



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721398/2021-16
ACÓRDÃO	1202-001.394 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDP SÃO PAULO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

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

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

As perdas não técnicas somente poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial, que individualize a situação fática, e não como pretendido pelo contribuinte, em forma de ofício, de forma genérica e vaga.

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

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa, André Luis Ulrich Pinto e Roney Sandro Freire Correa que votaram por dar provimento integral. Designado o Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira - Redator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, André Luís Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 108-033.844 – 5ª TURMA/DRJ08 Sessão de 19 de dezembro de 2022, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Trata-se de impugnação em face de Autos de Infração de IRPJ (fls. 4/11), no valor de R\$ 73.958.995,38, de CSLL (fls. 12/16), no valor de R\$ 19.990.294,04, e de CSLL-multa isolada (fls.17/21), no valor de R\$ 6.810.100,36, resultante de procedimento fiscalizatório, no ano-calendário 2017, decorrente da adição de

despesas indedutíveis de Perdas Não Técnicas de energia elétrica, que reduziram o Lucro Real em desconformidade com a legislação de regência.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Os motivos e as fundamentações legais das exigências impugnadas encontram-se descritos nos próprios Autos de Infração, bem como, de forma mais detalhada, no Termo de Verificação Fiscal – IRPJ e CSLL (fls.22/44), o qual colaciona-se, abaixo, trechos do cerne do presente litígio:

II. Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica

7. A princípio, cabem esclarecimentos acerca da definição das perdas não técnicas de energia, objeto desta auditoria.

8. A energia elétrica é considerada bem móvel conforme disposto no art. 83, I da Lei 10.406/2002 (novo Código Civil), estando sujeita ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) de acordo com o art. 155 da Constituição Federal.

9. O Código Civil (Lei 10.406/2002), por sua vez, dispõe:

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

10. Além disso, a distribuição de energia é serviço público, cujas concessões/permissões são disciplinadas por meio da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, que também instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, responsável pela regulação do setor.

11. As principais atribuições da agência são: regular a geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica; fiscalizar, diretamente ou mediante convênios com órgãos estaduais, as concessões, as permissões e os serviços de energia elétrica; implementar as políticas e diretrizes do governo federal relativas à exploração da energia elétrica e ao aproveitamento dos potenciais hidráulicos; estabelecer tarifas; dirimir as divergências, na esfera administrativa, entre os agentes e entre esses agentes e os consumidores; e promover as atividades de outorgas de concessão, permissão e autorização de empreendimentos e serviços de energia elétrica, por delegação do Governo Federal.

12. À ANEEL cabe estabelecer tarifas visando, em síntese, assegurar às concessionárias receita suficiente para: cobrir os custos; remunerar o capital investido; estimular os investimentos necessários à expansão da capacidade; promover ganhos de eficiência; e garantir um atendimento com qualidade ao consumidor.

13. No curso da atividade de distribuição de energia elétrica, nem toda energia adquirida pela distribuidora é fornecida ao consumidor uma vez que existem perdas no processo.

14. A Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição (TUSD) cobrada dos consumidores conectados aos sistemas elétricos das concessionárias de distribuição repõe parcela desta perda. A decomposição da tarifa é elencada a seguir:

- a) serviço de transmissão de energia elétrica, na forma da TUSD - Fio A;
- b) serviço de distribuição de energia elétrica, na forma da TUSD - Fio B;
- c) encargos do próprio sistema de distribuição, na forma da TUSD - Encargos do Serviço de Distribuição;
- d) perdas elétricas técnicas e não técnicas, respectivamente, na forma TUSD - Perdas Técnicas e TUSD - Perdas Não Técnicas;
- e) Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, na forma TUSD - CCC S/SE/CO, TUSD - CCC N/NE e TUSD - CCC Isolados, conforme o caso;
- f) Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, nas formas TUSD - CDE S/SE/CO e TUSD - CDE N/NE, conforme o caso e;
- g) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica - PROINFA.

15. O Módulo 7- Cálculo de Perdas na Distribuição - Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional - PRODIST 2 define as perdas totais de energia como a diferença entre a energia injetada no sistema e a energia fornecida: $PERDAS\ TOTAIS\ DE\ ENERGIA = ENERGIA\ INJETADA - ENERGIA\ FORNECIDA$. (1)

16. A Energia Injetada corresponde a energia ativa medida proveniente de agentes supridores (transmissores, outras distribuidoras e geradores) e da geração própria.

17. A Energia Fornecida é definida como a energia ativa entregue medida ou estimada, nos casos previstos pela legislação, a outras distribuidoras, às unidades consumidoras cativas e livres, mais o consumo próprio

18. As perdas totais de energia na distribuidora, por sua vez, subdividem-se em dois tipos: perdas técnicas e perdas não técnicas.

19. As perdas técnicas são inerentes ao transporte da energia, tais como: transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito Joule), perdas nos núcleos dos transformadores etc.

20. As perdas não técnicas (ou comerciais) decorrem principalmente de: furto ou fraude (ligação clandestina, desvio da rede, adulteração de medidor etc.) e erros de medição e de faturamento.

21. O Módulo 7 - PRODIST estabelece a metodologia e os procedimentos para obtenção das informações e dados necessários para cálculo das perdas dos sistemas de distribuição de energia elétrica. Da leitura do documento, constata-se que esse pontua, a partir de critérios técnicos, como deverão ser calculadas as perdas técnicas de energia.

22. Os valores das perdas não técnicas, por sua vez, são obtidos de forma residual a partir da diferença entre as perdas totais de energias e as perdas técnicas, a ver: $PERDAS\ TOTAIS\ DE\ ENERGIA = ENERGIA\ INJETADA - ENERGIA\ FORNECIDA$. (1) $PERDAS\ NÃO-TÉCNICAS = PERDAS\ TOTAIS\ DE\ ENERGIA - PERDAS\ TÉCNICAS$ (2), Logo: $PERDAS\ NÃO-TÉCNICAS = ENERGIA\ INJETADA - ENERGIA\ FORNECIDA - PERDAS\ TÉCNICAS$ (3)

23. As perdas não técnicas definidas na equação (3) acima são denominadas perdas não técnicas reais.

24. Além dessas, existem as perdas não técnicas regulatórias (PNT regulatórias) definidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica como: parcela dos dispêndios com perdas não técnicas a serem repassadas no preço da energia elétrica cobrada dos consumidores finais.

25. Resumidamente, os valores regulatórios das perdas não técnicas são calculados pela ANEEL por uma metodologia de comparação de desempenho das distribuidoras, observando critérios de eficiência e características socioeconômicas das áreas de concessão. Esse valor, entretanto, é, em geral, inferior às perdas não técnicas reais (efetivamente apuradas).

26. O cômputo das perdas não técnicas regulatórias decorre da aplicação de percentual (definido pela agência) sobre o mercado de baixa tensão (BT) faturado, tendo em vista que é nessa parcela de mercado que os furtos e as fraudes são mais comuns.

27. O Relatório sobre perdas de energia disponível no site da ANEEL elucida³ : O consumidor regular paga a conta de quem fraudar ou furta energia? Sim, o consumidor regular arca pela fraude ou furto de energia na sua tarifa. Entretanto, os valores regulatórios das perdas não técnicas, obtidos por critérios de eficiência, são normalmente inferiores aos valores (reais) praticados pelas concessionárias de distribuição. A regulação por incentivos adotada pela ANEEL, quando observada ineficiência da gestão da concessionária, limita o repasse das perdas não técnicas para a conta de energia. Os valores regulatórios de perdas não técnicas de energia correspondem à parcela da PNT passível de compor a tarifa de energia elétrica [...].

28. A metodologia de PNT regulatória é descrito no Submódulo 2.6 do PRORET⁴ , sendo o valor estabelecido 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.

29. O valor percentual das perdas técnicas da EDP SP, no período sob exame, foi de 4,59% sobre o total da energia injetada, conforme Resolução Homologatória ANEEL nº 1.973, de 23 de outubro de 2015, a ver: Art. 13. Estabelecer, na Tabela 11 do Anexo, o nível regulatório de perdas de energia elétrica a ser adotado nos reajustes tarifários da Bandeirante de 2016, 2017, e 2018, sendo a referência das perdas técnicas a energia injetada, excluída a injetada em tensão igual ou superior a 230 kV; e a referência das perdas não técnicas o mercado faturado do grupo B

TABELA 11 – TRAJETÓRIA DE PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS (Bandeirante)

ANO	1	2	3	4	5
	RTP	RTA-1	RTA-2	RTA-3	RTA-4
PERDAS TÉCNICAS	4,59%	4,59%	4,59%	4,59%	
PERDAS NÃO TÉCNICAS	9,33%	9,31%	8,85%	8,45%	

30. Em resumo, as perdas podem ser técnicas e não técnicas. As perdas não técnicas reais diferem das perdas não técnicas regulatórias nos seguintes termos: PNT real: Valor obtido a partir da diferença entre Perda Total e Perda Técnica. PNT regulatória: Parcela da perda não técnica, que por definição da ANEEL, é incluído na tarifa de energia elétrica, e consequentemente, pode ser repassado ao consumidor final.

III. Breve relato do procedimento fiscal e histórico dos fatos

31. O contribuinte teve ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), por via postal em 11/06/2020, conforme aviso de recebimento nº OD711933585BR. Por meio deste, foi questionado acerca dos seguintes aspectos

tributários relacionados a perdas não técnicas de energia elétrica, descritos na

5. (PERDAS NÃO TÉCNICAS - PNT) Apresentar planilha eletrônica (formato .xlsx ou similar), que DEMONSTRE a apuração MENSAL das perdas não técnicas de energia elétrica REAL e REGULATÓRIA levantadas pela distribuidora (ver recomendações na sequência do termo). - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
6. (PERDAS NÃO TÉCNICAS - PNT) Relacionar os atos normativos expedidos pela ANEEL os quais estabeleceram os percentuais regulatórios de perdas técnicas e perdas não técnicas no ano-calendário sob exame. - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
7. (PIS/COFINS) Demonstrar, em complemento à tabela requerida no tópico 5, os valores de créditos de PIS e COFINS estornados relativos a eventuais perdas não técnicas de energia elétrica. - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
8. (PIS/COFINS) Apontar os registros de tais estornos nas Escriturações Fiscais Digitais da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições) relativas ao período analisado. - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
9. (PIS/COFINS) Caso o estorno de créditos das contribuições sociais tenham base diversa do montante de perdas não técnicas REAIS de energia elétrica, descrever e justificar a conduta adotada pela empresa. - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
10. (IRPJ/CSLL) Os valores dispendidos com perdas não técnicas de energia elétrica reduziram o lucro real ou a base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2017? - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
11. (IRPJ/CSLL) Especificar a conta contábil que serviu para registro do custo de energia revendida pela distribuidora. Além disso, questiona-se: foi realizado o estorno contábil de parte deste custo em face da perda não técnica de energia? Em caso positivo, apontar os respectivos lançamentos na escrituração contábil e descrever o relacionamento das aludidas contas com o plano de contas referencial da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
9. (PIS/COFINS) Caso o estorno de créditos das contribuições sociais tenham base diversa do montante de perdas não técnicas REAIS de energia elétrica, descrever e justificar a conduta adotada pela empresa. - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
10. (IRPJ/CSLL) Os valores dispendidos com perdas não técnicas de energia elétrica reduziram o lucro real ou a base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2017? - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)
11. (IRPJ/CSLL) Especificar a conta contábil que serviu para registro do custo de energia revendida pela distribuidora. Além disso, questiona-se: foi realizado o estorno contábil de parte deste custo em face da perda não técnica de energia? Em caso positivo, apontar os respectivos lançamentos na escrituração contábil e descrever o relacionamento das aludidas contas com o plano de contas referencial da Escrituração Contábil Fiscal (ECF). - De 01/01/2017 até 31/12/2017	20 dia(s) corrido(s)

sequência.

32. Em 17/07/2020, a EDP São Paulo juntou a Resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal no dossiê de comunicação com o contribuinte. A fiscalizada então entregou uma série de documentos: A. Carta Resposta à Intimação B. Anexo I - Atos Societários C. Anexo II - Procuração EDP SP D. Anexo III - Arquivo Não Paginável - Planilha PNT E. Anexo IV - Despacho nº 2777, de 18 de outubro de 2016 da ANEEL F. Anexo V- Planilha Valores Estornados G. Anexo VI - Registros EFD-Contribuições de valores estornados H. Anexo VII - Protocolo Secretaria de Segurança Pública de São Paulo e Defesa Social-SESP. I. Anexo VIII - Registro Público de Títulos e Documentos - Notificação sobre furto de energia J. Anexo IX - Arquivo Não Paginável - TOI s 2017 K. Anexo X-Arquivo Não Paginável - Contas Contábeis Custo de Energia

33. Em carta-resposta, a EDP São Paulo esclareceu que não havia processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária relacionada aos tributos objeto do TDPF.

34. Acrescentou também que não havia processo judicial movido pela empresa acerca de quaisquer dos aspectos jurídicos dos tributos objeto de fiscalização.

35. No Anexo III, anexou planilha de apuração mensal das perdas não técnicas de energia REAL e REGULATÓRIA, que reproduzimos:

Tabela 2 - EDP SP - Apuração PNT (% Perda Técnica é calculado sobre a Energia Injetada; % Perda Não Técnica NT incide sobre Mercado de Baixa Tensão – BT realizado)

Período	MWh Energia Injetada (Einj)	MWh Energia Faturada Total	% Perda Técnica	% Perdas Não Técnicas ANEEL BT (A)	% Perdas NT Real BT (B)	MWh BT Realizado (D)
jan/17	1.373.168,58	1.182.461,78	5,25%	9,55%	9,90%	464.736,47
fev/17	1.303.330,52	1.161.923,57	7,43%	9,55%	10,14%	437.765,85
mar/17	1.424.613,21	1.304.468,86	5,16%	9,55%	9,59%	473.549,40
abr/17	1.286.872,68	1.196.965,69	5,28%	9,55%	9,30%	459.046,16
mai/17	1.346.976,20	1.226.520,85	5,06%	9,55%	9,75%	456.935,77
jun/17	1.316.289,77	1.241.855,18	4,15%	9,55%	9,75%	457.796,28
jul/17	1.345.011,99	1.190.129,59	4,89%	9,55%	9,99%	428.699,69
ago/17	1.390.307,36	1.249.712,55	4,87%	9,55%	10,38%	429.686,93
set/17	1.344.958,94	1.267.897,20	5,70%	9,55%	9,63%	481.338,89
out/17	1.408.977,50	1.256.738,50	5,88%	9,19%	10,21%	442.490,30
nov/17	1.356.341,90	1.246.849,25	5,86%	9,19%	10,43%	461.906,88
dez/17	1.378.351,78	1.328.213,89	6,53%	9,19%	9,57%	497.714,79

36. De início, podemos observar que os percentuais listados não coincidem com o valor de 4,59% elencado na Resolução Homologatória nº 1.973, de 20 de outubro de 2015, já reproduzida neste termo.

37. Em carta resposta, a companhia também afirmou que os valores despendidos com perdas não técnicas são dedutíveis, motivo pelo qual reduziram o lucro real e a base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2017.

38. Sobre o furto de energia, a EDP São Paulo acrescentou: O furto de energia deriva de uma questão socioeconômica, e a distribuidora não pode ser responsabilizada por um problema social, e ser cobrada da obrigação impossível de identificar cada furto de energia ocorrido em sua área de concessão. Entretanto, a distribuidora informa ao regulador e ao estado sobre o montante de energia furtada no ano, através de notificação à Secretaria de Segurança Pública e ainda registra em cartório essa informação (ANEXOS VII e VIII)

39. No Anexo VII, consta documento, protocolado, em 20/08/2018, junto à Secretária de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social - SESP (Anexo VII), cujo assunto consta como: Notificação sobre furto de energia, por meio do qual a fiscalizada informa todos os furtos de energia ocorridos entre os anos 2014 e 2017. Destaque-se trecho relativo ao ano-calendário sob análise:

Período	Perda Real de Energia (MWh)	Perda Regulatória de Energia (MWh)	Energia Furtada (MWh)	Custo Médio da Energia Comprada (R\$)	Valores Furtados (R\$)
2017	436.355	416.378	19.977	168,49	3.365.868,17

10º Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de São Paulo (Anexo VIII), com valores idênticos aos tabulados no item anterior.

