de cálculo das perdas: Energia Injetada – EI, Energia Fornecida – EF, Perdas na Distribuição – PD, Perdas Técnicas – PT e Perdas Não Técnicas - PNT.

61. A energia injetada abrange a energia proveniente de outros agentes supridores e da geração própria. Por sua vez, a energia fornecida engloba a energia entregue às unidades, mais o consumo próprio da distribuidora.

(...)

67. Nestes termos, a Solução de Consulta Interna COSIT 3/2017 e a Solução de Consulta COSIT 60/2019 exaram:

**SCI COSIT 3/2017**

23. A Aneel disciplina a metodologia de cálculo das perdas no processo de distribuição em diversos módulos do PRORET – Procedimentos de Regulação Tarifária, que possui caráter normativo. O procedimento consiste em estimar as perdas técnicas por meio da aplicação da metodologia regulatória de cálculo proposta, 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 (calculada pela aplicação da referida metodologia). Além disso, são definidos limites de perdas admissíveis, obtido com base no histórico e na avaliação das perdas.

**SC COSIT 60/2019**

b) as perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 3º c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel nº 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6);

68. O Módulo 2 – Submódulo 2.6 - Revisão Tarifária Periódica das Concessionárias de Distribuição aprovado pela ANEEL por meio da Resolução Normativa 660 de 28/04/2015 discorre:

26. As perdas não técnicas, quando utilizado o mercado faturado, são calculadas pela diferença entre a perda total faturada e a perda técnica regulatória, obtida pela multiplicação da energia injetada pelos percentuais de Perdas Técnicas Regulatórias

69. Com isso, as perdas não técnicas são, por definição, obtidas de forma residual e correspondem à diferença entre Perdas na Distribuição e Perdas Técnicas. Sintetizamos o raciocínio esposado:

$$\text{PERDAS NA DISTRIBUIÇÃO} = \text{ENERGIA INJETADA} - \text{ENERGIA FORNECIDA. (1)}$$

$$\text{PERDAS NÃO-TÉCNICAS TOTAIS} = \text{PERDAS NA DISTRIBUIÇÃO} - \text{PERDAS TÉCNICAS (2)},$$

$$\text{Logo: PERDAS NÃO-TÉCNICAS TOTAIS} = \text{ENERGIA INJETADA} - \text{ENERGIA FORNECIDA- PERDAS TÉCNICAS (4)}$$

70. Os dados acima são obtidos em megawatt-hora (MWh). Cabe frisar que a conversão para moeda corrente se dá pelo preço médio da compra de energia no mês.

7. A autoridade tributária relata que o contribuinte foi intimado a apresentar, se houver, processos de consultas ou judiciais em matéria tributária, bem como informações relativas à apuração de perdas não técnicas de energia elétrica e os respectivos reflexos na apuração dos tributos.

8. A Auditora-Fiscal informa que o contribuinte elencou os processos de consulta e os processos judiciais, cujo objeto abrangia os tributos sob fiscalização – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Depois de examinado o teor dos documentos, a fiscalização concluiu que não se referiam à infração tributária ora apurada, e, portanto, não impactariam esta autuação.

9. Também apresentou as planilhas de cálculos que evidenciam as perdas. Tais demonstrativos foram retificados pelo contribuinte no curso da ação fiscal para corrigir as informações do refaturamento relativo ao AC 2018 que estavam originalmente zerados. Exponho abaixo as versões definitivas:

Tabela 8- Dados Perdas Não Técnicas 2017 – Doc. 02\_01

2º- Perda Não Técnica REAL (ITEM 01)												
Descrição	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17	jul/17	ago/17	set/17	out/17	nov/17	dez/17
Energia Injetada	4.061.191	3.883.055	4.240.134	3.817.595	3.990.810	3.801.891	3.862.968	3.982.787	3.922.230	4.071.418	3.885.497	4.008.412
Mercado Cântio Faturado	-2.887.525	-2.671.174	-2.929.014	-2.654.785	-2.731.834	-2.610.523	-2.631.120	-2.710.583	-2.692.887	-2.184.895	-2.644.575	-2.727.500
Mercado Livre Faturado	941.714	810.700	-698.887	811.460	882.582	817.086	-842.974	872.460	882.172	908.689	875.040	885.533
Consumo próprio e outros sistemas	-3.157	-3.143	-3.143	-3.116	-3.104	-3.080	-3.053	-3.024	-3.053	-3.053	-3.053	-3.071
Refaturamento	-1.992	-3.000	-3.007	-3.011	-3.796	-3.872	-3.854	-2.709	-3.448	-428	2.585	245
<b>Perdas Distribuição Real - TOTAL</b>	<b>546.741</b>	<b>395.930</b>	<b>406.173</b>	<b>360.204</b>	<b>393.424</b>	<b>367.479</b>	<b>379.235</b>	<b>384.008</b>	<b>401.689</b>	<b>373.997</b>	<b>365.214</b>	<b>392.531</b>
Perda Técnica medida	112.627	209.411	220.912	198.897	207.921	198.068	201.196	207.502	204.848	112.221	202.454	208.839
Perda Não Técnica	134.114	192.638	185.261	161.308	183.503	169.411	178.078	179.506	197.341	161.856	162.780	183.699
<b>Perdas Não Técnicas Real (ITEM 01)</b>	<b>3,28%</b>	<b>4,80%</b>	<b>4,37%</b>	<b>4,33%</b>	<b>4,80%</b>	<b>4,46%</b>	<b>4,61%</b>	<b>4,48%</b>	<b>5,08%</b>	<b>3,98%</b>	<b>4,89%</b>	<b>4,58%</b>
<b>Perdas Técnicas Real (ITEM 01)</b>	<b>5,21%</b>	<b>9,23%</b>	<b>5,21%</b>									

Tabela 9 - Dados Perdas Não Técnicas 2018 – Doc. 02\_01

2º- Perda Não Técnica REAL (ITEM 01)												
Descrição	jan/18	fev/18	mar/18	abr/18	mai/18	jun/18	jul/18	ago/18	set/18	out/18	nov/18	dez/18
Energia Injetada	4.055.084	3.727.346	4.240.262	3.973.456	3.959.464	3.800.948	3.871.940	3.964.755	3.813.594	4.042.600	3.859.959	4.015.917
Mercado Cântio Faturado	-2.767.352	-2.407.458	-1.678.983	-2.694.368	-2.718.082	-2.567.576	-2.620.141	-2.701.087	-2.561.037	-2.768.116	-2.614.005	-2.754.034
Mercado Livre Faturado	-617.183	-850.945	-662.618	-696.495	-871.801	-840.427	-869.971	-888.561	-855.097	-810.325	-869.056	-867.164
Consumo próprio e outros sistemas	-3.083	-3.056	-2.975	-3.198	-3.076	-3.127	-3.054	-3.024	-3.189	-3.188	-3.187	-3.017
Refaturamento	567	-2.664	-2.392	-2.464	-4.445	-2.894	-1.276	-1.146	-1.165	-1.392	-1.705	-1.011
<b>Perdas Distribuição Real - TOTAL</b>	<b>369.523</b>	<b>373.266</b>	<b>390.275</b>	<b>376.935</b>	<b>392.063</b>	<b>367.124</b>	<b>386.670</b>	<b>371.037</b>	<b>394.569</b>	<b>359.030</b>	<b>372.015</b>	<b>389.660</b>
Perda Técnica medida	211.370	194.195	226.128	207.017	204.288	198.039	201.728	206.564	198.688	210.618	201.104	209.230
Perda Não Técnica	216.253	178.671	170.147	169.918	165.775	169.094	178.582	176.476	195.411	174.810	170.890	180.630
<b>Perdas Não Técnicas Real (ITEM 01)</b>	<b>5,85%</b>	<b>4,80%</b>	<b>3,92%</b>	<b>4,28%</b>	<b>3,68%</b>	<b>4,45%</b>	<b>4,61%</b>	<b>4,13%</b>	<b>5,12%</b>	<b>3,97%</b>	<b>4,63%</b>	<b>4,49%</b>
<b>Perdas Técnicas Real (ITEM 01)</b>	<b>5,21%</b>											

10. Em razão disso, a Auditora-Fiscal relata o seguinte:

49. Na ocasião, a ENEL SP informou que a rubrica Refaturamento incluída no cálculo das Perdas Não Técnicas de Energia foi utilizada para registro dos montantes de energia recuperados de acordo com Termo de Ocorrência de Inspeção (TOI).

50. Os TOIs estão previstos na Resolução Normativa ANEEL n° 414, de 9 de setembro de 2010. Segundo a norma, quando da ocorrência de irregularidade, a distribuidora deve adotar as providências necessárias para fiel caracterização de procedimento e apuração do consumo não faturado ou faturado a menor, os quais devem ser formalizados no Termo de Ocorrência de Inspeção (TOI).

11. A autoridade tributária evidencia ainda que a **Resolução Homologatória da ANEEL n° 1.920**, de 20 de junho de 20154, a qual homologou o resultado da quarta Revisão Tarifária Periódica – RTP da Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S/A as Tarifas de Energia – TE e as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, para o período entre julho/2015 e junho/2019, fixou o nível regulatório de perdas técnicas de energia elétrica nos anos de 2016, 2017 e 2018 em 5,11% tomando por referência a energia injetada.

12. Além disso, explica que segundo a referida Resolução, as perdas não técnicas regulatórias, consideradas como parâmetro na especificação da tarifa de energia elétrica, ficaram definidas nos seguintes percentuais:

Tabela 7 - Trajetória de Perdas Técnicas e Não Técnicas

TABELA 10 – TRAJETÓRIA DE PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS (Eletropaulo).

ANO	1	2	3	4
PERDAS TÉCNICAS	5,11%	5,11%	5,11%	5,11%
PERDAS NÃO TÉCNICAS	8,53%	8,49%	8,46%	8,43%

13. Destaca que o contribuinte demonstrou ter efetuado estornos de créditos em valores inferiores às perdas não técnicas totais na EFD-Contribuições. As referidas reversões ocorreram apenas nos meses de dez/2017 e dez/2018 que corresponderam aos valores acumulados no ano, segundo explica o sujeito passivo.

14. O contribuinte explicou que não realizou o estorno do crédito no tocante às perdas não técnicas regulatórias, por serem consideradas na composição da tarifa de energia, logo foram “faturadas” e se sujeitaram à incidência do PIS e COFINS. Em decorrência disto, no entendimento do sujeito passivo, não caberia o estorno do crédito face ao princípio da não cumulatividade.

15. A autoridade tributária evidencia que o contribuinte também apresentou documentação relacionada a duas queixas à Delegacia Seccional da Polícia Civil de Carapicuíba/SP referentes às perdas não técnicas de energia: a primeira de 12 de setembro de 2018, relativa a perdas verificadas de 2013 a julho de 2018; e a segunda, datada de 20 de agosto de 2019, abrangendo o período completo de 2018.

16. Diante destes aspectos, a Auditora-Fiscal conclui que a planilha elaborada pela fiscalizada foi feita em desacordo com os dispositivos regulatórios. A divergência tem origem nos seguintes aspectos:

- 1) O cômputo da rubrica denominada Refaturamento na Perda Não Técnica de Energia;
- 2) Utilização de percentual de perda técnica divergente do estabelecido na Resolução Homologatória ANEEL n.º 1.920, de 30 de junho de 2015. A fiscalizada se utilizou do percentual de 5,21% ao invés de 5,11%;

### **Refaturamento**

17. A autoridade tributária explica que o “refaturamento não é parâmetro considerado pela ANEEL, no Módulo 7 do PRODIST ou no Submódulo 2.6 do PRORET, para fins de cálculo das Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica. A inclusão de tais valores que, em grande parte, diminui os créditos estornados não tem amparo normativo e, por esta razão, serão excluídos do cálculo das perdas não técnicas de energia.”

18. Entretanto, relata que o refaturamento decorre da formalização do Termo de Ocorrência de Inspeção (TOI), que corresponde ao procedimento para recuperação de perdas não técnicas, ensejando em tese a reversão do estorno de crédito anteriormente efetuado. Ocorre que não houve o referido estorno de crédito em períodos anteriores, como demonstra:

1. Não houve obrigatoriedade do estorno de créditos oriundos de aquisição de energia elétrica até agosto/2016: A ENEL SP, na condição de associada da Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE), cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, só esteve obrigada a 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 17, de 13 de julho de 2016, como já disposto na Solução de Consulta Cosit 60, de 27 de fevereiro de 2019.
2. No período que abrange agosto/2016 a dezembro/2016: Os valores estornados foram inferiores aos devidos acarretando lavratura do auto de infração no processo administrativo 13896-720.077/2020-66.
3. No período que abrange janeiro/2017 a dezembro/2018: Os valores estornados foram inferiores aos devidos acarretando lavratura do auto de infração objeto do presente termo. (destaques como originais)

19 A Auditora Fiscal conclui que, “historicamente, ou o sujeito passivo não estorna os créditos relativos à aquisição de energia objeto de perda não técnica ou o faz em valores inferiores aos devidos. Por esta razão, o refaturamento não faz jus à reversão de créditos de PIS e COFINS em favor do contribuinte.”

### **Percentual de perdas técnicas**

20. A autoridade tributária constata que a fiscalizada também utilizou percentual de 5,21% (apurado internamente) para o cálculo da perda técnica ao invés de 5,11% definido na Resolução Homologatória ANEEL n.º 1.920, de 30 de junho de 2015. Como

já disposto, o procedimento ocorre em desacordo com a normatização sobre a matéria, ensejando recálculo das perdas não técnicas a partir do percentual escorreito de 5,11%.

21. Diante de todo o exposto, a Auditora Fiscal procedeu ao recálculo das Perdas Não Técnicas de energia elétrica ocorridas na distribuidora ENEL SP nos anos sob exame – ver coluna (9) das tabelas em sequência. Tais tabelas também constam no Arquivo “Anexos TVF”, planilha denominada “Anexo I”.

**Infração PIS/COFINS – Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição**

22. A autoridade tributária constata que além do contribuinte ter efetuado o estorno de créditos apenas nos meses de dez/17 e dez/18 acumuladamente do respectivo ano, o que já demonstra o procedimento equivocado do contribuinte, dado que o período de apuração das contribuições é mensal, o montante total revertido é incompatível com os valores apurados de ofício em razão do recálculo efetuado das perdas não técnicas.

23. Além da dedução indevida do “refaturamento” e a utilização de percentual incorreto no cálculo das perdas técnicas, já narrados, o contribuinte defende que o estorno do crédito deveria ser apurado apenas sobre a diferença positiva entre perda não técnica real e perda não técnica regulatória.

24. A Auditora Fiscal afirma que o procedimento adotado pelo contribuinte não tem amparo legal e explica o seguinte:

120. Ao que parece, falta ao sujeito passivo distinguir entre faturamento decorrente de revenda de mercadorias e/ou prestação de serviços e método de precificação. Sobre o tema, tem-se a Solução de Consulta COSIT 60/2019, que esclareceu (grifos nossos):

a) está correta a interpretação do art. 3º, parágrafo 13º, da Lei n. 10.833 no sentido de que apenas os créditos de PIS e COFINS relativos às perdas não técnicas não incluídas na tarifa de energia elétrica devem ser objeto de estorno?

36. A peticionária defende ainda que apenas as perdas de energia que extrapolam o limite das perdas regulatórias é que podem estar submetidas ao estorno acima referenciado.

37. Porém, tal raciocínio não merece prosperar, tendo em vista que a hipótese de creditamento relativa a insumos não possui relação com a formação do preço de venda (tarifa). O direito de crédito, conforme já descrito, decorre do fato de bens e serviços serem utilizados como insumos na prestação de serviços, não importando se tais custos foram agregados ou não ao preço de venda (no caso em análise, na formação da TUSD).

38. Conforme o módulo 3.2 do PRORET, as perdas não técnicas constituem-se em perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como fraude e furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outras. Tais perdas, portanto, subsumem-se ao § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

39. O fato de tais perdas não técnicas acarretarem aumento da tarifa cobrada pela distribuidora de energia contra seus clientes, segundo metodologia de definição da tarifa.

25. Em razão destes fatos e com fundamento no art. 3º, § 13 combinado com o art. 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, a autoridade tributária constata que houve aproveitamento indevido de créditos, portanto, procede com as glosas e efetua o lançamento do crédito tributário, conforme os Anexos IV e V. Afirma que os valores efetivamente estornados de PIS e COFINS nos meses de 12/2017 e 12/2018, conforme

Tabela 6 do TVF, foram considerados em proveito do contribuinte na apuração da infração tributária.

#### Da impugnação

26 Cientificado do AI em 01/12/2020, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1095/1121, em 30/12/2020, a impugnação, com as seguintes razões de defesa, em síntese:

27 A Impugnante informa que é pessoa jurídica de direito privado regularmente constituída que, na qualidade de concessionária de serviço público, dedica-se precípua mente à atividade de distribuição de energia elétrica nas áreas referidas no Contrato de Concessão nº 162/98 (e seus aditivos) celebrado junto à União, o qual regula a prestação de serviços em diversos municípios do Estado de São Paulo;

28 Explica que no processo de distribuição de energia elétrica ocorrem perdas, definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida e a faturada aos seus consumidores. Essas perdas são classificadas em técnicas, que decorrem do processo físico de transporte da energia, em não técnicas ou comerciais, que decorrem de furto, fraudes, erros de leitura, medição e de faturamento.

Afirma que “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.”

29 Pontua que os autos de infração são integralmente insubsistentes, em virtude dos seguintes argumentos:

- i) A ocorrência das perdas, inclusive as não técnicas, é inerente ao sistema e decorre da realidade da segurança pública no País;
- ii) Por expressa disposição legal (art. 2º da Lei 10.848/2004), a Impugnante tem o compromisso de adquirir energia em volume suficiente para atender a toda demanda (consumo de energia elétrica na sua área de concessão), considerando-se, inclusive, a energia que será perdida no processo de distribuição;
- iii) Impugnante adquire energia em base ESTIMADA e em quantidade maior ao esperado a ser faturado, a fim de contemplar as perdas e suprir a demanda dos consumidores;
- iv) Diante da obrigação legal de atender a toda demanda, já considerando as perdas imponderáveis incorridas na distribuição, não há dúvidas de que estas perdas, inclusive as não técnicas, decorrem de expressa imposição legal e, como tal, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, na condição de insumos, nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”\*\*), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB\*\*) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”\*\*);
- v) Tendo em vista que as perdas não técnicas, tratadas expressamente pelo regramento da ANEEL, compõem o valor da tarifa cobrada dos consumidores e, por isso, se convertem em receita da Impugnante que será tributável pelas contribuições sociais, exigir o estorno quebraria a neutralidade de créditos e débitos estabelecida pela sistemática da não-cumulatividade. Haveria verdadeiro bis in idem.
- vi) A Impugnante faz jus ao crédito correspondente ao PIS e COFINS incidentes sobre os valores objeto de refaturamento via TOI, sob pena de violação da não cumulatividade.

#### **Do contexto do setor elétrico – aquisição da energia elétrica, Parcela A e CVA**

30. O contribuinte detalha que a estrutura tarifária brasileira pode ser dividida em três componentes: (i) custos não gerenciáveis; (ii) custos gerenciáveis; e, (iii) componentes financeiros.

31. Os custos não gerenciáveis, denominado de Parcela A, são repassados diretamente para as tarifas e são compostos por (i) aquisição de energia; (ii) custos de transmissão de energia a longa distância; e, (iii) encargos setoriais.

32. No que diz respeito à aquisição de energia por parte das distribuidoras no Brasil é um processo que possui diversas especificidades. A CCEE controla as operações de compra e venda de energia elétrica entre os agentes (geradoras de energia e distribuidoras) e a identificação da posição de cada agente para fins de liquidação dos contratos (se produziu ou consumiu mais ou menos energia do que havida contratado) usualmente necessita de um prazo de um a dois meses, razão pela qual contabiliza de forma estimada, com base em estudos internos, o custo de aquisição no momento que a energia é disponibilizada.

33. Os custos gerenciáveis são conhecidos como a Parcela B da tarifa, sobre os quais a distribuidora possui discricionariedade, e somente são repassados para o consumidor aqueles considerados como gastos eficientes pela ANEEL.

#### **Considerações regulatórias sobre as perdas técnicas e perdas não técnicas (Parcela B)**

34. Dentre outros aspectos já relatados sobre as perdas de energia, destaca que “as perdas não técnicas notadamente aquelas decorrentes do furto de energia elétrica, são perdas razoáveis e inerentes à atividade de distribuição de energia, tanto que a ANEEL inclui as referidas perdas na composição da tarifa de energia, observado o limite regulatório”\*\*.

35. Explica que “os limites regulatórios de perdas não técnicas são calculados conforme as regras definidas no Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária – PRORET, aprovado pela Resolução Normativa nº 660, de 28 de abril de 2015. Os procedimentos deste Submódulo aplicam-se a todas as revisões tarifárias de concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica, tal como a Impugnante”.

36. Detalha o processo para apuração das perdas não técnicas e em seguida passa às razões de fato e de direito que impõem o cancelamento dos lançamentos fiscais.

#### **Da obrigação legal de aquisição de energia em montante superior (estimado)**

37. O impugnante evidencia que 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).

38. Afirma que, em razão do art. 2º da Lei 10.848/2004, as concessionárias são obrigadas a garantir o atendimento à totalidade do seu mercado e para isto o volume de energia elétrica e potência adquirida, segundo a própria ANEEL, deve ser acrescido de “perdas elétricas do sistema de distribuição, às quais se subdividem em perdas técnicas e não técnicas, calculadas a partir dos limites regulatórios estabelecidos no reajuste ou revisão anterior” e “perdas na rede básica, calculadas a partir dos limites regulatórios estabelecidos no reajuste ou revisão anterior, quando aplicável”

39. Diz que este procedimento tem uma razão: “diante do grande volume de energia perdida no processo de distribuição, seja a perda inerente ao sistema ou a decorrente de furtos e erros de medição (entre outros), é imprescindível que as distribuidoras adquiram energia de maneira ESTIMADA, em volume bastante superior ao que

efetivamente precisariam se considerassem apenas o consumo regular na sua área de concessão, de modo a garantir que as perdas não influenciem o atendimento de toda a demanda.”

40. Cita também o art. 3º do Dec. 5163/2004, que estabelece penalidades caso o compromisso não seja cumprido, para argumentar que por imposição legal e regulatória “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”.

41. Diante disso defende que, “no contexto acima descrito, de aquisição compulsória de energia em volume ESTIMADO e MAIOR QUE O EFETIVAMENTE NECESSÁRIO, visando não apenas atender à 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”.

**Embasamento jurídico-tributário para o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre as perdas não técnicas: custo decorrente de obrigação legal (insumo inerente à atividade)**

42. O contribuinte discorre largamente a respeito da controvérsia instaurada sobre o conceito de insumos, previsto no artigo 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para fins de desconto de créditos. Historia que a questão culminou com o Recurso Especial 1.221.170/STJ, fixando-se que “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”.

43. Explica que “embora as definições indicadas no leading case não sejam exatamente precisas e esclarecedoras a ponto de permitir a identificação inequívoca do que se entende por essencialidade e relevância, uma interpretação que nos parece adequada é no sentido de que os itens essenciais seriam aqueles sem os quais restaria inviabilizada a consecução do objeto social da pessoa jurídica, enquanto que os itens ao menos relevantes seriam aqueles que o prejudicam, considerando-se o modelo de negócio adotado e as particularidades da atividade econômica exercida.”

44. Argumenta que “a PGFN também abordou as hipóteses em que o contribuinte incorre em determinada despesa em razão de obrigação prevista em lei, oportunidade em que reconheceu que, ‘se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos’”.

45. Cita trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 e julgado do CARF que destacam a possibilidade de se incluírem no conceito de insumos geradores de créditos do PIS e COFINS os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”, a exemplo dos equipamentos individuais de proteção (EPI), adquiridos por imposição prevista na legislação trabalhista.

46. Conclui da seguinte maneira:

Dentro deste contexto de relevância e necessidade para o desempenho da atividade, de certa 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.

**Da natureza jurídica da atividade de distribuição e a adequação das perdas não técnicas no conceito de insumo**

47. Para defender a hipótese de que a energia elétrica adquirida é enquadrada como insumo, seja quando se classifica a atividade jurídica de distribuição de energia elétrica como prestação de serviços ou quando se classifica como um revendedor de bens, cita a Solução de Consulta CÓSIT nº 116/2005 e 17/2017, que concluem pela possibilidade pretendida pelo recorrente.

48. Explica que “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”.

49. Para reafirmar sua tese, diz que essa obrigatoriedade é pautada em algumas premissas:

i) que 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; e ii) que o volume de perdas não é exato; e

ii) que a demanda deve ser sempre atendida. Além destas premissas, a própria tarifa de energia contém critérios a serem seguidos, que tem como objetivo principal preservar o consumidor.

Conforme conceito da própria ANEEL, o valor da tarifa “deve ser suficiente para preservar o princípio da modicidade tarifária e assegurar a saúde econômica e financeira das concessionárias, para que possam obter recursos suficientes para cobrir seus custos de operação e manutenção, bem como remunerar de forma justa o capital prudentemente investido com vista a manter a continuidade do serviço prestado com a qualidade desejada.”

(...)

Para que seja possível atender a essa diretriz, decerto que 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.

Por outro lado, conforme já mencionado à exaustão, considerando-se que as perdas são inerentes ao sistema, adquirir toda a energia necessária para atender a demanda, significa comprar em base estimada e a maior, a fim de contemplar a inafastável perda.

50. Por fim, defende o creditamento do PIS e COFINS.

**Direito ao crédito de PIS e COFINS sobre perdas não técnicas: necessidade de manutenção da neutralidade entre débito e crédito**

51. Discorre largamente sobre o princípio da não-cumulatividade do PIS e COFINS, citando doutrina e a CF/88, para concluir que este regime, “diversamente daquele aplicável aos ICMS/IPI, não cuida de desoneras o ciclo econômico de produção/comercialização, mas, em verdade, está voltado à desoneração da receita dos contribuintes, individualmente considerados, para que a receita já tributada na etapa anterior seja considerada custo ou despesa na etapa seguinte e, portanto, excluída da base de cálculo”.

52. Diz que o Agente Fiscal, fundamentado no parágrafo 13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, determinou que a impugnante deveria proceder ao estorno dos créditos de PIS/COFINS quando da ocorrência das perdas não técnicas (majoritariamente furtos de energia), mas que se mostra descabida a obrigatoriedade do estorno uma vez que grande parte dessas perdas já é considerada na composição da tarifa de energia elétrica.

53. Repete que “em virtude de disposição regulatória, parte das perdas não técnicas incorridas quando da distribuição da energia elétrica é incorporada na tarifa cobrada dos consumidores, observando-se os limites impostos pela ANEEL e procedimento anteriormente detalhado”.

54. E continua sua defesa:

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 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.

Do reconhecimento do crédito de pis/cofins decorrente dos valores faturados via termo de ocorrência de inspeção

55. Afirma que “apesar da grande dificuldade operacional no combate aos furtos e inconsistências na medição da energia, em certas ocasiões a Impugnante consegue identificar a ocorrência de irregularidade e cobrar Cliente o valor não faturado.”

56. Explica que a cobrança retroativa dos valores ocorre por meio Termo de Ocorrência de Inspeção – TOI, instrumento detalhado na Resolução ANEEL nº 414/2010. Até o momento da formalização da TOI a energia furtada/perdida é considerada perda não técnica, mas quando é faturada se sujeita à tributação do PIS e COFINS. Destaca que a impugnante comprovou no curso da fiscalização, sem contestação por parte da Auditora Fiscal, que os valores de refaturamento compuseram a base de cálculo do PIS e COFINS, portanto devem gerar os créditos a que faz jus, como também prever a Solução de Consulta nº 60/2019.

57. Relata que a Auditora Fiscal negou o direito ao crédito sob o fundamento de que, historicamente, ou o sujeito passivo (Impugnante) não estorna os créditos relativos à aquisição de energia objeto de perda não técnica ou o faz em valores inferiores aos devidos, logo o refatramento não permitiria a reversão de créditos do PIS e COFINS em favor do impugnante.

58. Defende que, em razão disto, houve equívoco ao negar o direito ao crédito, pois “o auto de infração foi lavrado justamente para, sob o entendimento do Agente Fiscal, “corrigir” a ausência de estorno dos créditos das perdas não técnicas.” (...) “Portanto, ao deixar de reconhecer os créditos de PIS e COFINS dos valores refaturados, o Agente Fiscal não apenas negou vigência ao princípio na não cumulatividade, como não foi coerente com as próprias premissas utilizadas para lavratura do auto de infração.”

#### **Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

59. Aduz 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. Cita o art. 13 da Lei 9.065/95, o art. 3º do CTN, além do § 1º, art. 113 também do Código Tributário Nacional para defender que a multa não é tributo, que a Selic somente incide sobre tributo e que a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal. Pede que se determine expressamente o cancelamento dos juros de mora calculados sobre a multa de ofício.

Do pedido

60. Diante de tudo, pede:

Ante o exposto, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora o conhecimento e o provimento da presente Impugnação com o consequente cancelamento integral dos autos de infração lavrados, extinguindo-se a totalidade do crédito tributário exigido.

Sucessivamente, requer-se o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre a energia refaturada em decorrência da formalização dos Termos de Ocorrência de Inspeção (TOI), o qual deverá ser destinado à Impugnante em caso de cancelamento do auto de infração ou abatido do valor total devido em caso de procedência do lançamento e manutenção da obrigatoriedade do estorno.

Sucessivamente, caso assim não se entenda, o que se admite apenas por argumentar, requer seja ao menos reconhecida a impossibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício lançadas, tendo em vista a ausência de base legal que fundamente esse incremento do valor das multas.

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

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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

Em razão das perdas não técnicas de energia elétrica não se caracterizarem como insumo aplicado no serviço de distribuição, os créditos calculados sobre os respectivos montantes, independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.), devem ser estornados

pelas distribuidoras na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003.

**ENERGIA ELÉTRICA. PERDA INERENTE. PROCESSO DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA.**

Apenas considera-se como perda inerente aquela classificada pela ANEEL como perda técnica, pois trata-se da energia dissipada no processo de transporte, transformação de tensão e medição em decorrência das leis da física.

**TUSD. INEXISTÊNCIA JURÍDICA DA RECUPERAÇÃO DA PERDA NÃO TÉCNICA REGULATÓRIA. DIREITO DE AÇÃO DISPONÍVEL.**

O repasse tarifário das perdas não técnicas regulatórias por meio da TUSD não representa juridicamente a sua recuperação, pois o direito de ação da distribuidora de energia elétrica permanece disponível para cobrar de quem lhe deu causa ao prejuízo.

**TUSD PERDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Considerando que a TUSD PERDAS, parcela que compõe a TUSD, representa uma receita adicional tributável que tem como fato gerador as perdas de energia elétrica e que não possui qualquer insumo associado, não há que se falar em direito creditório em razão do princípio da não cumulatividade. O aproveitamento do direito creditório das contribuições pela aquisição da energia perdida somente é possível se tal perda for efetivamente recuperada mediante faturamento do consumidor.

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

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

(...)

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

Sendo esses os fatos, passo ao voto.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

Conforme descrito no relatório, o presente processo trata de auto de infração referente ao Período de apuração de 01/01/2017 a 31/12/2018. A controvérsia reside no aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre o montante de perdas não técnicas da energia elétrica adquirida e que não foram estornados, na forma do art. 3º, §13 da Lei 10.833/03, combinado com o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

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

Destacou o julgador de piso que a autuação está pautada pelas diretrizes da Solução de Consulta COSIT nº 60/2019, que possui efeito vinculante pela IN RFB 1.396/2013, bem como é de fácil constatação que o julgado considerou o Recurso Especial 1.221.170/STJ, visto que assim consignou na ementa do acórdão ora recorrido.

#### SC COSIT 60/2019

b) as perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 3º c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel nº 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6);

Ademais, o v. Acórdão relata que houve matéria não impugnada pela recorrente, precluindo, assim, o seu direito de fazê-lo em sede de Recurso Voluntário. Veja-se:

#### Matéria não expressamente contestada

61. Apesar de o contribuinte pedir a nulidade integral dos autos, não apresentou expressamente as razões de contestação sobre a utilização de percentual de perda técnica divergente do estabelecido na Resolução Homologatória ANEEL nº 1.920, de 30 de junho de 2015. A fiscalizada se utilizou percentual de 5,21% ao invés de 5,11%.

62. Neste aspecto a matéria não foi impugnada, precluindo o direito de fazê-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72.

Acrescento que não há qualquer justificativa no Recurso Voluntário sobre a divergência de percentuais utilizados pela Recorrente sobre a utilização de perdas técnicas, logo, deve ser mantido o entendimento da fiscalização sobre esse ponto.

#### MÉRITO

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

No que se refere ao cerne da questão “*aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre o montante de perdas não técnicas da energia elétrica adquirida e que não foram estornados*”, torna-se dispensável maiores explicações acerca da atividade da Recorrente, visto que toda a explicação técnica foi detalhada pela autoridade Fiscal e

reproduzida pela DRJ no relatório que acima foi destacado, no qual foram feitas as devidas considerações sobre o setor elétrico com o objetivo de explicar a metodologia adotada pela ANEEL para fixar as tarifas de energia elétrica aplicadas aos usuários, bem como a forma adotada de cálculo das perdas de energia no processo de distribuição.

O objeto da autuação se concentra nas perdas não técnicas da energia elétrica adquirida, contudo a DRJ tece algumas explicações sobre as perdas inerentes que podem ser técnicas e não técnicas utilizando-se do “relatório Perdas de Energia Elétrica na Distribuição. Edição 01 de 2019<sup>1</sup>” expedido pela ANEEL, vejamos:

“O sistema elétrico é composto por atividades de Geração, Transmissão e Distribuição. As perdas de energia se referem à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais.

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.

**O repasse tarifário dos níveis eficientes das perdas está previsto nos contratos de concessão e essas perdas são contempladas nos custos com compra de energia até o limite regulatório estipulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). Assim, as perdas reais das distribuidoras não são totalmente repassadas para a tarifa. (grifos meus)**

As perdas técnicas e não técnicas regulatórias são estabelecidas nos processos de revisão tarifária periódica de cada distribuidora, que ocorre em ciclos de 3, 4 ou 5 anos, mediante a fixação de percentuais regulatórios nas Resoluções Homologatórias (REHs) da ANEEL. (grifei)

68. A partir disto, fica evidente que a ANEEL apenas considera como perda inerente aquela classificada como técnica, pois se trata da energia “dissipada no processo de transporte, transformação de tensão e medição em decorrência das leis da física”. Pela tecnologia disponível atualmente é impossível gerar e distribuir energia elétrica aos consumidores sem que haja tal perda, por isso, hoje é uma perda inerente, algo

---

<sup>1</sup>

Disponível

[https://www.aneel.gov.br/documents/654800/18766993/Relat%C3%83rio+Perdas+de+Energia\\_+Edi%C3%A7%C3%A3o+1-2019-02-07.pdf/d7cc619e-0f85-2556-17ff-f84ad74f1c8d](https://www.aneel.gov.br/documents/654800/18766993/Relat%C3%83rio+Perdas+de+Energia_+Edi%C3%A7%C3%A3o+1-2019-02-07.pdf/d7cc619e-0f85-2556-17ff-f84ad74f1c8d). Consultado em 15/05/2021

indissociável da atividade e, portanto, é admissível o direito ao crédito do PIS e COFINS desta energia elétrica adquirida.

69. Já as **perdas não técnicas**, por serem passíveis de gerenciamento pela distribuidora e por estarem associadas a fatores extrínsecos ao processo de distribuição de energia, tais como “furtos (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e faturamento”, não são consideradas inerentes ao processo.

O julgador de piso segue justificando ainda a permissão da ANEEL de incluir parte das perdas não técnicas na composição da tarifa de energia elétrica, vejamos:

72. **Nesta questão é importante esclarecer que a ANEEL permite que apenas parte das perdas não técnicas componha a tarifa de energia elétrica. É que existem dois tipos de perdas não técnicas: as perdas não técnicas regulatórias e as perdas não técnicas reais.** A ANEEL conceitua que “valores regulatórios são aqueles que são reconhecidos na tarifa de energia, enquanto os valores reais são os que efetivamente ocorrem. A diferença de custos entre o valor regulatório e o real é de responsabilidade da concessionária”, não havendo repasse tarifário desta parcela da perda não técnica. **(grifos meus)**

73. **Mas o fato de haver a possibilidade do repasse para o preço da energia elétrica da perda não técnica regulatória (perda considerada dentro dos níveis eficientes pela ANEEL) não a qualifica como inerente.** Tal permissão apenas compõe a política regulatória da ANEEL que busca incessantemente a redução de perdas não técnicas por parte das distribuidoras, prevendo até a possibilidade da distribuidora apurar ganhos quando sua perda não técnica for inferior à regulatória, já que o repasse tarifário seria maior que a perda efetiva. Vejamos conforme a ANEEL explica:

(...) O incentivo em reduzir as perdas não técnicas é intrínseco, ou seja, as distribuidoras devem atuar sempre no sentido de reduzi-las, independentemente do nível regulatório estabelecido, seja para reduzir prejuízos, quando as perdas reais estiverem acima da regulatória, ou auferir ganhos, quando acontecer o oposto.

**A regulação por incentivos adotada pela ANEEL sinalizou que eventuais negligências ou ineficiências das distribuidoras no combate às perdas não seriam mais repassadas às tarifas, limitando-se apenas aos níveis regulatórios considerados eficientes.** A expectativa era de que a introdução dos mecanismos teóricos da regulação por incentivos, com sinalização econômica, contribuiria para a redução das perdas não técnicas no país. (...)

Nesse sentido, o julgador *a quo* conclui que as perdas não técnicas não são classificadas como inerentes ao processo e por isso o Contribuinte não poderia considerá-la em sua metodologia de cálculo para se apropriar de créditos na apuração das contribuições do PIS e da COFINS.

Não há controvérsia sobre a conceituação das perdas não técnicas que estão relacionadas a furtos (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e faturamento. Nesse sentido o contribuinte inclusive elabora sua defesa atribuindo tais perdas à insegurança pública.

Nota-se pelo que foi reproduzido no trecho do voto proferido pela instância julgadora *a quo*, acima destacado que as empresas contam com a possibilidade de apurar ganhos quando sua perda não técnica for inferior à regulatória, já que o repasse tarifário seria maior que a perda efetiva, nesse sentido, diferentemente das perdas técnicas, as não técnicas dependem da

eficiência e da gestão das empresas no combate a tais eventos, e podem ser repassadas às tarifas mediante limites definidos pela ANEEL, nos termos do que consta no *site* da agência:

**Cabe à ANEEL definir qual a parcela de perdas não técnicas de energia que poderá ser repassada à tarifa, sendo suportada, por seguinte, pelos consumidores regulares. Tais limites são estabelecidos por metodologias específicas, cujos parâmetros se baseiam, em grande parte, na observação das boas práticas de empresas eficientes nessas atividades.** Nessa análise, que ocorre na revisão tarifária, as concessionárias são comparadas por critérios de similaridade. O referencial de perdas é estabelecido observando o nível real das perdas da própria empresa (histórico recente de perdas) e o nível de perdas reais praticadas por empresas similares e mais eficientes. Essa comparação foi viabilizada pela criação do “índice de complexidade” que reflete o conjunto de dados estruturados por área de concessão e que reúne as variáveis socioeconômicas que melhor explicariam o fenômeno de estudo. Com a caracterização de cada área de concessão através do índice e a apuração das perdas praticadas por cada empresa é possível identificar as mais eficientes. As regras de cálculo das perdas não técnicas estão definidas no Submódulo 2.6 do PRORET.

O Submódulo 2.6 do PRORET acima mencionado estipula que os repasses tarifários são definidos na forma de uma trajetória decrescente ou de uma meta fixa ou ambas, sendo que tais perdas decorrem de um problema socioeconômico, aliado à eficiência no combate a tais eventos. As perdas são estabelecidas mediante metas a serem alcançadas a partir de um índice referencial.

Nesse sentido, coaduno do mesmo entendimento do v. acórdão recorrido em razão do que dispõe o §13º do art. 3º da Lei n.º 10.833 de 2003 c/c o inciso II do art. 15 da mesma lei<sup>2</sup>, vejamos:

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

(...)

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

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

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

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

<sup>2</sup> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2013

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §º13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003.

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

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

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

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

Nesse contexto o entendimento do julgador de piso foi acertado, vejamos:

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

Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, deverá dispor sobre:

I - condições gerais e processos de contratação regulada;

II - condições de contratação livre;

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

IV - instituição da convenção de comercialização;

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

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

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

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

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

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

XI - mecanismos de proteção aos consumidores.

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

(...)

Art. 2º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN deverão garantir o atendimento à totalidade de seu mercado, mediante contratação regulada, por meio de licitação, conforme regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, disporá sobre:

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

II - garantias;

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

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

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

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

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

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

81. No caso concreto, há uma manifestação de vontade do particular em ser prestador de serviço público. Em decorrência disto é firmado o contrato para a prestação do serviço

de distribuição de energia, no caso das distribuidoras, instrumento que faz surgir as obrigações contratuais a que se sujeitam as partes contratantes e que em nada possuem pertinência com as obrigações que originam gastos tidos por imposição legal no contexto do Recurso Especial 1.221.170/STJ.

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

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

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

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

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

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

#### **Reconhecimento do crédito de PIS/COFINS decorrente dos valores faturados via termo de ocorrência de inspeção - (TOI)**

No caso do Contribuinte recuperar as perdas não técnicas, cobrando do causador do dano, em geral por meio de Termo de Ocorrência de Inspeção – TOI, instrumento detalhado na Resolução ANEEL nº 414/2010, lhe é permitido que reverta o estorno do crédito. Nesse sentido dispõe a Solução de Consulta COSIT nº 60/2019, que estabeleceu um marco temporal

para que esses estornos ocorressem, sendo permitido estornar os créditos de PIS e COFINS relativos às perdas não técnicas, somente a partir de 3 de agosto de 2016. Veja-se:

As associadas da conselente 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.

Para maiores esclarecimentos, a DRJ consignou em seu voto que:

101. De fato. Caso o contribuinte recupere a perda não técnica, cobrando de quem lhe causou o dano, é admitido que reverta o estorno do crédito. A Solução de Consulta Cosit nº 60/2019 tratou da questão:

49. De outra banda, cabe ressaltar que na “recuperação da perda não técnica” há a cobrança pelo uso “clandestino” da energia elétrica ou, ao menos, de indenização decorrente do ilícito. Portanto, desfeito ou contornado o “furto ou roubo, inutilização ou deterioração” ocasionados pela perda não técnica, os créditos anteriormente estornados na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 (ver o primeiro questionamento) podem ser revertidos até o montante de energia faturada contra os clientes infratores. (grifos meus)

50. Por último, cabe frisar que o valor do megawatt-hora (MWh) de energia utilizado para a comentada reversão de estorno deve ser correspondente ao valor médio do MWh de energia adquirida pela concessionária no mês ao qual se refere a reversão de estorno de créditos (exemplificativamente, se houve a recuperação de perdas não técnicas ocorridas em dezembro de 2018, a reversão de estornos de créditos deve ser feita utilizando-se o valor médio do MWh de energia elétrica adquirida pelo concessionário naquele mês).

102. O contribuinte apresentou durante o procedimento fiscal a planilha “DOC\_2\_1.xls” (fl. 771), que indica os montantes que foram objeto do refaturamento mês a mês, além disso, juntou 3 faturas “Doc\_1.xlsx” (fl. 792) e demonstrou a contabilização de cobranças que afirma estarem relacionadas ao refaturamento.

103. A Auditora Fiscal relata que o refaturamento decorre da formalização do Termo de Ocorrência de Inspeção (TOI), que corresponde ao procedimento para recuperação de perdas não técnicas, ensejando em tese a reversão do estorno de crédito anteriormente efetuado. **A ANEEL admite a cobrança retroativa no prazo máximo de 36 meses, conforme o § 5º, art. 132 da Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010. (grifos meus)**

104. Como a autoridade tributária constata que para o contribuinte a obrigatoriedade de reversão do crédito surgiu somente a partir de 03 de agosto de 2016, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit 17, de 13 de julho de 2016, e que após isso, o estorno de crédito foi sempre em montante inferior ao devido, razão pela qual houve um AI no período de ago/16 a dez/16, concluiu que como não houve o estorno do crédito em montante adequado, então não haveria a possibilidade de reversão do estorno do crédito agora.

105. Para os meses anteriores à exigência da SCI Cosit 17/2016 a fiscalização concluiu corretamente. No que diz respeito ao refaturamento relativo às perdas de energia elétrica apuradas em períodos anteriores a ago/16, considerando que o contribuinte, por estar desobrigado em tese a realizar o estorno de crédito, em razão dos efeitos da SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016 (em que pese tal obrigatoriedade advir diretamente do

dispositivo legal: § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003), não demonstrou nos autos que procedeu ao referido estorno, então, está perfeita a conclusão da autoridade tributária de que não há que se falar em reversão do estorno de crédito das perdas do referido período.

106. Entretanto, para os períodos em que houve fiscalização e apurou-se de ofício o valor de estorno de crédito que deveria ter sido feito pelo contribuinte, constituindo-se o crédito tributário pela auditoria, é de se dar razão ao contribuinte e admitir a possibilidade de reversão do estorno de crédito, quando o recorrente demonstre que houve a recuperação da perda, mediante faturamento contra aquele que lhe deu o prejuízo inicialmente. (grifos meus)

107. Não é possível manter o estorno de crédito apurado de ofício sobre as perdas e vedar a sua reversão nesta hipótese. Do contrário, além de ferir o princípio da não cumulatividade, haveria uma cobrança indevida do tributo, já que com a recuperação da perda e seu oferecimento à tributação do PIS e COFINS, cessou-se a motivação para o estorno do crédito na forma § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

108. Ocorre que a documentação, já mencionada, trazida pelo contribuinte para demonstrar a contabilização do refaturamento, não permite concluir a qual período se refere a perda ora recuperada, ou seja, se pertence ao período objeto da fiscalização. A planilha “DOC\_2\_1.xls” (fl. 771) embora indique mensalmente o período em que a perda foi recuperada, não aponta a qual competência foi incorrida. Assim, por exemplo, não se sabe se o refaturamento do mês de dez/2018 é relativo à perda incorrida no mês de nov/2018 ou de jan/2015, já que o § 5º, art. 132 da Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010, admite a cobrança retroativa até 36 meses da apuração da irregularidade.

109. Da mesma maneira, não é possível identificar em qual mês ocorreu a perda cobrada por meio das faturas emitidas em jun/2018, constantes do “Doc\_1.xlsx” (fl. 792). É fundamental que se saiba se as perdas que o contribuinte demonstrou na planilha são anteriores a ago/2016 ou ocorreram nos períodos fiscalizados para a partir disto se cogitar a possibilidade de reversão do estorno de crédito, como já discutido.

110. Ocorre que o contribuinte não evidenciou estes aspectos em sua defesa. O impugnante destaca que “o auto de infração foi lavrado justamente para, sob o entendimento do Agente Fiscal, “corrigir” a ausência de estorno dos créditos das perdas não técnicas”, mas não demonstrou a que períodos correspondem as perdas objeto do refaturamento, ou seja, se de fato foram incorridas nos meses objeto da autuação.

Sobre a decisão acima consignada a Recorrente defende que:

Ao tratar deste tema, a própria RFB reconheceu, na Solução de Consulta COSIT nº 60/2019, que “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 efetuados.”

No entanto, o V. Acórdão recorrido desconsiderou o conceito constitucional e negou o direito ao crédito correspondente aos valores refaturados sob o fundamento de que a Recorrente “não demonstrou a que períodos correspondem as perdas objeto do refaturamento, ou seja, se de fato foram incorridas nos meses objeto da autuação.”

Ocorre que, diferentemente do que fora aduzido pelo V. Acórdão recorrido, a Recorrente comprovou durante a fiscalização – sem qualquer contestação do Agente Fiscal – que os valores objeto de refaturamento compuseram a base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS e, como tal, devem gerar os créditos a que faz jus.

O reconhecimento deste crédito não requer qualquer análise interpretativa, mas apenas a aplicação do sistema clássico de crédito x débito verificado em todo faturamento.

Por outro lado, mesmo que fosse possível desconsiderar a não cumulatividade e negar o direito ao crédito, ainda assim o direito ao crédito subsistiria.

Isso porque, o auto de infração foi lavrado justamente para, sob o entendimento do Agente Fiscal, “corrigir” a ausência de estorno dos créditos das perdas não técnicas.

Logo, se a cobrança dos valores equivale à ocorrência do estorno, a Recorrente tem direito à reversão correspondente aos valores refaturados.

Na prática, repita-se, dentro do contexto do auto de infração, os créditos deveriam ter sido reconhecidos para, ao menos, serem abatidos do valor total cobrado.

Portanto, ao deixar de reconhecer os créditos de PIS e COFINS dos valores refaturados, o Agente Fiscal e o V. Acórdão recorrido não apenas negaram vigência ao princípio da não cumulatividade, como não foram coerentes com as próprias premissas utilizadas para lavratura do auto de infração.

Conforme se verifica nas alegações recursais nada foi esclarecido sobre os questionamentos da DRJ, que motivou a decisão na ausência de demonstração dos períodos correspondentes as perdas objeto do refaturamento, ou seja, se de fato foram incorridas nos meses objeto da autuação.

Essas informações são relevantes com a finalidade de evitar que os estornos sejam refaturados em períodos aleatórios, ou sejam em duplicidade. Veja-se que não esta sendo negado ao contribuinte o direito de reversão do estorno de crédito, a questão que se julga é meramente probatória, isso porque o Contribuinte se desincumbiu de esclarecer à fiscalização sobre qual período se refere o refaturamento.

Importante observar que o v. acórdão recorrido foi específico na motivação da negativa do crédito, dando ao contribuinte a oportunidade de esclarecer de igual maneira, especificando as provas pertinentes ao direito que alega, assim como prevê, de forma geral, o artigo 373 do Código de Processo Civil<sup>3</sup>, contudo, não o fez, repetindo os argumentos da impugnação.

Dessa forma, entendo por manter a decisão da DRJ e nego provimento ao Recurso Voluntário.

### **Da cobrança de juros sobre a multa.**

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

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

<sup>3</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

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

(...)

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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

### **Súmula CARF nº 2**

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

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

Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

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

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

### **Conclusão**

Dante do exposto nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa