



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



**Processo nº** 16682.720895/2020-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1004-000.155 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2024  
**Recorrente** LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

**DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS.**

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).

**OBRIGAÇÕES ESPECIAIS.**

Tratando-se de receita própria do contribuinte, resta demonstrado o equívoco do enquadramento legal do lançamento que busca incluir a referida receita na base de cálculo de cálculo dos tributos sob a alegação de se tratar de provisão não dedutível.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljessa de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1004-000.155 - 1ª Seju/4ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 16682.720895/2020-62

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, contra Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação contra Autos de Infração, por sua vez lavrados para a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidos de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, multa de ofício e juros de mora.

Em particular, as seguintes condutas levaram às respectivas autuações:

**a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (...) “ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

**AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

**MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução."

**b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (...) “CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

**MULTA OU JUROS ISOLADOS**

**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução."

Nesse sentido, o contribuinte exerce a distribuição de energia enquanto atividade principal, adquirindo energia elétrica dos geradores e distribuindo-a para o consumidor. No exercício dessa atividade, o contribuinte incorre em perdas, já que parte da energia adquirida não

é vendida ao consumidor final e essas são decorrentes da dissipação de energia térmica no processo de transporte (denominado “perdas técnicas”). Além disso, pode incorrer em outros tipos de perdas (“perdas não técnicas”), como furtos através de ligação clandestina, desvio direto da rede, fraudes de energia, como alterações no medidor, erros de medição e de faturamento, entre outros.

Segundo a fiscalização, o contribuinte teria indevidamente deduzido do lucro real e da base de cálculo da CSLL valores que, na verdade, seriam classificados como “perdas não técnicas” dentro da atividade comercial de energia elétrica, o que não poderia ser admitido, segundo entendeu a Autoridade Fiscal, já que os mesmos não correspondem a custos, já que essas despesas não técnicas, e, assim, seriam derivadas de fatores externos e alheios à própria natureza do bem e da atividade exercida, não se tratando de gasto obrigatório para produção e transporte de energia e, não sendo, portanto, “despesas dedutíveis”.

Em outras palavras, com relação às despesas não técnicas, a autoridade fiscal acrescentou que, considerando a generalidade da comunicação da Notícia Crime apresentada à RFB, o intervalo de tempo entre as datas de furtos e a comunicação de aspecto meramente protocolar, não suportaria o tratamento fiscal para os valores de “perda não técnicas” na forma adotada pelo contribuinte: apropriação dos valores diretamente no Resultado do Exercício, sem tê-los adicionados ao Lucro Líquido na parte A do LALUR”.

Já com relação aos valores de provisão a título de obrigações especiais, a fiscalização entendeu que o artigo 335 determina que somente as provisões expressamente autorizadas pelo Decreto poderão ser deduzidas na apuração do Lucro Real, não havendo provisão expressa para que esse mesmo tratamento fosse entendido às contas de Obrigações Especiais. E acrescenta que o valor das “perdas não técnicas” não é inerente às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia, não se conduzindo, portanto, em custo de serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR (Decreto no 3.000/1999).

Cientificada da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, questionando as conclusões da fiscalização, que, por sua vez, foram acatadas no Acórdão recorrido, sustentando:

(...) Ocorre que a Impugnante entende que as conclusões da fiscalização são insubsistentes e não podem respaldar a lavratura dos Autos de Infração ora impugnados, eis que:

(A) Há nulidades relacionadas ao cálculo do suposto crédito tributário, na medida em que a fiscalização desconsiderou que até (...) do lucro decorrente das glosas realizadas deveria ser compensado com prejuízo fiscal e base de cálculo acumulada referente a períodos anteriores, bem como desconsiderou o aumento da dedutibilidade das despesas, tais como as despesas incorridas pela Impugnante com o Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”).

(B) O valor relativo às perdas não técnicas é usual e normal às atividades desenvolvidas pela Impugnante, sendo, portanto, dedutíveis com base no disposto no artigo 299 do RIR/99, posteriormente reproduzido no artigo 311 do RIR/18. Infelizmente, tanto as perdas não técnicas são usuais e normais às atividades da Impugnante, que o preço da energia elétrica é definido já considerando essa realidade, em especial o cenário da cidade do Rio de Janeiro.

Além disso, ainda que se entendesse que as perdas não técnicas não são despesas necessárias da Impugnante, nos termos do artigo 299 do RIR/99, reproduzido no artigo 311 do RIR/18, o direito à dedutibilidade de tais valores estaria resguardado à Impugnante, pois ela cumpriu com todos os requisitos previstos no artigo 364 do RIR/99, reproduzido no artigo 376 do RIR/2018, conforme será demonstrado a seguir.

(C) Ao contrário do alegado pela fiscalização, o passivo relativo às Obrigações Especiais **não possui natureza jurídica de provisão**. Provisões são passivos de prazo ou valor incerto. Conforme será demonstrado a seguir, as Obrigações Especiais ora analisadas possuem (i) valor líquido e certo, não havendo qualquer incerteza em relação ao montante reconhecido contabilmente como passivo, o qual corresponde efetivamente ao valor que deverá ser ressarcido pela Impugnante aos consumidores; e (ii) prazo determinado para o cumprimento da obrigação, não enquadrando-se, portanto, no conceito de provisão.

Adicionalmente, sustentou: a inaplicabilidade da multa isolada de 50%, com base no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 e a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalmente, requereu o cancelamento dos lançamentos e autos de infração, já que seriam indevidas as glosas realizadas pela fiscalização ou pelo menos que seja declarada a nulidade dos autos de infração, o cancelamento de crédito tributário de CSLL, da aplicação da multa isolada e da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Não obstante, o Acórdão Recorrido julgou improcedente a petição impugnatória, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: (...)

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. LUCRO REAL. REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com as perdas não técnicas decorrentes de furtos de energia elétrica, por não se classificarem como despesas necessárias à atividade das empresas distribuidoras de energia elétrica e à manutenção da fonte produtora, não podem integrar o custo dos serviços prestados.

Como exceção à regra, poderão ser deduzidos como despesas os valores correspondentes aos 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, 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.

OBRIGAÇÕES ESPECIAIS. INDEDUTIBILIDADE.

O fato de já existir uma metodologia regulamentada previamente pela ANEEL para a exclusão das obrigações especiais das tarifas futuras nos ciclos de revisões tarifárias posteriores não significa que o valor já seja líquido e certo, como alega a impugnante, mas apenas que pode ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação, o que se encaixa no conceito de provisão previsto no parágrafo 14 do Pronunciamento Contábil CPC n.º 25.

A norma tributária que veda a dedutibilidade de despesas com provisões adota um conceito muito mais elástico de provisão, tanto que o art. 13, I, da Lei 9.249/95 trata como provisão aquelas derivadas de apropriações por competência, tais como para

pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, em que não há qualquer incerteza relevante sobre valor ou prazo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde repisa e reforça os argumentos e pedidos já apresentados na Impugnação Administrativa.

Além disso, registre-se também que a Fazenda Nacional, por intermédio de sua procuradoria, apresentou Contrarrrazões ao Recurso Voluntário, sustentando, em síntese, concordância com o teor das conclusões da fiscalização e pedindo a manutenção integral de todos os pontos apontados na decisão recorrida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A Recorrente alega preliminarmente a nulidade da autuação em razão de supostos equívocos cometidos pela fiscalização na determinação do crédito tributário, na medida em que deixou de (i) considerar o aumento da compensação de 30% dos lucros decorrentes das glosas realizadas com saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, e (ii) reduzir o suposto crédito tributário com despesas de PAT.

Contudo, diversamente do suscitado pela Recorrente, os eventuais equívocos na apuração da base de cálculo dos tributos não são fundamento suficiente para declarar a nulidade do lançamento. Nem mesmo os precedentes deste Conselho por ela suscitados adotaram tal postura. No caso, como bem pontua Karem Jureidini Dias (Fato Jurídico Tributário, 2ª ed. São Paulo: IBET, 2018, *en passant*):

A imputação é uma função administrativa. Não havemos que tomar os atos administrativos de forma isolada, posto que é juridicamente relevante o conjunto de atos que implicam no poder e no dever outorgado pelo ordenamento jurídico, visando a um determinado fim. A Administração Pública só se vale do poder em vista da obtenção do fim, na medida e no limite que o ordenamento jurídico lhe impõe. Tem a Administração, assim, o poder de cobrar e o dever de imputar para que alcance a finalidade da exação sem o locupletamento ilícito.

(...)

A não observância da imputação pela autoridade administrativa, no ato de constituição do novo fato jurídico tributário, não altera a sua materialidade. Contudo, se as revisões permanecem sem efetuar as imputações decorrentes, na pragmática, tem-se, no limite, a diminuição da eficácia do fato jurídico tributário (adimplência do crédito fiscal). Sem dúvida que gera no contribuinte a sensação de pagamento indevido ou cobrança em duplicidade se a imputação, possível em se tratando de um mesmo sujeito ativo, não é

determinada. Apenas para a repetição de indébito é que importa o prazo prescricional, já que a imputação pertence ao controle de legalidade do crédito constituído a partir da revisão do fato jurídico tributário.

Em outras palavras, ao proceder o lançamento de ofício, a fiscalização deve aplicar a norma em sua integralidade não lhe sendo autorizada apenas a complementação, desconsiderando as demais normas envolvidas na apuração da base de cálculo. Assim, se é imputada receita à Recorrente, logicamente são ampliados os limites da trava de 30% e do PAT.

Assim, registro desde logo que, caso vencido em relação ao mérito, quando da liquidação do acórdão, deverá a unidade de origem apurar os tributos considerando os novos limites para a trava dos 30% e para o PAT.

No mérito, a controvérsia gira em torno aos critérios de dedutibilidade das chamadas perdas não técnicas, assim entendidas *“todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Corresponde à diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas, em megawatt-hora (MWh).”*

Segundo consta do termo de verificação fiscal:

Com base nas informações e análises acima expostas, foi efetuado o lançamento do crédito tributário nos termos dos arts. 247 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º) e 249 inciso I (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º) ambos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999 – RIR - referente a não adição ao lucro líquido para determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no período de 2016, dos valores das perdas não técnicas informados pela fiscalizada e apropriados ao Resultado, por estes não serem admitidos como custos dos serviços prestados nos termos do no art. 291 do RIR (Lei nº 4.506/64, art. 46, inciso V), bem como despesa dedutível conforme art. 364 do RIR (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 3º).

(...)

Sobre a questão, o debate exsurgiu na própria decisão recorrida. Vejamos:

| Voto vencido   | Voto Vencedor   |
|--|---|
| <p>Ora, se não é possível uma interpretação extensiva do § 3º, para ampliar-lhe o seu campo de aplicação, também não é possível restringi-lo, pois é da boa exegese que normas excepcionais são interpretadas estritamente, não restritamente. Além disso, o Parcer CST 50/73 estabelece condições em rol taxativo (<i>numerus clausus</i>), ou seja, apenas os três itens acima descrito (prejuízo; imputação a empregado/terceiro; e inquérito ou notificação-crime).</p> <p>Ora, o Parecer CST 50/73 se contenta com a apresentação da notícia-crime à autoridade</p> | <p>Pois bem. Diante dessa controvérsia, observa-se que tanto a autoridade fiscal quanto a defendente (Impugnante) sustentaram suas argumentações com base na legislação do Imposto de Renda, em atos normativos da RFB, em normas reguladoras da ANEEL e jurisprudência administrativa sobre o assunto em pauta.</p> <p>Nesse ponto, é importante lembrar que, nos termos do art. 12 da Portaria RFB nº 1936, de 6 de dezembro de 2018, a Solução de Consulta Interna Cosit (SCI Cosit), relativa à interpretação da legislação tributária, aduaneira</p> |

policial (*