41. Nos dois documentos acima, o sujeito passivo declarou que "em função da atividade da empresa e de questões socioeconômicas alheias à gestão da empresa, na maioria das vezes não é possível identificar os autores/infratores, bem como o local onde ocorreu o furto, o que impossibilita a lavratura do boletim de ocorrência".

42. A EDP SP confirmou que não houve estorno contábil em face de perdas de energia e apontou as seguintes contas contábeis utilizadas para registro de custo de energia elétrica (Anexo X):

Tabela 3 – Contas contábeis

004.001 - (-) Energia Elétrica adquirida		6150414139	Energia Comprada p/ Revenda - DISPONIBILIDADE
6150414106	Energia Comprada p/ Revenda - ENERTRADE	6150414141	Ressarcimento de Contratos por Indisponibilidade
6150414107	Energia Comprada p/ Revenda - INVESTCO	6150414142	Risco Hidrológico
6150414110	Energia Comprada p/ Revenda - ENERGEST	6150414143	Energia Comprada p/ Revenda - COTAS
6150414117	Energia Comprada p/ Revenda - ENERPEIXE	6150414144	Energia Comprada p/ Revenda - QUANTIDADE
6150414119	En.Comp.p/Rev.-Exp.Financ.- Cotr.Disp.-Parc do Mês	6150414145	Ressarcimento Indisponib Geração - PECEM
6150414121	Energia Comprada p/ Revenda - SANTA FÉ	6150414146	Energia Comprada p/ Revenda - EDP PCH
6150414123	Energia Comprada p/ Revenda - LAJEADO ENE	6150414149	Energia Comprada p/ Revenda - SÃO MANOEL
6150414125	Energia Comprada p/ Revenda - PECEM	6150414153	Energia Comprada p/ Revenda - GHIP
6150414129	Energia Comprada p/ Revenda - ESS	004.014 - (-) Energia Elétrica adquirida - Curto Prazo	
6150414132	Energia Comprada p/ Revenda - EER	6150404021	Energia Comprada p/ Revenda - Submercado
6150414134	Energia Comprada p/ Revenda - Micro e Minigeração	6150404017	Ajustes Jud CCEE - Sobrecontratação/Exposição
6150414135	Energia Comprada p/ Revenda - ECE	6150404022	Energia Comprada p/ Revenda - Cessões de MCSD
6150414136	Ajustes Jud CCEE - Energia Comprada p/ Revenda	004.013 - (-) Energia Elétrica adquirida - PROINFA	
6150414137	Ajustes Jud CCEE - ESS	6113713902	(-) Encargos do Consumidor- Outros Encargos-PROINFA
6150414138	Energia Comprada p/ Revenda - ITAIPU	6150430001	Energia Adquirida - PROINFA - Parcela do Mês.

43. A fiscalizada também informou não haver efetuado adição das perdas não técnicas de energia elétrica ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Questionada se tais valores reduziram a apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário sob exame, a EDP SP respondeu: Sim, pois entendemos que os valores despendidos com perdas não técnicas, são dedutíveis para fins da apuração do IRPJ e da CSLL. O furto de energia deriva de uma questão socioeconômica, e a distribuidora não pode ser responsabilizada por um problema social, e ser cobrada da obrigação impossível de identificar cada furto de energia ocorrido em sua área de concessão. Entretanto, a distribuidora informa ao regulador e ao estado sobre o montante de energia furtada no ano, através de notificação a Secretaria de Segurança Pública e ainda registra em cartono essa informação (ANEXOS VII e VIII).

44. Por fim, a companhia assegurou não possuir quaisquer apólices de seguro contra eventuais perdas não técnicas de energia elétrica.

45. Dentre os esclarecimentos solicitados por meio do Termo de Intimação Fiscal 03, cientificado em 30/09/2020, destacamos:

- (PNT) Fica ainda facultado ao sujeito passivo manifestar-se acerca de demonstrativo do item 3 do Anexo, no qual se computam as Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica (PNT), com base nos dados disponibilizados pelo contribuinte em 17/07/2020, e conforme metodologia disposta no Módulo 7 - Cálculo de Perdas na Distribuição - Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional publicado pela ANEEL.

Tabela 4 - Item 3 - Anexo TVF 3

Período	MWh	MWh	MWh	MWh	MWh	R\$/MWh	R\$
	Energia Injetada (1)	Energia Faturada Total (2)	Perdas Totais (3)=(2)-(1)	Perdas Técnicas (4)=4,59%*(1)	Perdas Não Técnicas (5)=(3)-(4)	Custo Médio da Tarifa (6)	Perdas Não Técnicas (7) = (4)*(6)
jan/17	1.373.168,58	1.182.461,78	190.706,80	63.028,44	127.678,37	166,48	21.255.894,35
fev/17	1.303.330,52	1.161.923,57	141.406,95	59.822,87	81.584,08	166,48	13.582.117,44
mar/17	1.424.613,21	1.304.468,86	120.144,35	65.389,75	54.754,60	166,48	9.115.546,50
abr/17	1.286.872,68	1.196.965,69	89.906,99	59.067,46	30.839,53	166,48	5.134.165,66
mai/17	1.346.976,20	1.226.520,85	120.455,34	61.826,21	58.629,13	166,48	9.760.578,12
jun/17	1.316.289,77	1.241.855,18	74.434,59	60.417,70	14.016,89	166,48	2.333.531,67
jul/17	1.345.011,99	1.190.129,59	154.882,40	61.736,05	93.146,35	166,48	15.507.004,58
ago/17	1.390.307,36	1.249.712,55	140.594,81	63.815,11	76.779,70	166,48	12.782.284,71
set/17	1.344.958,94	1.267.897,20	77.061,74	61.733,62	15.328,13	166,48	2.551.826,96
out/17	1.408.977,50	1.256.738,50	152.238,99	64.672,07	87.566,93	174,50	15.280.428,76
nov/17	1.356.341,90	1.246.849,25	109.492,65	62.256,09	47.236,55	174,50	8.242.778,65

*Percentual definido pela RESOLUÇÃO HOMOLOGATÓRIA Nº 1.973, DE 20 DE OUTUBRO DE 2015.

46. Em resposta entregue em 09/11/2020, a companhia alegou que "o cálculo das perdas não técnicas de energia a serem considerados devem ser aqueles em relação aos quais a distribuidora não tem gestão, ou seja, todo o montante que extrapola os limites regulatórios estabelecidos pela ANEEL". Com isso, acrescentou (grifos nossos): Com relação ao cálculo das Perdas não Técnicas, esclarecemos que os valores de Perdas a serem considerados devem ser aqueles que a distribuidora não tem gestão, ou seja, todo montante que extrapola os limites regulatórios estabelecidos pela ANEEL. Para exclusão dos valores de responsabilidade da distribuidora devem ser considerados os limites de Perdas Técnicas (PT) e os de Perdas Não Técnicas (PNT), estabelecidos pelo Módulo 7 do PRODIST e Submódulo 2.6 do PRORET, respectivamente. As metodologias de definição dos limites levam em consideração as características técnicas do sistema da distribuidora, além de considerar também toda a complexidade socioeconômica da área de concessão de cada empresa, o que reflete no limite de atuação da gestão das PNT. Entendemos que o correto é, após descontar os valores de Perdas Técnicas (PT) regulatórias, retirar também os valores de Perdas Não Técnicas (PNT) regulatórias, onde o percentual deve ser aplicado sobre o mercado de Baixa Tensão (BT), conforme preconiza os regulamentos citados e a Resolução Homologatória ANEEL 1.973/2015. Isso porque os consumidores não residenciais que utilizam uma grande quantidade de energia são mais fáceis de

serem fiscalizados. Já os consumidores de baixa tensão, que seriam os residenciais, a fiscalização de furtos e fraudes é muito mais difícil, tanto pela quantidade de ligações, quanto pela dificuldade de acesso a determinadas áreas geográficas.

47. Por meio do Termo de Intimação Fiscal 06, com ciência efetuada em 26/07/2021, o contribuinte foi intimado a apresentar amostragem dos Termos de Ocorrência de Irregularidade emitidos no ano-calendário 2017, tendo atendido integralmente a solicitação em 05/08/2021. IV. Infração - IRPJ/CSLL - Adição de Despesas Inedutíveis com Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica

48. Do ponto de vista da legislação do IRPJ, o tratamento esposado às perdas técnicas de energia e às perdas não técnicas é distinto.

49. As perdas técnicas, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, integram o custo na prestação de serviços de distribuição de energia, nos termos do art. 46, V da Lei 4.506/1964. Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964 Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como: [...] V - As quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio;

50. As perdas não técnicas, por outro lado, são associadas⁶ a furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição.

51. A Solução de Consulta Interna COSIT 3/2017 esclarece que as perdas não técnicas, apesar de não integrarem o custo, podem ser consideradas despesas dedutíveis do imposto de renda, quando cumpridos os requisitos legais (grifos nossos): IV. A energia elétrica correspondente às perdas técnicas razoáveis, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, poderá integrar o custo dos serviços prestados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. V. A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Entretanto, estas perdas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

52. Isto posto, podemos concluir que a lei permite, sob condições específicas, que as perdas não técnicas de energia sejam consideradas dedutíveis do IRPJ de acordo com art.47, §3º da Lei 4.506/1964 (destaques nossos): Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964 Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos

custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. § 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

53. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, trata a regra do art. 47, §3º da Lei 4.506/64 nos seguintes termos: 3. Firmada a conclusão de que o parágrafo acima refendo constitui uma exceção à regra inserta no caput do mesmo artigo, podemos passar a análise de sua extensão contencutística. O fato de se constatar o caráter de exceção do referido parágrafo orienta o intérprete no sentido de obter o estrito alcance da norma, evitando estender-lhe a incidência para além de seus próprios limites: *excepttiones strictissimae Interpretatioms sunt*. Em consonância com essa diretriz, o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a dedução, a titulo de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos: 1º) existência do prejuízos em decorrência dc desfalque, apropriação indébita ou furto; 2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros; 3º) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.

54. Para fins de atendimento às condições do §3º do art. 47 da Lei 4.506/64, a fiscalizada apresentou documento protocolado, em 20/08/2018, junto à Secretária de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social - SESP (Anexo VII), cujo assunto consta como: Notificação sobre furto de energia, por meio do qual a fiscalizada informa todos os furtos de energia ocorridos entre os anos 2014 e 2017.

55. Reproduzimos na sequência o teor do referido documento por meio do qual o sujeito passivo destaca a impossibilidade de identificação dos autores e infratores bem como do local onde se deu o furto.

EDP SÃO PAULO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S.A., concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.302.100/0001-06 e com Inscrição Estadual sob o nº 115.026.474.116, com sede na Rua Gomes de Carvalho, nº 1996, 8º andar, Vila Olímpia, São Paulo - SP, vem, respeitosamente, à presença de V. Sra., informar que em razão de atividade de fornecimento de energia elétrica que realiza no Estado de São Paulo, foram identificados furtos de energia, relativo ao ano de 2014, 2015, 2016 e 2017, conforme demonstrativo abaixo:

Período	Perda Real de Energia (MWh)	Perda Regulatória de Energia (MWh)	Energia Furtada (MWh)	Custo Médio da Energia Comprada (R\$)	Valores Furtados (R\$)
2014	557.530	478.075	8.454	150,51	1.258.388,43
Período	Perda Real de Energia (MWh)	Perda Regulatória de Energia (MWh)	Energia Furtada (MWh)	Custo Médio da Energia Comprada (R\$)	Valores Furtados (R\$)
2015	473.872	442.545	31.283	171,81	5.374.556,21
Período	Perda Real de Energia (MWh)	Perda Regulatória de Energia (MWh)	Energia Furtada (MWh)	Custo Médio da Energia Comprada (R\$)	Valores Furtados (R\$)
2016	445.924	427.515	18.799	173,73	3.259.005,87
Período	Perda Real de Energia (MWh)	Perda Regulatória de Energia (MWh)	Energia Furtada (MWh)	Custo Médio da Energia Comprada (R\$)	Valores Furtados (R\$)
2017	436.355	416.110	23.977	168,49	3.365.858,17

Cumpre esclarecer, que em função da atividade da empresa e de questões sócio econômicas atrelas a gestão da empresa, na maioria das vezes não é possível identificar os autores / infratores, bem como o local onde ocorreu o furto, o que impossibilita a lavratura de boletim de ocorrência.

Informamos ainda, que a Cia. vem investindo constantemente em novas tecnologias, campanhas de conscientização e ações do desenvolvimento social visando a diminuição de furtos no estado e conta com o apoio da Secretaria de Segurança Pública no combate ao furto de energia.

São Paulo/SP, 15 de Agosto de 2018.

15746.721398/2021-16

EDP SÃO PAULO DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA S.A.

56. Observa-se acima que os comunicados protocolados não individualizam os fatos ilícitos e tampouco reputam à autoria do crime. A descrição das circunstâncias dos furtos é vaga, em que tudo é generalizado de forma a transmitir a ideia de que seria impossível identificar autores/infratores bem como o local onde ocorreu o furto. Ou seja, não há nesta comunicação nenhum detalhamento que permita a investigação dos fatos ali elencados.

57. Todavia a alegação de suposta incapacidade de identificação dos autores de furtos de energia elétrica não se coaduna com a emissão de Termos de Ocorrência de Irregularidade (TOI) efetuada pela fiscalizada para eventos relativos a ocorrências caracterizadas em 2017. O TOI é emitido com base no art. 12, §1º, I da Resolução Normativa ANEEL 414 de 9 de setembro de 2010 e compõe o conjunto de evidências levantadas pela distribuidora para a caracterização de consumo não faturado ou faturado a menor.

58. De acordo com o modelo do Anexo V - Termo de Ocorrência e Inspeção da Resolução Normativa ANEEL 414 de 9 de setembro de 2010, o TOI deve conter nome do Titular da unidade Consumidora e Identificação (RF/CPF/CNPJ).

59. Em documento entregue pelo sujeito passivo (Anexo IX) em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, contou-se emissão de TOI contra 8487 clientes, designados nominalmente e por número de instalação.

60. Uma amostragem destes documentos foi solicitada pela fiscalização no Termo de intimação Fiscal nº 6, nos quais é possível constatar que a identificação do infrator efetivamente ocorreu conforme excertos na sequência.

Termo de Ocorrência e Inspeção - TOI

Data: 05.09.17 Hora: 11:30 Nº: 428445

Ordem de Inspeção nº: 30363750

Identificação do Consumidor e da Unidade Consumidora

Nome do Unidade Consumidora: SUELI APARECIDA BATISTA

CPF: 8203235

Endereço: R. TRES - SADA DO RANCHO GRANDE

Cidade: CENTRO Estado: SP

CEP: 131620

Identificação do Consumidor

Nome: MARIA APARECIDA BATISTA

CPF: 01923867865

Endereço: R. TRES - SADA DO RANCHO GRANDE

Cidade: CENTRO Estado: SP

CEP: 131620

Figura 1 – Trecho Identificação do Consumidor - TOI Sueli Aparecida Batista

Termo de Ocorrência e Inspeção - TOI

Data: 04.03.17 Hora: 09:15 Nº: 427016

Ordem de Inspeção nº: 4003803214

Identificação do Consumidor e da Unidade Consumidora

Nome do Unidade Consumidora: MARIA APARECIDA LOBATO

CPF: 01923867865

Endereço: R. TRES - SADA DO RANCHO GRANDE

Cidade: CENTRO Estado: SP

CEP: 131620

Identificação do Consumidor

Nome: MARIA APARECIDA LOBATO

CPF: 01923867865

Endereço: R. TRES - SADA DO RANCHO GRANDE

Cidade: CENTRO Estado: SP

CEP: 131620

Figura 2 - Trecho TOI Identificação do Consumidor - Maria Aparecida Lobato

61. No sítio da empresa na internet, também consta notícia de que, no ano-calendário de 2017, foram efetuadas 76 mil inspeções em campo, que resultaram na recuperação de 45 mil megawatts-hora (MWh) irregulares⁷.

EDP São Paulo realizou 76 mil inspeções contra furto de energia em 2017

01/02/2018

Fiscalizações resultaram em volume recuperado equivalente ao abastecimento por um mês ao município de Itaquaquecetuba

Prática perigosa, que pode pôr em risco a vida das pessoas, o furto de energia também causa interrupções e instabilidades no fornecimento de todos os clientes. Para combater as fraudes, a EDP São Paulo realizou 76 mil inspeções em campo em 2017, recuperando mais de 45 mil megawatts-hora (MWh) irregulares. O volume seria suficiente para abastecer uma cidade como Itaquaquecetuba, que conta com 98 mil consumidores, por um mês.

62. Portanto, a notícia veiculada no ambiente institucional da empresa em conjunto com a emissão de TOIs para furtos de energia no período de apuração se contrapõem à argumentação da fiscalizada de incapacidade de identificação de autores/infratores, a qual supostamente impossibilitaria a lavratura de boletim de ocorrência.

63. Também é de se notar que o lapso temporal entre os eventos, ocorridos entre 2014 e 2017, e a notificação à polícia ocorrida em 20/08/2018 corroboram o fato de que a notificação foi meramente protocolar, sendo tal data inclusive posterior ao fato gerador do imposto de renda sob exame, 31/12/2017.

IMPUTAÇÃO DA AUTORIA

64. A queixa-crime, em que pese ser uma expressão usual, nem o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, Código Penal (CP), nem o CPP a utilizam. Trata-se da peça que dá início à ação penal privada (§ 2º do art. 100 do CP) e à ação privada subsidiária da pública (§ 39 do art. 100 do CP) perante o juízo criminal, de titularidade do próprio ofendido.

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

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

Código Penal

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

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa. § 1º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é praticado durante o repouso noturno. § 2º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou aplicar somente a pena de multa. § 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.

67. Desse modo, quando é feita a comunicação da ocorrência de um furto à autoridade policial, cabe a esta instaurar o inquérito policial, o que demanda a observação do CPP: Código de Processo Penal Art. 4º A polícia judiciária será exercida pelas autoridades policiais no território de suas respectivas circunscrições e terá por fim a apuração das infrações penais e da sua autoria. (Redação dada pela Lei nº 9.043, de 9.5.1995) Parágrafo único. A competência definida neste artigo não excluirá a de autoridades administrativas, a quem por lei seja cometida a mesma função. [...]

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

68. O escopo do inquérito será a apuração da materialidade do furto, da autoria e de suas circunstâncias (§ 1º do art. 29 da Lei nº 12.830, de 20 de junho de 2013), instrumentalizando o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público. A denúncia, por sua vez, conforme destacado na transcrição acima, tem como requisito a qualificação do acusado ou, pelo menos, indícios de autoria.

69. Ademais, é possível extrair do próprio § 39 do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que a notícia-crime tem como requisito a imputabilidade da autoria, como bem observado pelo citado Parecer Normativo nº 50/1973. Parecer Normativo CST nº 50, de 1973 3. [...] em consonância com essa diretriz, o § 39 do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a dedução, a título de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos: 1º) existência de prejuízos em decorrência de desfalque, apropriação indébita ou furto; 2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros; 3º) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.

70. Desta forma, conjugando-se a legislação exposta acima, conclui-se que a dedução de furtos de energia elétrica do lucro real somente pode ocorrer se o sujeito passivo fizer prova de que comunicou à autoridade policial a qualificação ou, ao menos, indícios de autoria da infração por empregado ou terceiro, o que não ocorreu no presente caso.

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

72. Considerando:

a. As perdas não técnicas de energia elétrica apuradas pelo sujeito passivo reduziram o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL no ano-calendário 2017;

b. O sujeito passivo não atendeu aos requisitos legais para dedução das perdas não técnicas na apuração do IRPJ e da CSLL como despesas operacionais, NÃO havendo, portanto, enquadramento legal que respalde a dedução de tais valores no lucro real/base de cálculo da CSLL do período.

72. Portanto, não havendo a qualificação ou indícios de autoria da infração por ocasião da comunicação à autoridade policial, fica caracterizada a INDEDUTIBILIDADE dos valores relativos a perdas não técnicas de energia, lavrando-se infração tributária de Adição de Despesas Indedutíveis com Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica na apuração do IRPJ e da CSLL, relativas aos anos-calendário 2017.

V. Valor Tributável - IRPJ/CSLL - Infração IRPJ/CSLL - Adição de Despesas Indedutíveis com Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica

73. Na sequência procederemos à valoração da perda não técnica real de energia elétrica, nos termos do PRODIST e em consonância com a Solução de Consulta Interna COSIT nº 3/2017 e da Solução de Consulta COSIT nº 60/2019. 74. As perdas não técnicas de energia elétrica constituem base de cálculo da infração descrita.

Para tanto, examina-se o Módulo 7 - Cálculo de Perdas na Distribuição - PRODIST, o qual dispõe:

2.2 Para obtenção de indicadores de perdas que auxiliem na avaliação do sistema da distribuidora, são necessárias informações dos montantes de energia informados pelas distribuidoras e das perdas calculadas pela metodologia definida neste Módulo em megawatt-hora (MWh), definidos a seguir: Energia Injetada - EI: energia ativa medida proveniente de agentes supridores (transmissores, outras distribuidoras e geradores) e da geração própria necessária para atendimento do mercado da distribuidora e das perdas ocorridas no sistema de distribuição; Energia Fornecida - EF: energia ativa entregue medida ou estimada, nos casos previstos pela legislação, a outras distribuidoras, às unidades consumidoras cativas e livres, mais o consumo próprio; Energia Passante - EP: total de energia ativa que transita em cada segmento do sistema de distribuição; Perdas na Distribuição - PD: corresponde à diferença entre a Energia Injetada e a Energia Fornecida; Perda Técnicas - PT: corresponde à energia dissipada no sistema de distribuição devido a fenômenos da física; Perda Técnicas do Segmento - PTS: perdas técnicas em cada segmento do sistema de distribuição; e Perda Não Técnicas - PNT: corresponde à diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas. 75. Em síntese, a PNT real é calculada a partir da diferença EI - EF - PT. Tais métricas foram fornecidas pelo sujeito passivo à fiscalização em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal. 76. Deste modo, o valor das perdas não técnicas de energia é computado em Megawatt hora e deve ser multiplicado pelo preço médio de compra da energia resultando no valor mensal correspondente às perdas não técnicas de energia elétrica, conforme tabela em sequência, já informada à fiscalizada por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3.

Tabela 5 - Cômputo das Perdas Não Técnicas

Período	MWh Energia Injetada (1)	MWh Energia Faturada Total (2)	MWh Perdas Totais (3)=(2)-(1)	MWh Perdas Técnicas (4) =4,59%*(1)	MWh Perdas Não Técnicas (5)=(3)-(4)	R\$/MWh Custo Médio da Tarifa (6)	R\$ Perdas Não Técnicas (7) = (4)*(6)
jan/17	1.373.168,58	1.182.461,78	190.706,80	63.028,44	127.678,37	166,48	21.255.894,35
fev/17	1.303.330,52	1.161.923,57	141.406,95	59.822,87	81.584,08	166,48	13.582.117,44
mar/17	1.424.613,21	1.304.468,86	120.144,35	65.389,75	54.754,60	166,48	9.115.546,50
abr/17	1.286.872,68	1.196.965,69	89.906,99	59.067,46	30.839,53	166,48	5.134.165,66
mai/17	1.346.976,20	1.226.520,85	120.455,34	61.826,21	58.629,13	166,48	9.760.578,12
jun/17	1.316.289,77	1.241.855,18	74.434,59	60.417,70	14.016,89	166,48	2.333.531,67
jul/17	1.345.011,99	1.190.129,59	154.882,40	61.736,05	93.146,35	166,48	15.507.004,58
ago/17	1.390.307,36	1.249.712,55	140.594,81	63.815,11	76.779,70	166,48	12.782.284,71
set/17	1.344.958,94	1.267.897,20	77.061,74	61.733,62	15.328,13	166,48	2.551.826,96
out/17	1.408.977,50	1.256.738,50	152.238,99	64.672,07	87.566,93	174,50	15.280.428,76
nov/17	1.356.341,90	1.246.849,25	109.492,65	62.256,09	47.236,55	174,50	8.242.778,65
dez/17	1.378.351,78	1.328.213,89	50.137,90	63.266,35	-	174,50	-
Total							115.546.157,39

77. Para computo do valor tributável, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na Escrituração Contábil Fiscal deve ser acrescida dos valores de perda não técnica de energia apurada acima. 78. Desse modo, com relação ao IRPJ, sobre o lucro real anual apurado em razão dos fatos jurídicos descritos neste relatório, foi aplicada a alíquota de 15%, acrescida do adicional de 10%, nos termos do art. 3º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996, como demonstrado no arquivo "Anexo TVF IRPJ". 79. Em síntese, o IRPJ lançado

no ajuste anual do ano-calendário 2017 corresponde a R\$ 28.886.539,33 conforme tabela na sequência:

Tabela 6 - IRPJ Lançado

Ordem	Descrição	Apuração contribuinte - ECF	Respurção Fiscalização
1	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	168.014.546,64	273.560.704,03
2	A Alíquota de 15%	23.702.182,00	41.034.105,60
3	Adicional	15.777.454,66	27.332.070,40
4	DEDUÇÕES		
5	(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	948.087,28	948.087,28
6	(-) Operações de Aquisição de Vale-Cultural (Lei nº 12.761/2012, art. 10)	-	-
7	(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	948.087,28	948.087,28
8	(-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	-	-
9	(-) Atividade Audiovisual	-	-
10	(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	237.021,82	237.021,82
11	(-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	-	-
12	(-) Atividades de Caráter Desportivo	237.021,82	237.021,82
13	(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/2012, arts. 1º e 4º)	237.021,82	237.021,82
14	(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (Lei nº 12.715/2012, arts. 3º e 4º)	-	-
15	(-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade e da Licença-Paternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	-	-
16	(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	-	-
17	(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	-	-
18	(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	-	-
19	(-) Isenção e Redução do Imposto	-	-
20	(-) Redução por Reinvestimento	-	-
21	(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	-	-
22	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	6.256.485,90	-
23	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)	60.098,80	-
24	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	-	-
25	(-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	-	-
26	(-) Imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa	48.997.968,79	36.872.396,65
27	IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	(18.442.156,85)	28.886.539,33

80. Apenas parte das antecipações a título de imposto de renda retido na fonte e recolhimento de estimativa mensal foram utilizadas para dedução do crédito tributário lançado porque o restante já compõe o crédito de saldo negativo de IRPJ do período, solicitado conforme PER/DCOMP 38733.91544.230419.1.7.02-3086 (AC 2017)8 .

81. A Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que institui a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, normatiza "Art. 29 A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda".

82. Com relação à CSLL, sobre o acréscimo anual da base de cálculo apurada no procedimento fiscal, relativa às perdas não técnicas, foi aplicada a alíquota de 9%, de acordo com o art. 3º, II, da Lei nº 7.689, de 1988, na redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, como demonstrado no arquivo "Anexo TVF CSLL".

83. Em síntese, a CSLL lançada no ajuste anual do ano-calendário 2017 corresponde a R\$ 10.399.154,16 conforme tabela na sequência:

Tabela 7 - CSLL LANÇADA

Ordem	Descrição	Apuração contribuinte - ECF	Resapuração Fiscalização
1	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	158.014.546,64	273.560.704,03
2	Adição de Créditos de CSLL sobre Depreciação Utilizados Anteriormente (Lei nº 11.051/2004, art. 1º, §§ 7º, 11 e 12)	14.221.309,20	24.620.463,36
3	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	14.221.309,20	24.620.463,36
4	DEDUÇÕES		
5	(-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 6º)	0,00	0,00
6	(-) Créditos sobre Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º)	0,00	0,00
7	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Prouni	0,00	0,00
8	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos da FFA	0,00	0,00
9	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração da Atividade de Serviços SFE - Eventos da FFA	0,00	0,00
10	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos do CIO	0,00	0,00
11	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração da Atividade de Serviços - SFE - Eventos do CIO	0,00	0,00
12	(-) Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)	0,00	0,00
13	(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (MP nº 1.858-6/1999, art. 19)	0,00	0,00
14	(-) CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)	50.082,57	50.082,57
15	(-) CSLL Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00	0,00
16	(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014		
17	(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014		
18	(-) CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	0,00	0,00
19	(-) CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Lei nº 10.833/2003, art. 33)	0,00	0,00
20	(-) CSLL Mensal Efetivamente Paga por Estimativa	18.138.393,31	14.171.226,63
21	CSLL A PAGAR	(3.967.166,88)	10.399.154,18

84. Apenas parte das antecipações a título de imposto de renda retido na fonte e recolhimento de estimativa mensal foram utilizadas para dedução do crédito tributário lançado porque o restante já compõe o crédito de saldo negativo de CSLL do período, solicitado conforme PER/DCOMP12489.04139.240419.1.3.03-34089.

85. As antecipações efetuadas pela companhia já compõem os créditos dos PERDCOMP de saldo negativo do período, conforme declarações. VI. Valor tributável - Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada

86. De acordo com os arts. 28 e 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, deve ser aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre os recolhimentos mensais por estimativa (IRPJ e CSLL) que deixaram de ser efetuados pelo contribuinte no período.

87. Assim, sobre as estimativas mensais relativas ao IRPJ e à CSLL, incidentes sobre as perdas não técnicas, que deixaram de ser recolhidas no período, foram aplicadas multas isoladas de 50% resumidas na tabela a seguir, e cujos demonstrativos de cálculo constam nos Arquivos "Anexo TVF IRPJ" e "Anexo TVF CSLL", partes integrantes deste Termo de Verificação Fiscal.

Tabela 8 - Multas isolada sobre não recolhimento de estimativas mensais – IRPJ - 2017

Período	Multa isolada lançada	
	IRPJ	CSLL
jan/17	2.656.986,79	956.515,24
fev/17	1.732.348,11	640.014,82
mar/17	1.156.019,69	424.013,29
abr/17	4.352.147,96	1.610.932,67
mai/17	1.242.796,91	458.162,92
jun/17	332.498,38	139.014,62
jul/17	1.961.755,76	717.298,81
ago/17	1.622.846,40	596.086,75
set/17	-	-
out/17	2.284.521,92	848.693,20
nov/17	1.088.478,92	419.368,04
dez/17	-	-

VII. Juros e Multa de ofício

88. Sobre os valores originais dos tributos foram aplicados juros de mora nos percentuais equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, nos termos do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e multa de 75%, de acordo com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

IMPUGNAÇÃO

A impugnante foi cientificada, em 20/09/2021 (fls.701), dos presentes lançamentos e inconformada com tais exigências, interpôs sua Impugnação (fls.707/760), tempestivamente, em 19/10/2021, alegando, conforme os trechos sintetizados abaixo, que:

4.1. Da Nulidade dos Autos de Infração em decorrência no Erro na Identificação da Base de Cálculo

23. O lançamento ora impugnado não pode prevalecer em razão do flagrante erro na identificação da base de cálculo, violando o artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"). 24. Nesse sentido, veja-se o conteúdo do artigo 142 do CTN que prevê a composição do lançamento: "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

25. Definindo o que vem a ser "matéria tributável", Fábio Fannucchi leciona: "A matéria tributável se subdivide em: acontecimento determinante da tributação e base de cálculo. O primeiro elemento se relaciona com o núcleo do fato gerador,

é elemento jurídico; o segundo é elemento econômico, representando a avaliação do que é tributável. Então, o lançamento se reportará à causa determinante da tributação e ao valor ser submetido à tributação. Deverá citar, para efeito de se revestir de maior clareza, os dispositivos legais permissivos da exigência tributária que ele declara estruturada."

26. Ou seja, o conceito de "matéria tributável" se subdivide em: acontecimento determinante da tributação e base de cálculo, sendo este segundo o é elemento econômico, que representa a avaliação do que é tributável.

27. Nessa esteira, o erro na descrição dos fatos referentes à base de cálculo é caracterizado como vício material, tendo em vista o erro no que diz a "matéria tributável". Lembre-se que a base de cálculo é um dos componentes da obrigação tributária, ocasião em que caso esta não exista, não existirá fato gerador, e, por consequência, não existirá tributo devido.

28. E foi exatamente isso que se apurou no lançamento consubstanciado nos autos de infração, tendo em vista que o lançamento fez menção equivocada sobre qual seria a base de cálculo correta do tributo, vez que desconsiderou a análise dos TOIs (fls. 470 a 513) e deixou de reconhecer a dedutibilidade dos valores acusados por esses documentos, que devem representar receitas para a Impugnante.

29. Com efeito, embora o fiscal tenha exigido, durante o processo de fiscalização, que a Impugnante apresentasse os TOIs, injustificadamente não os considerou na apuração do montante total da autuação.

30. Os valores dos TOIs apresentados no processo de fiscalização podem ser resumidos conforme a tabela abaixo, para o ano de 2017 (mais detalhes a respeito da apuração no Doc. 04):

<i>Período</i>	<i>TOIs (R\$)</i>
<i>Jan/17</i>	<i>2.625.243,07</i>
<i>Fev/17</i>	<i>1.543.347,66</i>
<i>Mar/17</i>	<i>1,007.318,55</i>
<i>Abr/17</i>	<i>926.962,82</i>
<i>Mai/17</i>	<i>4.987.887,86</i>
<i>Jun/17</i>	<i>2.906.343,65</i>
<i>Jul/17</i>	<i>2.335.609,81</i>
<i>Ago/17</i>	<i>4.009.485,53</i>
<i>Set/17</i>	<i>3.773.766,81</i>
<i>Out/17</i>	<i>3.796.415,76</i>
<i>Nov/17</i>	<i>2.205.289,88</i>
<i>Dez/17</i>	<i>1.781.010,47</i>
Total	31.898.681,87

31. Neste ponto, cumpre esclarecer que os TOIs são instrumentos de natureza regulatória utilizados pelas concessionárias de energia elétrica para comunicar os consumidores da apuração de irregularidades praticadas por esses consumidores que resultam em faturamento inferior ao real para as concessionárias. (...)

38. Assim que, nos casos em que é possível para a Impugnante o registro de irregularidades não técnicas em TOI, trata-se, em última análise, de verdadeira receita, pois os TOIs registram o direito de recebimento dos valores irregularmente encobertos pelos consumidores.

39. O direito de cobrança dos montantes decorrentes de TOIs dos consumidores, que é exercido regularmente pela Impugnante, comprova que as irregularidades constantes em TOIs, geram receitas para a Impugnante, que se submete à tributação do IRPJ e da CSLL.

40. Caso seja vedada a dedução das despesas com a aquisição da energia elétrica que não são imediatamente faturadas do consumidor em razão de irregularidades que vierem a ser registradas em TOI (e posteriormente cobradas via tarifa), se está, na prática, exigindo IRPJ e CSLL sobre os mesmos valores duas vezes: a primeira quando da vedação da dedutibilidade dessas perdas, e a segunda quando do faturamento das diferenças exigidas dos consumidores identificados.

41. Trata-se de inegável caso de bitributação dos montantes de energia elétrica indicada nos TOIs pois, repise-se, os TOIs são documentos regulatórios que registram de forma individualizada irregularidades praticadas por consumidores, e que servirão como base para a recuperação dos valores não pagos ou pagos a

menor face os consumidores que pratiquem as irregularidades. 01. Ao desconsiderar os TOIs em questão, houve violação não somente ao artigo 142 do CTN acima citado, mas, de diversos princípios, como, por exemplo, o da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, e moralidade insculpidos na Lei nº 9.784/99, que regem os processos administrativos e a conduta dos administradores públicos, conforme dispõe o seu artigo 2º: "Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

42. Nesses termos, a lavratura de um auto de infração é instrumento hábil de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, sendo necessário que a Administração Pública realize este ato administrativo em estrita observância à legislação que disciplina a sua forma, não podendo dela se afastar, sob pena de ser invalidado.

43. Assim, para que a autuação fosse válida deveria ser utilizada a correta base de cálculo, considerando-se os documentos comprobatórios acostados no processo, e não valores meramente calculados sem consideração dos fatos e da atividade da Impugnante, como fez no presente caso. Ou seja, faltaram requisitos inerentes à própria matéria tributável, indispensáveis ao lançamento, inclusive com erro na indicação da base de cálculo. 5.1. Da impossibilidade de glosa das despesas com as perdas não técnicas - ocorrência de bis in idem

46. Conforme será demonstrado na presente Impugnação, as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Impugnante.

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

48. Com efeito, a ANEEL considera a perda não técnica, dentro de um limite regulatório, como inerente à atividade de distribuição de energia elétrica, incluindo esse custo na tarifa de uso de distribuição de energia elétrica de todas as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica do país. Assim, a cada ciclo tarifário, a ANEEL analisa o desempenho das distribuidoras, de acordo com os critérios de cálculo indicados no Submódulo 2.6 do PRORET, que estabelece os montantes referentes às perdas não técnicas que cada empresa poderá recuperar por meio do repasse tarifário.

49. Na espécie, as perdas, sem distinção, são uma despesa intrínseca à atividade da Impugnante, como prestadora de serviço público de distribuição de energia elétrica, reconhecido pela ANEEL e admitida nas normas legais regulatórias,

cobrada do consumidor de energia via tarifa, fazendo com que a sua recuperação, então, ocorra imediatamente por meio do seu faturamento.

50. Resumidamente, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Impugnante dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL.

51. Quanto a esse ponto, vale destacar que, como a Impugnante recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRFJ e da CSLL implicaria tributar a Impugnante duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores. (...)

56. Nesse contexto, evidente que o valor das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante é plenamente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em especial por se tratar de despesas usuais e normais às atividades da Impugnante e que geram receitas tributáveis.

57. Dessa forma, glosar os custos/despesas decorrentes das perdas não técnicas, sem reduzir proporcionalmente o valor da receita auferida, configura um bis in idem, o que deve ser afastado, com o cancelamento da autuação. 5.2. Dedutibilidade dos valores das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e CSLL

58. A fiscalização fundamentou o Auto de Infração no artigo 249 do RIR/99, que determina que devem ser adicionados custos, despesas, encargos, perdas, provisões e quaisquer outros valores que não sejam dedutíveis. Sustenta ainda, por meio do TVF, que as perdas não técnicas têm natureza de perdas decorrentes de furto, cuja dedutibilidade dependeria do cumprimento dos requisitos do artigo 47, parágrafo 3º da Lei nº 4.506/64.

59. Todavia, conforme se passará a demonstrar não assiste razão à fiscalização, pois as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Impugnante. (...) 5.2.1. Dedutibilidade de despesas usuais e normais à atividade da Impugnante – artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18

63. Como regra geral o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, reproduzido no artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18, estabelece que as despesas operacionais são dedutíveis desde que as despesas sejam: (i) necessárias à atividade da sociedade e à manutenção da fonte produtora; (ü) pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; e (iii) usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

64. Sendo observadas tais condições, apenas serão indedutíveis, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas que estejam expressamente enumeradas na legislação. Em outras palavras, na falta de previsão expressa, a despesa é dedutível, desde que observados os requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18: "Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). §2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem." 65. Comentando o artigo 299 do RIR/99, Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que existem três regras gerais básicas para que despesas sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, quais sejam: (i) serem despesas necessárias; (ii) serem comprovadas e escrituradas; e (iii) serem debitadas no período-base competente2 .

66. Acerca do tema, foi editado o Parecer Normativo do Coordenador Geral do Sistema de Tributação ("CST") nº 32, de 17 de agosto de 1981, que define que: "(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio." E conclui "que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária".

67. Portanto, as despesas necessárias, usuais e normais são aquelas relacionadas a qualquer transação ou operação necessária às atividades principais ou acessórias às fontes produtoras de rendimentos, verificada comumente, no tipo de operação ou transação efetuada, sendo habitual na espécie de negócio. (...) 72. Nesse contexto, tendo em vista que as perdas não técnicas incorridas pela Impugnante no exercício regular de suas atividades são usuais e normais, deve-se admitir a dedutibilidade de tais perdas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. 73. Importante destacar que a questão da violência e a impotência da Impugnante em combater boa parte dos furtos de energia elétrica que sofre são uma realidade, e não meras alegações da Impugnante no intuito de possibilitar a dedução das perdas não técnicas incorridas, conforme se comprova pelos documentos anexados à presente impugnação.

81. A ANEEL como a Agência Reguladora do Setor Elétrico, que tem o conhecimento e domínio das operações com energia elétrica e de todo o arcabouço legal e regulatório, ao incluir as perdas não técnicas na tarifa, a

exemplo do que faz com a perda técnica, admite a existência da perda não técnica, em níveis razoáveis, e que não são passíveis de serem gerenciáveis, ou seja, está demonstrado, e de acordo com o próprio órgão regulador, que essas perdas não técnicas são uma consequência inevitável da atividade desenvolvida pela Impugnante.

82. Ora, como seria possível conceber que a ANEEL permitisse que custos e despesas alheios às atividades da distribuidora fossem repassados para as tarifas, onerando assim o consumidor?!

83. O artigo 7º, parágrafo único do Decreto nº 9.022/17, corrobora esse entendimento, ao dispor que: "Art. 7º - (...) Parágrafo único. Na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso dos sistemas de transmissão ou distribuição de que trata o caput, serão consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte e das perdas de energia elétrica, além dos encargos de conexão e dos encargos setoriais, conforme regulamentação da ANEEL." (grifos da Impugnante). (...)

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

88. Tanto é assim que a própria fórmula de cálculo estabelecida pela ANEEL no submódulo 2.6 do PRORET é baseada nas variáveis socioeconômicas de cada uma das áreas de concessão, conforme se depreende dos trechos do Relatório sobre Perdas de Energia Elétrica na Distribuição destacados acima.

89. Ora, a própria ANEEL, após analisar os níveis de eficiência que entende que as concessionárias deveriam obter no combate às perdas não técnicas, permite o repasse das perdas não técnicas para o preço das tarifas, como conceber que tais perdas não são usuais e normais às atividades da Impugnante?! 90. Nesse contexto, considerando-se que as perdas não técnicas são perdas usuais e normais às atividades da Impugnante, ao contrário do que pleiteia a fiscalização, aplica-se ao caso concreto o caput do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, que permite a dedutibilidade de despesas necessárias, usuais e normais do contribuinte. (...)

95. Na espécie, as perdas, sem distinção, são uma despesa, como demonstrado, intrínseca à atividade da Impugnante, como prestadora de serviço público de distribuição de energia elétrica, reconhecido pela ANEEL e admitida nas normas legais regulatórias, cobrada do consumidor de energia via tarifa, fazendo com que a sua recuperação, então, ocorra imediatamente por meio do seu faturamento.

96. Nesse contexto, evidente que o valor das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante é plenamente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em

especial por se tratarem de despesas usuais e normais às atividades da Impugnante e que geram receitas tributáveis.

97. Embora fosse desnecessário, como se demonstrará a seguir, o próprio legislador e a jurisprudência reconhecem que, em alguns casos específicos, perdas como aquelas incorridas pela Impugnante são inerentes às suas atividades, sendo-lhes garantida, a dedutibilidade de tais valores.

98. Além disso, ainda que o parágrafo 3Q do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 fosse aplicável ao presente caso, a Impugnante teria cumprido todos os requisitos ali previstos para a dedutibilidade de suas perdas, conforme se demonstrará a seguir.

5.2.2. Aplicabilidade da regra sobre a dedutibilidade de quebras e perdas - artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18

99. Como mencionado anteriormente, o legislador reconheceu expressamente que perdas, tal como aquelas incorridas pela Impugnante, por se tratar de despesas usuais, normais e necessárias, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 46 da Lei nº 4.506/64, reproduzido no artigo 291 do RIR/99, e posteriormente pelo artigo 303 do RIR/18, que prevê: Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI): I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio; II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

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

100. Depreende-se, portanto, que o 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18, trata de duas hipóteses relativas a perdas e quebras, nas quais o custo dos produtos atingidos pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e CSLL: (i) perdas e quebras razoáveis, apuradas de acordo com a natureza do bem e a atividade do contribuinte, e verificadas na fabricação, manuseio ou transporte; e (ff) perdas e quebras por deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguro.

101. Nesse contexto, ainda que o artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18, não se refira expressamente às perdas não técnicas incorridas pelas distribuidoras de energia, evidente que suas disposições podem ser aplicáveis à Impugnante, na medida em que tais perdas são ocasionadas no processo de produção e venda da energia elétrica pela Impugnante. (...)

106. Ainda que fosse necessária a elaboração de laudo - o que se admite apenas a título de argumentação - no caso da Impugnante não restam dúvidas de que tais laudos seriam totalmente dispensáveis, uma vez que a própria ANEEL reconhece a razoabilidade das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante, autorizando, inclusive, o repasse dos seus valores ao preço da tarifa. (...)

112. Tampouco se pode dizer que eventuais perdas não técnicas sobre as quais a ANEEL não determina o repasse à tarifa são perdas de características irrazoáveis. Isto porque, não são perdas decorrentes de caprichos, excessos ou descaso por parte da Impugnante, mas perdas decorrentes de situações de alta complexidade, como furtos de energia ocorridos em localizações de difícil ou impraticável acesso, erros de medição ou faturamento normais da atividade e outras ineficiências do gênero.

113. São perdas decorrentes de situações plausíveis, normais e, se inevitáveis diante dos fatos inerentes à atividade da Impugnante. (...)

115. Em virtude de todo o acima exposto, resta evidente o direito da Impugnante de deduzir as perdas não técnicas que são totalmente razoáveis considerando-se a natureza da atividade de distribuição de energia elétrica. 5.2.3. Dedutibilidade de despesas com desfalque, apropriação indébita e furto – artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18 116.

Não obstante todo o exposto até o presente momento, ainda que se entendesse pela aplicabilidade artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, o que também se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante teria o direito à dedutibilidade das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mantido.

117. Neste ponto é importante destacar que o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 36 do RIR/18, sequer deveria ser cogitado para as perdas não técnicas de natureza regulatória, a respeito das quais a ANEEL reconhece sua razoabilidade (aliás, reconhece muito mais do que isso, reconhece seu caráter inevitável, intrínseco, alheio à responsabilidade da Impugnante, mas absolutamente necessárias à sua atividade). Este aspecto, com o devido respeito, sequer deveria ser objeto da discussão trazida pelos Autos de Infração. 118. Não apenas o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, suscitado pela fiscalização, é inaplicável pois se está diante de hipótese mais bem descrita pelos artigos abordados nos itens anteriores, como a norma é inaplicável por sua própria natureza.

119. Primeiramente porque diferentemente dos casos típicos aos que se aplica a norma, a Impugnante registra perdas em razão de obrigação legal de atender à totalidade do mercado consumidor, mesmo a parte que pratica irregularidades e dá ensejo a essas perdas. Nesse sentido, Sérgio André Rocha (Doe. 07): "(...) ao contrário das situações normais em que se verificam esses tipos de ilícito no caso das distribuidoras de energia elétrica há uma obrigação legal, regulatória e contratual de realização das operações que geram os desvios de energia. Ou seja, faz-se a operação já se sabendo, de antemão, que uma parcela da energia será desviada, mas não por vontade, liberalidade ou leniência, e sim por obrigação, dever jurídico assumido junto ao poder público."

120. Ademais, o artigo trata sobre a dedutibilidade de perdas com desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros. São situações que têm

como identidade o fato de, em situações típicas, serem situações ilícitas que impedem a circulação ou uso do objeto furtado ou desapropriado. (...)

126. No entanto, visto que a aplicação do referido artigo foi suscitada pela fiscalização e por amor ao debate, a Impugnante passará a demonstrar que mesmo com a inadequada aplicação do artigo 364 do RIR/99, deverá ser cancelada a glosa das despesas decorrentes de perdas não técnicas.

127. De acordo com a fiscalização, a Impugnante não teria cumprido os requisitos previstos no referido artigo, pois "a dedução de furtos de energia elétrica do lucro real somente pode ocorrer se o sujeito passivo fizer prova de que comunicou à autoridade policial a qualificação ou, ao menos, indícios de autoria da infração por empregado ou terceiro, o que não ocorreu no presente caso" (fls. 38).

128. O artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, determina que: "Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 1964, art 47, § 3º)." 129. Depreende-se da leitura do referido artigo que o legislador criou uma exceção à regra geral de dedutibilidade disposta no artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/99, fato confirmado pela própria fiscalização, estabelecendo que, nos casos de desfalque, apropriação indébita e furto, somente será possível deduzir tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se (i) o prejuízo tenha sido causado por empregados ou terceiros; e (ii) o contribuinte tenha instaurado inquérito nos termos da legislação trabalhista ou apresentado queixa perante a autoridade policial. (...)

132. Portanto, a Impugnante está segura de que, no mínimo, os TOIs apresentados deveriam ter sido considerados pelas autoridades fiscais, reduzindo-se, por consequência, de forma significativa os valores objeto dos autos de infração ora impugnados.

133. Como se não bastasse, não poderia ter sido totalmente desconsiderada a notificação apresentada perante a Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo - SESP, informando sobre a ocorrência de furtos de energia elétrica durante o período autuado, sob a alegação de que a Impugnante deveria ter indicado, de forma individualizada, a autoria do crime de furto, sob pena de não ser válida a queixa da Impugnante. (...)

143. Assim, não merece prosperar a alegação da fiscalização no sentido de que a identificação dos responsáveis pelos furtos em sua queixa perante a autoridade policial seria requisito necessário para a dedutibilidade das respectivas perdas.

144. Em verdade, resta evidente que, caso o contribuinte comprove que notificou a existência de furtos e que tal notícia se referia a atos praticados por terceiros (ou até mesmo por seus empregados), a dedução das perdas por furto está expressamente autorizada pela legislação fiscal. (...) 155. A suposta obrigação de identificar o responsável pelos furtos no momento da notícia-crime é uma

situação típica de obrigação impossível, na medida em que (i) é ilegal, pois artigo 364 do RIR/99 não prevê esse requisito para ser possível realizar a dedução; (ü) desarrazoada ante à realidade das áreas de risco do Estado de São Paulo, nas quais os prestadores de serviços da Impugnante são ameaçados e, por vezes, impedidos de realizar o seu trabalho, sofrendo agressões físicas e verbais. (...)

157. No mais, não merece prosperar a alegação de que a apresentação da notificação da Impugnante teria sido extemporânea, pois apresentada somente em 2018, uma vez que a legislação fiscal não impõe prazo para a apresentação da queixa, exigindo tão somente que ela seja apresentada. Abaixo, o trecho do TVF em que a fiscalização trata do "lapso temporal" (fl. 37): "Também é de notar que o lapso temporal entre os eventos, ocorridos entre 2014 e 2017, e a notificação à polícia ocorrida em 20/08/2018, corroboram o fato de que a notificação foi meramente protocolar, sendo tal data inclusive posterior ao fato gerador do imposto de renda sob exame, 31/12/2017"

158. Por falta de previsão legal, não pode a fiscalização pretender impedir a dedutibilidade das perdas não técnicas incorridas pela Impugnante com base na alegação de que a queixa teria sido genérica e intempestiva! Com todo o respeito, não cabe à fiscalização se imiscuir na atuação da autoridade policial, para valorar a notificação apresentada pela Impugnante e nem desqualificar o trabalho realizado. (...)

165. Tendo em vista o exposto acima, e, considerando-se que a Impugnante apresentou notificação relatando os furtos que sofre, resta evidente que cumpriu todos os requisitos previstos no artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, de modo que é totalmente insubsistente a alegação da fiscalização. (...)

5.3. Inaplicabilidade das disposições do artigo 364 do RIR/99 para a CSLL, reproduzido no artigo 376 do RIR/18

168. Adicionalmente aos argumentos mencionados acima, especificamente com relação à CSLL, a Impugnante destaca que as glosas realizadas pela fiscalização - seja em relação às perdas não técnicas, seja em relação às obrigações especiais - são aplicáveis à CSLL, na medida em que a legislação fiscal não autoriza a adição das referidas despesas na base de cálculo desse tributo.

169. Nesse sentido, é importante destacar que a base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, é o resultado do exercício apurado de acordo com as regras estabelecidas pela legislação comercial, ajustado por determinadas adições e exclusões previstas não somente nessa lei, mas em diversos diplomas legais.

170. De modo geral, as despesas que compõem o lucro líquido não devem ser estranhas à atividade da sociedade ou implicar mera liberalidade. Uma vez cumprido este requisito, em virtude do disposto no artigo 2º da Lei nº 7.689/98, as despesas somente seriam indedutíveis da base de cálculo da CSLL caso houvesse previsão expressa nesse sentido, em legislação que trata dessa contribuição

171. Recentemente, o artigo 50 da Lei 12.973/14 passou a determinar expressamente que os novos comandos legais atinentes ao IRPJ previstos nessa lei devem ser aplicados para a CSLL também¹¹. Tal técnica legislativa demonstra que os comandos legais relacionados com o IRPJ não são aplicáveis de forma automática para CSLL, de tal sorte que restrições e previsões de qualquer natureza do IRPJ somente devem ser estendidas para a CSLL caso haja legislação em vigor dispondo nesse sentido, confirmando que não há uma coincidência necessária entre o lucro real e a base de cálculo da CSLL, uma vez que, juridicamente, esses conceitos representam grandezas notadamente independentes e diferentes no ordenamento jurídico nacional.

172. Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil, editou a Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017, a qual dispõe em seu artigo 3Q que "ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ". Ratificando o entendimento de que as normas do IRPJ não são aplicáveis automaticamente para a CSLL, e que em uma situação de conflito entre normas, prevalece a norma específica para a CSLL.

173. Nesse contexto, ainda que os valores glosados pudessem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, o que se admite apenas para fins de argumentação, a vedação prevista nele não seria aplicável à CSLL, por falta de previsão expressa nesse sentido. 5.4. Da Inaplicabilidade da multa isolada: Concomitância de multa isolada e de multa de ofício

174. Como já relatado, além da cobrança dos débitos de IRPJ e de CSLL, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora, a autoridade fiscal pretende também a imposição de multa isolada de 50%, em razão de a Impugnante ter deixado de recolher valores de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL em decorrência da dedutibilidade das despesas ora discutidas.

175. O suposto não recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL decorre, portanto, exclusivamente da infração apurada no lançamento ora impugnado, a qual já foi devidamente apenada com a multa de ofício de 75%.

176. Assim, ao exigir tal penalidade (75% de multa de ofício), a autoridade fiscal já está punindo a Impugnante por ter deixado de recolher os valores supostamente devidos a título de IRPJ e de CSLL, de modo que a exigência da multa isolada de 50% importa em imposição de dupla penalidade pela mesma infração, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado bis in idem punitivo.

177. Tal multa deve, assim, ser aplicada apenas ao longo no ano-calendário correspondente e nas hipóteses em que do lançamento não decorre exigência de tributo. Justamente por ser exigida isoladamente é que recebe a denominação de multa isolada.

178. No entanto, esse não é o caso dos autos de infração ora impugnados, nos quais está sendo indevidamente imposta dupla penalidade à Impugnante. (...)

184. Diante do exposto, resta claro que a multa isolada aplicada em razão da suposta falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL deve ser cancelada, ainda que parcialmente, sob pena de incorrer em bin in idem ou, ao menos, em razão de afronta ao princípio consunção, conforme vem sendo decidido pelo CARF e pelo STJ. 5.5. Da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício 185. Por fim, muito embora os presentes autos de infração não tenham sido lavrados com a cobrança de juros sobre a multa imposta à Impugnante, as autoridades fiscais, como regra geral, imputam a cobrança de juros sobre as multas nos casos em que a exigência fiscal é mantida. Dessa forma, na remota hipótese de os créditos tributários ora combatidos serem mantidos, a Impugnante, desde já, insurge-se contra essa forma absurda de cálculo que vem sendo utilizada pelas autoridades fiscais.

186. Nesse sentido, importante destacar que a cobrança de juros sobre as multas carece de fundamento legal, porque o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do Código Tributário Nacional, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor do tributo (principal) lançado. Confira-se:

"Art. 61 Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. §1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. §2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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." "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."

187. Como pode-se observar, ao fazer referência aos "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas se refere ao tributo em si. (...)

194. Da leitura das normas acima transcritas, é possível perceber que, conforme autorizado pelo próprio artigo 161, do Código Tributário Nacional, há lei dispendo de modo diverso, alterando a forma de cálculo dos juros de mora, que passaram a ser cobrados apenas sobre os tributos e contribuições sociais, o que obviamente não inclui eventuais multas aplicadas sobre os mesmos.

195. A legislação federal em vigor não autoriza, portanto, a aplicação dos juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.

196. Ora, a legislação prevê a incidência de juros de mora apenas sobre a multa isolada, como previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/96: "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".

197. Fosse a intenção do legislador fazer incidir juros de mora sobre a multa de ofício, qual teria sido a razão da edição de dispositivo específico sobre aplicação dos acréscimos moratórios sobre a multa lançada isoladamente? É a dicção e teleologia do caput do artigo 43 supratranscrito.

198. Por mais essa razão, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício que porventura seja lançada pelas autoridades fiscais posteriormente à apresentação da presente Impugnação. E finaliza sua impugnação pedindo que os Autos de Infração sejam declarados nulos, ou, ao menos, que seja reduzida a base de cálculo do lançamento em conformidade com os valores objeto dos TOIs; que seja cancelado a parcela do suposto crédito tributário de CSLL; e se forem mantidos os lançamentos, que pelo menos, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício; e por último, que seja cancelada a multa isolada aplicada em conjunto com a multa de ofício.

A 5ª TURMA/DRJ08 julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, cuja decisão segue a seguir ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

As perdas não técnicas, isto é, aquelas decorrentes de fatos alheios ao processo de distribuição de energia elétrica, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto, exceto se comprovadamente decorrentes de furtos de energia representados à autoridade policial. Não caracterizam essa representação comunicados meramente protocolares, sem a individualização dos fatos ilícitos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

As perdas não técnicas, isto é, aquelas decorrentes de fatos alheios ao processo de distribuição de energia elétrica, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto, exceto se comprovadamente decorrentes de furtos de energia representados à autoridade policial. Não caracterizam essa representação comunicados meramente protocolares, sem a individualização dos fatos ilícitos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO VINCULANTE. APLICÁVEL A FATOS GERADORES PRETÉRITOS A 2007.

É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário. Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção. O disposto na Súmula nº 105 do CARF, além de não vincular a primeira instância de julgamento, por não lhe ter sido atribuído caráter vinculante por portaria do Ministro da Economia, aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Devida a incidência de juros de mora, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo o provimento do recurso nos seguintes termos:

(...)4. Preliminarmente

4.1. Da Nulidade dos Autos de Infração em decorrência no Erro na Identificação da Base de Cálculo

(...) 52. Desta forma, ao desconsiderar os TOIs, a fiscalização incorreu em vício insanável, motivo pelo qual deverá ser reconhecida a nulidade dos Autos de Infração ora impugnados.

5. Do Direito 5.1.

Da impossibilidade de glosa das despesas com as perdas não técnicas - ocorrência de bis in idem

(...)

64. Nesse contexto, evidente que o valor das perdas não técnicas incorridas pela Recorrente é plenamente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em especial por se tratar de despesas usuais e normais às atividades da Recorrente e que geram receitas tributáveis.

65. Dessa forma, glosar os custos/despesas decorrentes das perdas não técnicas, sem reduzir proporcionalmente o valor da receita auferida, configura um bis in idem, o que deve ser afastado, com o cancelamento da autuação.

5.2. Dedutibilidade dos valores das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e CSLL

(...)69. Reitere-se que as perdas não técnicas (ou comerciais) não ocorrem por falta de gestão ou por qualquer sorte de ineficiência da Recorrente, mas pelas dificuldades existentes, em todos os Estados, de se acessar determinadas localidades, principalmente nas áreas de baixa concentração econômica, que em alguns casos, nem o Estado com uso da força policial consegue adentrar. Exatamente por isso, a ANEEL considera a perda não técnica, dentro de um limite regulatório, como inerente à atividade de distribuição de energia elétrica, incluindo esse custo na tarifa de uso de distribuição de energia elétrica de todas as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica do país.

70. Além disso, ainda que se aceitasse que tais perdas não são inerentes às atividades das concessionárias, evidente que a Recorrente cumpriu o requisito, imposto pelo artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64, que permite a dedutibilidade das perdas decorrentes de furtos, na medida em que notificou as autoridades da existência de crime perante a Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social (SESP) para que fossem tomadas as medidas cabíveis, conforme demonstrado ao longo da fiscalização.

5.2.1. Dedutibilidade de despesas usuais e normais à atividade da Recorrente - artigo 299 do RIR/99, refletido no artigo 311 do RIR/18

(...)104. Nesse contexto, evidente que o valor das perdas não técnicas incorridas pela Recorrente é plenamente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em especial por se tratarem de despesas usuais e normais às atividades da Recorrente e que geram receitas tributáveis.

105. Embora fosse desnecessário, como se demonstrará a seguir, o próprio legislador e a jurisprudência reconhecem que, em alguns casos específicos, perdas como aquelas incorridas pela Recorrente são inerentes às suas atividades, sendo-lhes garantida, a dedutibilidade de tais valores.

106. Além disso, ainda que o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 fosse aplicável ao presente caso, a Recorrente teria cumprido todos os requisitos ali previstos para a dedutibilidade de suas perdas, conforme se demonstrará a seguir.

5.2.2. Aplicabilidade da regra sobre a dedutibilidade de quebras e perdas – artigo 291 do RIR/99, refletido no artigo 303 do RIR/18 107. Como mencionado anteriormente, o legislador reconheceu expressamente que perdas, tal como aquelas incorridas pela Recorrente, por se tratar de despesas usuais, normais e necessárias, são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 46 da Lei nº 4.506/64, reproduzido no artigo 291 do RIR/99, e posteriormente pelo artigo 303 do RIR/18, que prevê:

(...)

123. Em virtude de todo o acima exposto, resta evidente o direito da Recorrente de deduzir as perdas não técnicas que são totalmente razoáveis considerando-se a natureza da atividade de distribuição de energia elétrica.

5.2.3. Dedutibilidade de despesas com desfalque, apropriação indébita e furto – artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18 124. Não obstante todo o exposto até o presente momento, ainda que se entendesse pela aplicabilidade artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, o que também se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrente teria o direito à dedutibilidade das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mantido.

125. Neste ponto é importante destacar que o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 36 do RIR/18, sequer deveria ser cogitado para as perdas não técnicas de natureza regulatória, a respeito das quais a ANEEL reconhece sua razoabilidade (aliás, reconhece muito mais do que isso, reconhece seu caráter inevitável, intrínseco, alheio à responsabilidade da Recorrente, mas absolutamente necessárias à sua atividade). Este aspecto, com o devido respeito, sequer deveria ser objeto da discussão trazida pelos Autos de Infração.

126. Não apenas o artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, suscitado pela fiscalização, é inaplicável pois se está diante de hipótese mais bem

descrita pelos artigos abordados nos itens anteriores, como a norma é inaplicável por sua própria natureza.

127. Primeiramente porque diferentemente dos casos típicos aos que se aplica a norma, a Recorrente registra perdas em razão de obrigação legal de atender à totalidade do mercado consumidor, mesmo a parte que pratica irregularidades e dá ensejo a essas perdas. Nesse sentido, Sérgio André Rocha (Doc. 09):

(...)

173. Tendo em vista o exposto acima, e, considerando-se que a Recorrente apresentou notificação relatando os furtos que sofre, resta evidente que cumpriu todos os requisitos previstos no artigo 364 do RIR/99, refletido no artigo 376 do RIR/18, de modo que é totalmente insubsistente a alegação da fiscalização.

174. Destaque-se, por fim, que a apresentação de notificação tem a finalidade de comprovar o prejuízo do contribuinte, configurando uma mera cautela da legislação fiscal para resguardar a autenticidade das informações, conforme entendimento manifestado pelo CARF no Acórdão nº 101-93.797, de 17.04.2002, acima citado.

175. Neste sentido, só se pode concluir que a fundamentação da fiscalização para autuar a Recorrente sob o argumento de que a queixa apresentada é genérica e, supostamente, extemporânea é uma frontal violação ao artigo 50 da Lei nº 9.784/99, vez que carece de fundamentação legal e motivação. Fato é que o único requisito legal para a dedução das perdas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi devidamente cumprido, qual seja, a apresentação da queixa relacionada ao furto de energia do período autuado. Portanto, a apresenta autuação carece claramente de motivação, razão pela qual merece ser cancelada.

5.3. Inaplicabilidade das disposições do artigo 364 do RIR/99 para a CSLL, reproduzido no artigo 376 do RIR/18 176. Adicionalmente aos argumentos mencionados acima, especificamente com relação à CSLL, a Recorrente destaca que as glosas realizadas pela fiscalização - seja em relação às perdas não técnicas, seja em relação às obrigações especiais - são aplicáveis à CSLL, na medida em que a legislação fiscal não autoriza a adição das referidas despesas na base de cálculo desse tributo.

177. Nesse sentido, é importante destacar que a base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, é o resultado do exercício apurado de acordo com as regras estabelecidas pela legislação comercial, ajustado por determinadas adições e exclusões previstas não somente nessa lei, mas em diversos diplomas legais.

(...)

180. Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil, editou a Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017, a qual dispõe em seu artigo 3º que “ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento

estabelecidas para o IRPJ”. Ratificando o entendimento de que as normas do IRPJ não são aplicáveis automaticamente para a CSLL, e que em uma situação de conflito entre normas, prevalece a norma específica para a CSLL.

181. Nesse contexto, ainda que os valores glosados pudessem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, o que se admite apenas para fins de argumentação, a vedação prevista nele não seria aplicável à CSLL, por falta de previsão expressa nesse sentido.

5.4. Da Inaplicabilidade da multa isolada: Concomitância de multa isolada e de multa de ofício

(...)

192. Diante do exposto, resta claro que a multa isolada aplicada em razão da suposta falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL deve ser cancelada, ainda que parcialmente, sob pena de incorrer em bin in idem ou, ao menos, em razão de afronta ao princípio consunção, conforme vem sendo decidido pelo CARF e pelo STJ.

5.5. Da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

(...)

208. Diante do exposto, resta evidente que a eventual cobrança de juros sobre a multa de ofício não pode subsistir, uma vez que não há fundamento legal que autorize tal imposição.

6. Do Pedido

209. Ante todo o exposto, a Recorrente requer sejam julgados integralmente insubsistentes os lançamentos, com a consequente reforma do acórdão ora recorrido, na medida em que são indevidas as glosas realizadas pela fiscalização.

210. No mínimo, requer a Recorrente que:

(i) Sejam declarados nulos os Autos de Infração em virtude do erro na base de cálculo da apuração dos supostos créditos tributários, ou, ao menos, seja reduzida a base de cálculo do lançamento para a exclusão dos valores objeto dos TOIs.

(ii) Seja cancelado a parcela do suposto crédito tributário de CSLL, pois não há previsão para a adição das despesas glosadas à base de cálculo desse tributo.

(iii) Caso seja mantido o lançamento, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09/11/2010.

(iv) Subsidiariamente, requer-se o cancelamento da multa isolada aplicada em conjunto com a multa de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Conselheiro Relator

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 1634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Inicialmente, a recorrente suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração alegando para tanto que houve erro na Identificação da Base de Cálculo, nos seguintes termos, *in verbis*:

29. Nessa esteira, o erro na descrição dos fatos referentes à base de cálculo é caracterizado como vício material, por representar erro na “matéria tributável”. Lembre-se que a base de cálculo é um dos componentes da obrigação tributária. Assim, caso não haja base de cálculo, não existirá fato gerador, e, por consequência, não existirá tributo devido.

30. E foi exatamente isso que se apurou no lançamento consubstanciado nos autos de infração, tendo em vista que o lançamento fez menção equivocada sobre qual seria a base de cálculo correta dos tributos, vez que desconsiderou a análise dos **TOIs (fls. 470 a 513)** e deixou de reconhecer a dedutibilidade dos valores acusados por esses documentos, que devem representar receitas para a Recorrente.

31. Com efeito, embora o fiscal tenha exigido, durante o processo de fiscalização, que a Recorrente apresentasse os TOIs, injustificadamente não os considerou na apuração do montante total da autuação. Sobre esse ponto, o acórdão ora recorrido concluiu que os TOIS apresentados pela Recorrente não seriam suficientes para atender as exigências presentes no Parecer Normativo CST nº 50/1973 que, em interpretação do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, elenca como pressupostos para a exclusão de perdas incorridas por desfalque, apropriação indébita, furto:

(i) existência de prejuízo;

(ii) imputabilidade da autoria do empregado ou de terceiros; e

(iii) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial.

32. Ocorre que, a partir da leitura do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, verifica-se que a norma apenas elenca como pressuposto ao reconhecimento da natureza operacional da despesa a existência de “inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial”. Não há, portanto, qualquer respaldo legal que fundamente as previsões contidas nos itens “i” e “ii” acima.

33. A respeito do item “iii”, embora a Recorrente tenha apresentado Notificação junto à Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social reportando os furtos sofridos, a autoridade julgadora concluiu que a comunicação não seria suficiente para atender a exigência legal, por não indicar a autoria e a individualização dos crimes, bem como por ter sido apresentada em exercício posterior aos delitos.

34. No entanto, o dispositivo em questão apenas exige a apresentação de queixa perante a autoridade policial. Adentrando-se à definição penal de queixa (...)

50. Assim, para que a autuação fosse válida deveria ser utilizada a correta base de cálculo, considerando-se os documentos comprobatórios acostados no processo, e não valores meramente calculados sem consideração dos fatos e da atividade da Recorrente, como fez no presente caso. Ou seja, faltaram requisitos inerentes à própria matéria tributável, indispensáveis ao lançamento, inclusive com erro na indicação da base de cálculo.

(...)52. Desta forma, ao desconsiderar os TOIs, a fiscalização incorreu em vício insanável, motivo pelo qual deverá ser reconhecida a nulidade dos Autos de Infração ora impugnados.

No entanto, entendo que a nulidade suscitada deve ser rejeitada.

Ao que parece a irresignação da recorrente reside no fato de que a nulidade suscitada dos Autos de Infração em decorrência no erro na identificação da base de cálculo teria

ocorrido porque a fiscalização desconsiderou a análise dos TOIs (fls. 470 a 513) e deixou de reconhecer a dedutibilidade dos valores indicados por esses documentos, bem como se insurge com a exigência do Acórdão quando determina a necessidade do atendimento dos requisitos de “imputabilidade da autoria do empregado ou de terceiros”; e “existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial”, quando tais critérios não estariam previsto na norma contida no parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964.

No entanto, não procede a queixa do recorrente a respeito da desconsideração da análise dos TOIs (fls. 470 a 513), a bem da verdade os TOIs foram devidamente analisados, porém, aos olhos do fisco e da DRJ, eles foram considerados insuficientes para atender o requisito da permissão da dedutibilidade no que se refere as perdas não operacionais por furto na transmissão e distribuição de energia nos termos do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964.

Assim, aos olhos deste relator a negativa qualitativa da prova não é motivo para a configuração da nulidade pretendida, isso porque ao acolher o argumento da então impugnante, a DRJ promoveu a dilaetividade pretendida no processo administrativo fiscal ao enfrentar efetivamente a análise da prova, mas entendeu que não restou devidamente comprovada os requisitos de dedutibilidade das perdas não operacionais.

Vale destaca ainda, que a robustez da prova anexada pelo contribuinte e a sua validade, bem como a necessidade do atendimento dos requisitos de “imputabilidade da autoria do empregado ou de terceiros”; e “existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial” que podem eventualmente refletir nos efeitos modificativos de seu direito são situações que serão analisadas no curso do presente Acórdão porque são inerentes ao próprio mérito debatido, tudo em prestígio aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Nesse sentido, entendo que a preliminar deve ser rejeitada.

MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o Acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação do contribuinte sob o **fundamento de que as perdas técnicas integram o custo na prestação de serviços de distribuição de energia, nos termos do art. 46, V da Lei nº 4.506, de 1964, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. Já as perdas não técnicas, que são associadas a furtos de energia, erros de medição, erros no processamento de faturamento; estas não podem ser consideradas como custo das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados, vez que não decorrem de aquisição, produção e venda dos bens e serviços.**

Além disso, a decisão de primeira instância manteve a autuação pontuando que a **recorrente não faria jus a dedutibilidade de despesas não técnicas** (ou comerciais, decorrentes de furto ou fraude, como ligação clandestina, desvio de rede, adulteração de medidor etc.) e de erros de medição e faturamento) porque, em que pese tenha registrado os TOIs (Termos de

Ocorrência de Irregularidades), a fiscalização entendeu que os registros **havam sido extemporâneos** já que os furtos teriam ocorrido entre 2014 e 2017 e o registro apenas foi realizado em 2018.

Ademais, o *decisium* trouxe fundamentos que os TOIs (Termos de Ocorrência de Irregularidades) **teriam sido registrados de forma genérica já que não haveria a individualização de informações mínimas dos ocorridos e, tampouco identificava os autores do furto**, portanto não estaria atendido o requisito da permissão da dedutibilidade no que se refere as perdas não operacionais por furto na transmissão e distribuição de energia nos termos do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, *in verbis*:

Na espécie, a impugnante apresentou cópia (fls.138/139), em 20/08/2018, de Notificação sobre furto de Energia Elétrica junto a SESP (Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social), que versa sobre furtos de energia ocorridos entre os anos de 2014 a 2017.

Interessante notar que, além de o lapso temporal entre os eventos ocorridos e as notificações à polícia chegar a ser de anos, o que de antemão já afastaria a subsunção ao disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. (notificação protocolada em 20/08/2018 abrangendo os anos de 2014 a 2017); durante a discussão do presente caso, na sessão de julgamento, chegou-se à conclusão de que as queixas apresentadas pela impugnante tiveram caráter meramente protocolar, para se enquadrar na exigência legal. Tal fato resta cristalino quando se vê que a impugnante se preocupou em protocolar duas notificações em meses subsequentes: a primeira queixa apresentada em 20/07/2018 (fls.140), tratando do período 2017; e a segunda queixa apresentada em 20/08/2018 (fls.138/139), tratando dos períodos 2014, 2015, 2016 e novamente o de 2017, em relação aos quais o direito de constituir o crédito tributário ainda não havia decaído à época.

Por fim, no que concerne à segunda condição, há que se considerar que as queixas foram feitas de forma vaga, imprecisa e genérica, sem conterem uma individualização e detalhamento das práticas que ensejaram o furto de energia elétrica e, por conseguinte, sem conterem qualquer indicação de quem seriam os supostos infratores ou grupo de infratores.

Eis aqui, o motivo pelo qual não é possível considerar os TOIs (Termos de Ocorrência de Irregularidades) na apuração do montante das autuações lançadas.

Os TOIs são documentos que as concessionárias de energia elétrica utilizam para comunicar os consumidores da apuração de irregularidades praticadas por eles, que resultem em faturamento inferior ao real. Como constatado, as Notificações de Furto apresentadas pela impugnante à SESP, não apresentam a autoria de tais furtos, nem individualizam os mesmos, ou seja, mesmo a impugnante possuindo os TOIs (fls.470/546), estes não foram instruídos com as referidas Notificações, ou

seja, a impugnante não demonstrou uma correlação entre as infrações das Notificações científicas à SESP e a relação de TOIs que apresenta.

(...) Observe que o que se busca com a determinação legal é a recuperação dos valores suprimidos na medida do possível. Se a impugnante não adotar tal cautela, sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Fisco na quantificação do resultado tributável. Assim, aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática, e anos após as ocorrências é tornar a determinação legal uma letra morta. Ademais, o fato de a cidade onde opera a impugnante possuir níveis elevados de violência não afasta o requisito legal e nem eventuais dificuldades para apurar os fatos.

(...)Assim, pelo não atendimento da segunda e terceira condições, resta considerar que as perdas não técnicas, tanto as dentro do limite regulatório, quanto as acima do limite, não são despesas dedutíveis para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ, não se enquadrando no disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, o que se aplica também à CSLL em razão, conforme exposto, da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 2017. E, também, por tal motivo, correto os lançamentos efetuados pelo Fisco, não tendo que se falar que os TOIs não foram considerados na apuração do montante das autuações lançadas; uma vez que a impugnante não atendeu a segunda e terceira condição do Parecer Normativo CST nº 50, de 1973.

O Recurso Voluntário, por sua vez, em apertada síntese, defende que as perdas não técnicas integram o custo do serviço prestado e compõem a tarifa de energia elétrica, até o limite regulatório definido pela ANEEL. Logo, as perdas não técnicas seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sustenta ainda, que as perdas não técnicas que excedem o limite regulatório também seriam dedutíveis, por se subsumirem a hipótese do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, segundo o qual permite a dedução de prejuízos por furto, desde que mediante a apresentação de queixa perante a autoridade policial. O Recurso também se insurge quanto a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício nos termos Súmula CARF nº 105, e a cobrança de juros sobre a multa.

Pois bem, entendo que assiste razão ao recorrente.

Nesse contexto, ao analisar os argumentos e cotejar as provas dos autos, entendo que as perdas não técnicas findam por se caracterizarem como inevitáveis no contexto da Concessionária que promove a distribuição da energia, tanto que elas detêm, inclusive, a autorização para repassarem as perdas não técnicas na tarifa do consumidor final.

Sendo assim, aos olhos deste relator as perdas não técnicas decorrem da exploração da sua atividade, ou seja, é um gasto inerente à consecução de seu objeto social,

portanto, nessa condição, não dependeria do cumprimento dos requisitos do artigo 47, parágrafo 3º da Lei nº 4.506/64, mas atrairia a hipótese do art. 303, I do RIR/2018, *in verbis*:

Art. 303. O custo será integrado pelo valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, caput, incisos V e VI):

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

Assim, não se pode perder de vista que a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) é responsável por regular a atividade de distribuição de energia elétrica nos termos da Lei nº 9.427/1996, inclusive, a referida agência determina como as Concessionárias devem proceder o cálculo das perdas de energia (perdas técnicas e perdas não técnicas).

Destaca-se ainda, que por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), a ANEEL reconhece que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores. Assim, se a própria ANEEL reconhece a inevitabilidade das perdas não técnicas a ponto de autorizar o seu repasse na tarifa, não há como negar a sua natureza de custo para a empresa.

Portanto, a dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, das perdas não técnicas de energia elétrica (furtos de energia e erros de medição), de acordo com a ANEEL, até o limite regulatório, se enquadram no conceito de “perdas razoáveis” e, portanto, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse viés, tema idêntico ao objeto da presente demanda foi julgado no Processo 13896.720077/2020-66, Acórdão 1101-001.349 – 1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, na sessão de 16 de julho de 2024, Conselheiro Relator Itamar Artur Magalhães Alves Ruga em que fora dado provimento a unanimidade de votos ao Recurso do contribuinte, inclusive a autuada do referido processo também é uma Concessionária de Energia Elétrica de São Paulo, no ano-calendário de 2015 e, por concordar integralmente com os argumentos nele contido, passo a transcrevê-los a fim de que componha também os fundamentos do presente voto, *in verbis*:

Da Análise da Dedução

A atividade de distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, sujeito à regulação da ANEEL, nos termos da Lei nº 9.427/1996. A agência reguladora, no exercício de sua competência, define a metodologia de cálculo das perdas de energia, classificando-as em perdas técnicas e perdas não técnicas.

A ANEEL, por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), reconhece que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à

atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores.

Essa metodologia considera a complexa realidade socioeconômica brasileira, com a presença de áreas de difícil acesso e com altos índices de furtos de energia, reconhecendo a impossibilidade de eliminar completamente tais perdas.

Ora, se a própria agência reguladora, responsável por definir os custos das distribuidoras, reconhece a inevitabilidade das perdas não técnicas e autoriza o seu repasse na tarifa, não há como negar a sua natureza de custo para a empresa.

Nesse sentido, o art. 303, I do RIR/2018 (antigo art. 291, do RIR/99) permite a dedução, no custo de produção, das “quebras e das perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio”.

A recorrente, concessionária de serviço público de energia elétrica, tem a obrigação legal de adquirir e fornecer energia, disponibilizando-a na rede para atender a demanda dos consumidores. No exercício regular dessa atividade empresarial, a distribuidora, mesmo atuando com diligência e dentro dos parâmetros estabelecidos pela ANEEL, não consegue evitar ou afastar completamente as perdas não técnicas. Essas perdas, portanto, se revelam como um elemento intrínseco à própria operação da recorrente, um ônus indissociável do cumprimento de seu objetivo social. Diante dessa realidade, surge a indagação: seria possível a recorrente fornecer energia sem que haja as perdas não técnicas?

Mesmo que seja considerada ineficiência operacional, não cabe ao Fisco adentrar a esta questão. A eficiência ou ineficiência da empresa não se enquadra nos critérios a serem avaliados pela Administração Tributária. O que importa é destacar que a perda decorre da exploração da sua atividade, ou seja, é um gasto inerente à consecução de seu objeto social.

A matéria controvertida cinge-se à dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, das perdas não técnicas de energia elétrica, assim entendidas aquelas decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição.

Considerando a regulamentação da ANEEL e a realidade da atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, entendo que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, se enquadram no conceito de “perdas razoáveis” e, portanto, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A indedutibilidade defendida pela fiscalização e mantida pelo Acórdão recorrido resultaria em uma distorção do conceito de renda, pois a recorrente seria tributada sobre uma receita que já inclui o custo das perdas não técnicas.

Ademais, a negativa da dedução das perdas não técnicas, em um contexto em que a distribuidora é obrigada a adquirir energia suficiente para atender a demanda do mercado, inclusive as perdas, sob pena de sanções, configuraria uma

“privatização de custos públicos”, impondo à empresa o ônus de suportar um problema social que exige a atuação do Estado.

Convém destacar que esta Turma, em sua composição anterior, já se debruçou sobre essas questões, tendo acompanhado por unanimidade o voto do Eminentíssimo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, conforme Acórdão nº 1004-000.155. Abaixo, transcrevo trechos pertinentes que elucidam as argumentações apresentadas

Apresentado o contexto fático-jurídico, conforme relatado, a Recorrente sustenta que as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Recorrente.

E mais, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Recorrente dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL.

Deste modo, como a Recorrente recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implicaria tributar a Recorrente duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

Sobre este ponto especificamente, embora não seja recomendável, não há no ordenamento jurídico regra que vede expressamente o bis in ibidem, principalmente caso reste caracterizado o descumprimento do regulamento no que diz respeito às regras de dedutibilidade de despesas.

No caso, a metodologia do cálculo das perdas não técnicas, bem como a possibilidade de tal parcela, ainda que limitadamente, compor o preço cobrado do consumidor, convencem-me que as perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país, razão pela qual devem integrar o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018).

Assim, ainda que se busque afastar o reconhecimento da referida despesa como operacional, nota-se que sob este ponto, peço vênia para transcrever excerto do “Submódulo 2.6 – Perdas de Energia”, produzido pela ANEEL:

“5. As Perdas Não Técnicas regulatórias são definidas para todo o ciclo tarifário na forma de uma trajetória decrescente, ou de uma meta fixa, ou combinação das duas.

6. A abordagem adotada pela ANEEL para a definição dos limites de perdas não técnicas é o da comparação entre as concessionárias com área de concessão semelhantes.

7. Tal comparação se dá, essencialmente, a partir da construção de um ranking de complexidade no combate às perdas não técnicas. Por se tratar de um problema de natureza socioeconômica, a comparação envolve a identificação dos principais fatores que diferenciam as empresas. O resultado da comparação, quando controlada para essas heterogeneidades, é que a eficiência no combate às perdas passa a ser o principal fator explicativo para as perdas praticadas, tornando-as comparáveis segundo a eficiência.

8. Os limites regulatórios são definidos a partir de benchmarks de perdas não técnicas, que se caracterizam por operarem em áreas de concessão tão ou mais complexas que a da concessionária em análise, porém, praticando um nível de perdas não técnicas em patamar inferior.

(...)

E mais, como a própria PGFN indica, as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”. Neste aspecto, o tratamento regulatório da matéria, em meu entendimento, autoriza seu tratamento como despesa operacional.

Entendimento semelhante o da própria Receita Federal na SC 27/2008, em que a RFB considerou as perdas técnicas e não técnicas como custos intrínsecos à distribuição da energia elétrica, uma vez que elas compunham a tarifa, conforme regulamentação da própria ANEEL. Ao entender desta forma, sem diferenciar o tratamento fiscal das despesas técnicas e não técnicas, ficou referendado o entendimento das empresas no sentido de que as despesas eram consideradas como custos da atividade para fins de IRPJ e CSLL.

Com efeito, o E. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, ao proferir seu voto, também se valeu de sólidos argumentos extraídos do voto da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo n. 16682.721141/2018-13, acórdão n. 1402-004.517, em que a Conselheira, de forma percutiente, reconheceu a complexidade da atividade de distribuição de energia elétrica e a impossibilidade de eliminar totalmente as perdas, mesmo com investimentos em tecnologia e controle.

A I. Conselheira destacou, ainda, que a própria ANEEL, ao considerar as perdas na fixação da tarifa de energia elétrica, demonstra o entendimento de que tais perdas não são totalmente gerenciáveis. Afinal, para garantir o cumprimento do contrato de concessão e o fornecimento de energia a todos os cidadãos, a distribuidora não pode se furtar a operar em áreas com maior complexidade socioeconômica, mesmo que isso implique em níveis mais elevados de perdas não técnicas.

Quanto às perdas não técnicas que excedem o limite regulatório, a recorrente alega que são dedutíveis como despesa operacional, com base no art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, por ter apresentado notícia crime à autoridade policial em 13/09/2018.

A fiscalização considerou a notícia crime intempestiva e genérica, não atendendo aos requisitos do art. 376 do RIR/2018, que exige a apresentação de queixa perante a autoridade policial.

Entretanto, a legislação tributária, ao utilizar o termo “queixa”, o fez de forma inadequada, devendo ser interpretado como “notícia de crime”. A notícia de crime, diferentemente da queixacrime, não exige a individualização dos autores do delito, bastando a comunicação do fato à autoridade policial.

A exigência de individualização dos autores dos furtos de energia, em um contexto de complexa realidade socioeconômica como a brasileira, seria desarrazoada e, muitas vezes, impossível de ser cumprida. A recorrente, como concessionária de serviço público, tem a obrigação de fornecer energia elétrica a toda a população, inclusive em áreas com altos índices de furtos e com presença de grupos criminosos, onde a identificação precisa dos autores se torna extremamente difícil.

Diante disso, entendo que a notícia crime apresentada pela recorrente, ainda que genérica, atende aos requisitos do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, sendo suficiente para comprovar a ocorrência dos furtos e permitir a dedução das perdas não técnicas que excedem o limite regulatório.

Mas não é esse o cerne da questão. Cumpre-nos registrar que as PNT, mesmo as que excedam o limite regulatório, também devem ser consideradas como “custo” e não como despesa, conforme explicaremos a seguir.

Ao considerarmos a natureza intrínseca das perdas não técnicas na atividade de distribuição de energia elétrica, resta evidenciado que tais perdas devem ser consideradas como custo. A lógica é simples: a energia elétrica adquirida pela distribuidora é registrada contabilmente como um ativo. No momento do “fornecimento” da energia, deve ocorrer a baixa desse ativo, com o correspondente reconhecimento do custo. As perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas pela ANEEL na tarifa ou não, representam uma parcela da energia adquirida que, embora não tenha sido efetivamente vendida, gera um custo para a distribuidora no momento da baixa do ativo, pois a distribuidora, para cumprir com a sua atividade-fim, precisa adquirir energia considerando as perdas.

Corroborando essa análise, o Pronunciamento Contábil CPC 16 (Estoques), embora não trate especificamente de energia elétrica, estabelece que as perdas normais inerentes à produção ou prestação de serviços devem ser consideradas como parte do custo. As perdas não técnicas, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, se enquadram nesse conceito.

Assim, as perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite regulatório, devem ser consideradas como parte integrante do custo da energia fornecida, refletindo a realidade da operação e a técnica contábil aplicável à atividade de distribuição de energia elétrica.

Em outras palavras, a energia perdida, por furto ou por outros fatores não técnicos, não deixa de ter sido adquirida e, portanto, de ter gerado um “custo” para a distribuidora quando da baixa do ativo (do fornecimento). Ao classificarmos as perdas não técnicas como custo (e não como despesa), por sua natureza intrínseca à atividade operacional da empresa, não cabe a análise de critérios restritivos de dedutibilidade aplicáveis às despesas, conforme previstos no art. 311 do RIR/18 ou no art. 299 do RIR/99 (necessidade, usualidade e normalidade). A classificação como custo reconhece que tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas.

Em suma, a atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, dada sua complexidade e as circunstâncias socioeconômicas do país, implica inevitavelmente a ocorrência de perdas não técnicas, sejam elas dentro ou além do limite regulatório. Negar a dedutibilidade dessas perdas, sob o argumento de que seriam evitáveis por meio de uma gestão mais eficiente, ignora três aspectos fundamentais: (1) a realidade operacional das distribuidoras, que enfrentam desafios como ligações clandestinas e dificuldades de fiscalização em áreas de risco; (2) o contexto jurídicoinstitucional brasileiro, que impõe às concessionárias a obrigação de fornecer energia de forma universal, incluindo áreas economicamente inviáveis ou de alto risco, sem a contrapartida de mecanismos eficazes de prevenção e punição dos furtos de energia; e (3) o próprio arcabouço regulatório estabelecido pela ANEEL, que reconhece a inevitabilidade dessas perdas ao incorporá-las, ainda que parcialmente, no cálculo tarifário. Esse reconhecimento regulatório reforça a natureza de custo operacional das perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite estabelecido. Portanto, sua dedutibilidade integral para fins tributários não apenas reflete a realidade econômica da operação, mas também se alinha com os princípios contábeis e com a lógica regulatória do setor elétrico brasileiro.

Diante desses aspectos, cabe questionar: seria possível então garantir o fornecimento de energia elétrica a todos os cidadãos sem incorrer em perdas não técnicas? A resposta é inequivocamente negativa.

Concluo, portanto, que as perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. A glosa das perdas não técnicas realizada pela fiscalização é indevida, devendo ser cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL. Por

consequência, cancelo também a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas decorrentes das mesmas glosas indevidas.

Conclusão

Desta forma, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Portanto, utilizando-se, pois, das razões de decidir acima expostas, voto por dar provimento ao recurso por entender tal qual o *decisium* acima transcrito que as perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade brasileira atual cujos problemas socioeconômicos são tão graves que muitas vezes o próprio poder público e toda a sociedade, mesmo sabendo as áreas onde há furtos de energia, não tomam as providências cabíveis para evita-lo.

Nesse ponto, transferir a autorresponsabilidade estatal para as concessionárias a ponto de entender que eventuais atitudes proativas tais como registrar uma notícia criminis ou até mesmo formalizar os TOIs (Termos de Ocorrência de Irregularidades) com a necessidade de identificar o responsável, somado ao fato de que a distribuidora não pode se furtar a operar em áreas com maior complexidade socioeconômica, mesmo que isso implique em níveis mais elevados de perdas não técnicas, seria transferir desproporcionalmente o ônus estatal para o setor privado, o que não parece razoável.

Nesse sentido, por entender que as perdas não técnicas se classificam como custo e não como despesa, não cabe analisar aspectos restritivos inerentes a dedutibilidade de despesas nos termos do artigo 311 do RIR/2018 (necessidade, usualidade e normalidade). Assim, como mencionado acima, ***a classificação como custo reconhece que tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas.***

Sendo assim, em reconhecendo a natureza do custo operacional das perdas não técnicas independente de excederem ou não o limite estabelecido, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, entendo que a glosa das perdas não técnicas realizada é indevida, portanto, deve ser integralmente cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL.

E, nesse contexto, cancelo também a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas decorrentes das mesmas glosas indevidas.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Redator

Inobstante o robusto e bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, houve por bem negar provimento ao recurso voluntário, decisão tomada por maioria qualificada, cabendo-me a elaboração do voto vencedor do julgado.

Do mérito

O Conselheiro Relator fundamentou sua decisão essencialmente no fato de considerar as perdas não técnicas, decorrentes especialmente do furto de energia elétrica (os populares “gatos”) como custos inerentes à atividade empresarial.

E, como custos, entendeu que “...tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas”.

O Colegiado, por outro lado, considerou que cabe à empresa adotar as providências estabelecidas no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

Por bem representar a posição que prevaleceu no julgamento, e autorizado pelo art. 114, § 12, inciso I do RICARF, adoto, como fundamento para decidir e por concordar com elas, as razões apresentadas no acórdão recorrido:

MÉRITO DA INDEDUTIBILIDADE DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL

Consoante consta do TVF (fls.22/44), de acordo com a regulamentação feita pela ANEEL através do Módulo 7 do Prodist e do Submódulo 2.6 do Proret, no processo de distribuição de energia elétrica podem ocorrer dois tipos de perdas: técnicas (inerentes ao transporte da energia, como transformação em energia térmica nos condutores, perdas nos núcleos dos transformadores etc.) e não técnicas (ou comerciais, decorrentes de furto ou fraude, como ligação clandestina, desvio de rede, adulteração de medidor etc.), e de erros de medição e faturamento).

Foi esclarecido que as perdas não técnicas são calculadas de forma residual, correspondendo à diferença entre as perdas na distribuição (perdas totais) e as

perdas técnicas. As perdas na distribuição são determinadas pela diferença entre a energia injetada no sistema (de geração própria ou de outros agentes supridores) e a energia fornecida (entregue às unidades, mais o consumo da própria distribuidora). Já as perdas técnicas são determinadas a partir de um percentual da energia injetada, que no período em exame correspondeu a 4,59%, conforme Resolução Homologatória ANEEL nº 1.973, de 2015.

Além disso, foi destacado que as perdas técnicas compõem as tarifas a serem pagas pelos consumidores finais, e que apenas parcela das perdas não técnicas são repassadas à tarifa, haja vista limite regulatório estabelecido pela ANEEL (perdas não técnicas regulatórias), conforme pode ser visto na tabela abaixo, referente à “Trajetória de Perdas Técnicas e Não Técnicas” da Resolução Homologatória ANEEL nº 1.973, de 2015:

TABELA 11 – TRAJETÓRIA DE PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS (Bandeirante)					
ANO	1	2	3	4	5
	RTP	RTA-1	RTA-2	RTA-3	RTA-4
PERDAS TÉCNICAS	4,59%	4,59%	4,59%	4,59%	
PERDAS NÃO TÉCNICAS	9,83%	9,83%	8,85%	8,45%	

A autuação resultou de a autoridade fiscal ter considerado indedutíveis as perdas não técnicas de energia elétrica para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para tanto, fez as considerações a seguir.

As perdas técnicas integram o custo na prestação de serviços de distribuição de energia, nos termos do art. 46, V da Lei nº 4.506, de 1964, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. Já as perdas não técnicas, que são associadas a furtos de energia, erros de medição, erros no processamento de faturamento; estas não podem ser consideradas como custo das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados, vez que não decorrem de aquisição, produção e venda dos bens e serviços.

Por outro lado, a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 2017, esclarece que as perdas não técnicas, apesar de não integrarem o custo, podem ser consideradas despesas dedutíveis do IRPJ “se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial”, nos termos do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09/03/1973, citado na SCI, destaca a necessidade da imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

Para comprovar o atendimento dessas condições, a impugnante apresentou cópia(fl.138/139), em 20/08/2018, de Notificação sobre furto de Energia Elétrica junto a SESP (Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social), que versa sobre furtos de energia ocorridos entre os anos de 2014 a 2017. Observa-se que o lapso temporal entre os eventos ocorridos e a notificação à polícia é de anos (notificação protocolada em 20/08/2018 abrange os anos de 2014 a 2017).

Nos documentos não houve imputação de autoria dos crimes a nenhum agente, tendo a impugnante efetuado a denúncia de forma genérica. Assim, não havendo qualificação ou indícios de autoria da infração, considera-se que a impugnante não cumpriu os requisitos legais para fazer jus à dedução das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ, como também da base de cálculo da CSLL (por força do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988);

Como a impugnante deduziu as perdas não técnicas na determinação do resultado e não as adicionou para fins de determinação das bases de cálculo desses tributos, caracteriza infração tributária de dedução de despesas indedutíveis.

Está claro que o lançamento teve por substrato o entendimento expresso por meio da referida SCI COSIT nº 03, de 2017, e, também, da Solução de Consulta COSIT nº 60/2019 (já que este procedimento fiscalizatório culminou no lançamento de autos de infração de PIS/COFINS, tratados nº processo administrativo nº 15746.721399/2021-52).

Em sua defesa, a impugnante defende a dedutibilidade das perdas não técnicas, uma vez que alega que estas são usuais e normais às atividades desenvolvidas por ela; tanto, que o preço da energia elétrica é definido já considerando essa realidade.

É o que se passa a analisar.

De pronto, há que se considerar que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJs) se encontram inseridas na estrutura regimental da Receita Federal do Brasil (RFB), razão pela qual, por força do princípio hierárquico que rege as atividades do Poder Executivo, estão necessariamente vinculadas às interpretações da legislação tributária exaradas pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), a exemplo das Soluções de Consulta Interna.

Nesse sentido prescrevia o art. 6º da Portaria RFB nº 3.222, de 2011, orientação mantida nas portarias que a sucederam (art. 8º da Portaria RFB nº 379, de 2013; e art. 7º, I, da Portaria RFB nº 2217, de 2014) e, atualmente, no art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 2018.

Art. 6º As SCI elaboradas pela Cosit e as por ela aprovadas terão efeito vinculante em relação às unidades da RFB, a partir de sua publicação no sítio da Secretaria da Receita Federal (RFB) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

Assim, o entendimento exarado na Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 2017, que serviu de fundamento para a imputação fiscal, deve ser observado obrigatoriamente por este colegiado.

Vejamos o que dispõe a ementa da referida SCI:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS

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

A energia elétrica correspondente às perdas técnicas razoáveis, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, poderá integrar o custo dos serviços prestados.

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

Entretanto, as perdas não técnicas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial. Dispositivos Legais: art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964; Parecer Normativo CST nº 50, de 1973.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente às perdas técnicas razoáveis, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, poderá integrar o custo dos serviços prestados.

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

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

Dispositivos Legais: art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. (grifou-se)

Verifica-se que a SCI é contundente ao afirmar que “a energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados”(grifou-se).

Abre exceção, contudo, admitindo a dedutibilidade das perdas não técnicas como despesas nos casos em que sejam “decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial”.

Para uma melhor compreensão da problemática em análise, centremos a nossa atenção para o excerto da SCI reproduzido a seguir:

[...]

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

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

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

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

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

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

36. O caput do art. 47 da supracitada Lei define que são consideradas como despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtos. Logo, a dedutibilidade prevista no § 3º de perda decorrente de desfalque,

apropriação indébita ou furto é uma exceção à regra. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, esclarece:

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

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

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

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

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

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

4. Quando não tiver ocorrido efetivo prejuízo - como, por exemplo, no caso de ter havido indenização ou estar o evento coberto por seguro, ou ter sido judicialmente reconhecido à empresa vítima, no mesmo exercício, o direito creditório contra aquele que tiver dado

causa ao prejuízo - indevida será a dedução, por ausência de um dos pressupostos de seu cabimento.

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

(...)

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

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

Conforme salientado no parágrafo 34 da SCI, e indicado em sua ementa, uma vez que as perdas não técnicas são decorrentes, por exemplo, de furtos de energia e de erros de medição, elas não são inerentes à atividade de distribuição de energia, estando diretamente relacionadas à gestão comercial da distribuidora, razão pela qual não se constituem em custo do serviço prestado.

Então, como as perdas não técnicas não podem compor o custo dos serviços prestados, obviamente não se encontram contempladas pelo disposto no art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, caindo por terra qualquer argumento da impugnante relativamente à parcela dessas perdas limitada ao valor estabelecido pela ANEEL como limite regulatório.

No que se refere aos argumentos concernentes à dedutibilidade, como despesas operacionais, das perdas não técnicas acima do limite regulatório, em função do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, este também não procede, conforme razões que se passa a expor.

Transcreve-se novamente o referido artigo aqui para uma melhor visualização de suas disposições:

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

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

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

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

[...]

Conforme bem destacado no Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, referenciado na SCI Cosit nº 3, de 2017, a apropriação indébita, o desfalque e o furto não podem ser considerados necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não se enquadrando, a princípio, no disposto no art. 47 antes referido.

Por outro lado, este mesmo parecer ressalva que o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 “representa uma exceção à regra enunciada na cabeça do artigo”, já que admite como dedutível uma classe de despesas que não se acham compreendidas na definição do caput do artigo, atendidas certas condições, quais sejam:

- (i) existência de prejuízo em decorrência do desfalque, da apropriação indébita ou do furto;
- (ii) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros; e
- (iii) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial.

Quanto à primeira condição estabelecida no dispositivo, de ter havido prejuízo, é devido considerar que em relação especificamente a parcela das perdas não técnicas dentro do limite regulatório, que é repassada ao consumidor na tarifa de energia elétrica, não há que se falar em prejuízo por parte da distribuidora, pois ela é ressarcida da perda. Assim, esta parcela, além de não ser dedutível como custo da prestação de serviços, como já tratado anteriormente, também não é dedutível como despesa operacional, não se enquadrando no disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

No sentido do entendimento acima, veja-se trecho do mencionado parecer normativo transcrito novamente aqui:

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

Quanto à terceira condição (a segunda condição será abordada adiante), o Parecer Normativo, em seu item 9, destaca que os documentos comprobatórios da queixa perante a autoridade policial devem ser mantidos em boa guarda para a apresentação ou exibição quando solicitado pela autoridade fiscal. Tal

entendimento pressupõe, por óbvio, que a providência estabelecida no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, deve ter sido adotada antes do início do procedimento fiscal, bem assim ter sido contemporânea com os fatos que ensejaram os prejuízos.

O objetivo da norma é que o contribuinte demonstre a insatisfação com o status quo de prejuízos em decorrência de furtos, desfalques e apropriação indébita, adotando providências efetivas no sentido de tentar acabar ou, ao menos, reduzir ou dificultar a ação de criminosos. Sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Estado na quantificação do resultado tributável.

Na espécie, a impugnante apresentou cópia (fls.138/139), em 20/08/2018, de Notificação sobre furto de Energia Elétrica junto a SESP (Secretaria de Segurança Pública do Estado de São Paulo e Defesa Social), que versa sobre furtos de energia ocorridos entre os anos de 2014 a 2017.

Interessante notar que, além de o lapso temporal entre os eventos ocorridos e as notificações à polícia chegar a ser de anos, o que de antemão já afastaria a subsunção ao disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. (notificação protocolada em 20/08/2018 abrangendo os anos de 2014 a 2017); durante a discussão do presente caso, na sessão de julgamento, chegou-se à conclusão de que as queixas apresentadas pela impugnante tiveram caráter meramente protocolar, para se enquadrar na exigência legal. Tal fato resta cristalino quando se vê que a impugnante se preocupou em protocolar duas notificações em meses subsequentes: a primeira queixa apresentada em 20/07/2018 (fls.140), tratando do período 2017; e a segunda queixa apresentada em 20/08/2018 (fls.138/139), tratando dos períodos 2014, 2015, 2016 e novamente o de 2017, em relação aos quais o direito de constituir o crédito tributário ainda não havia decaído à época.

Por fim, no que concerne à segunda condição, há que se considerar que as queixas foram feitas de forma vaga, imprecisa e genérica, sem conterem uma individualização e detalhamento das práticas que ensejaram o furto de energia elétrica e, por conseguinte, sem conterem qualquer indicação de quem seriam os supostos infratores ou grupo de infratores.

Eis aqui, o motivo pelo qual não é possível considerar os TOIs (Termos de Ocorrência de Irregularidades) na apuração do montante das autuações lançadas.

Os TOIs são documentos que as concessionárias de energia elétrica utilizam para comunicar os consumidores da apuração de irregularidades praticadas por eles, que resultem em faturamento inferior ao real. Como constatado, as Notificações de Furto apresentadas pela impugnante à SESP, não apresentam a autoria de tais furtos, nem individualizam os mesmos, ou seja, mesmo a impugnante possuindo os TOIs (fls.470/546), estes não foram instruídos com as referidas Notificações, ou seja, a impugnante não demonstrou uma correlação entre as infrações das Notificações científicas à SESP e a relação de TOIs que apresenta.

Portanto, não é possível alegar que não poderiam ser identificados ao menos parte dos infratores ou as localidades onde ocorreram, pois os furtos resultam, em regra, de ligações clandestinas, desvios de rede, adulterações de medidores, práticas que permitiriam que a EDP documentasse e indicasse nas queixas à polícia (contemporâneas aos fatos) ao menos os endereços onde tais irregularidades foram detectadas, contribuindo de forma mais precisa com uma investigação efetiva, ou seja, informações essas constantes no próprios TOIs (fls.470/546).

Como observado pelo TVF (fls.36), a impugnante realizou diversas inspeções em campo para constatar as irregularidades que sofre:

61. No sítio da empresa na internet, também consta notícia de que, no ano-calendário de 2017, foram efetuadas 76 mil inspeções em campo, que resultaram na recuperação de 45 mil megawatts-hora (MWh) irregulares.

62. Portanto, a notícia veiculada no ambiente institucional da empresa em conjunto com a emissão de TOIs para furtos de energia no período de apuração se contrapõem à argumentação da fiscalizada de incapacidade de identificação de autores/infratores, a qual supostamente impossibilitaria a lavratura de boletim de ocorrência.

Observe que o que se busca com a determinação legal é a recuperação dos valores suprimidos na medida do possível. Se a impugnante não adotar tal cautela, sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Fisco na quantificação do resultado tributável. Assim, aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática, e anos após as ocorrências é tornar a determinação legal uma letra morta. Ademais, o fato de a cidade onde opera a impugnante possuir níveis elevados de violência não afasta o requisito legal e nem eventuais dificuldades para apurar os fatos. Por exemplo, uma grande rede de supermercados, com inúmeras filiais, possivelmente sofre com furtos diuturnos, a exemplo das próprias Concessionárias de Energia Elétrica. No entanto, não parece razoável aduzir que essa rede de supermercados possa inferir que todos os produtos desaparecidos dos seus controles sejam objeto de furto e, menos ainda, que possa fazer uma comunicação genérica à autoridade policial de que está havendo (na verdade, que houve há anos) furtos nas suas unidades. Ora, iríamos exigir a comunicação dos furtos apenas por parte de pequenas mercearias? Não é razoável aplicar a lei de uma forma para os pequenos empreendedores e de outra para as grandes corporações que não se organizam para apurar eventuais desvios dos seus produtos.

Assim, pelo não atendimento da segunda e terceira condições, resta considerar que as perdas não técnicas, tanto as dentro do limite regulatório, quanto as acima do limite, não são despesas dedutíveis para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ, não se enquadrando no disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, o que se aplica também à CSLL em razão, conforme exposto, da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 2017. E, também, por tal motivo, correto

os lançamentos efetuados pelo Fisco, não tendo que se falar que os TOIs não foram considerados na apuração do montante das autuações lançadas; uma vez que a impugnante não atendeu a segunda e terceira condição do Parecer Normativo CST nº 50, de 1973.

[...]

Este entendimento encontra respaldo em decisões anteriores deste CARF, tal como a representada pelo acórdão nº 1402-004.517, de 10/03/2020, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

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

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados. As perdas não técnicas somente poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial, que individualize a situação fática, e não como pretendido pelo contribuinte, em forma de ofício, de forma genérica e vaga.

Por estes fundamentos, o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da contenda.

Da necessidade de adição dos valores não dedutíveis à base de cálculo da CSLL

A Recorrente, além do enfrentamento do mérito, deduz demanda para que, se vencida quanto ao âmago da discussão, os valores das despesas indedutíveis não sejam acrescidos à base de cálculo da CSLL por carência de previsão legal.

Não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Sustenta a Recorrente que não há base legal que determine a adição à base de cálculo da CSLL dos valores amortizados dos ágios apurados pela Contribuinte.

Não há fundamentos para sua insurgência. Recentemente, a CSRF se manifestou sobre a matéria, resultando no acórdão nº 9101-006.893, de lavra do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que assim fundamentou o julgado:

Conforme já me pronunciei, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas

sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) [grifos do precedente]

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçadas de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o “*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*”. Veja-se:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]

[...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, *verbis*:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e

deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º), mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às*

inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição¹. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

1 Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurtem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em sub-contas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(...)

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)

Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

(...)

Art. 25. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou

controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"², não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da ineditabilidade da

amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão “decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração” dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão**

comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

(...)

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente

também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSSL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSSL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSSL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSSL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSSL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSSL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Ainda sobre o tema, convém ressaltar outra abordagem em desfavor da pretensão do Contribuinte, conforme brilhante voto exarado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.895:

A figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627/40 adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:**

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimacão pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] (negrejou-se)

A Lei nº 6.404/76 alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante**, o **princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos

correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

a) [...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404/76, por sua vez, restou assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes** (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas

sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a **diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada **como resultado do exercício**:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. *(negrejou-se)*

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

[...]

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, ao qual poderia equivaler o ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404/76, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a doutrina citada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, confirmada em edição anterior do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, **desdobrar o custo de aquisição** em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio **deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:**

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro

de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

Art 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou

b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.**

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º de artigo 20;

III - ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte.

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

Resta evidente, assim, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, e não estava cogitada na Lei nº 6.404/76. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Assim, é válido concluir que a Lei nº 7.689/88 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404/76:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, **será ajustado** pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

De outra forma, o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a, como pretendido neste caso. Por sua vez, a própria recorrente admite que *os conceitos disciplinados pela CVM não têm o condão de fixar, diretamente, as regras fiscais de dedutibilidade.* (destaques do original)

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/952, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de

dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução também se aplica à CSLL.

Por estes fundamentos, há de se adicionar à base de cálculo da CSLL os valores considerados indedutíveis em relação ao IRPJ.

Da multa isolada

Como bem relatado, a Recorrente se insurge contra a incidência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Meu posicionamento quanto à matéria é de conhecimento dos demais Conselheiros e me alinho àqueles que consideram possível a concomitância da multa de ofício com a multa isolada para os fatos geradores ocorridos a partir de 2007.

Sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o

legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com eles, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

8. Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira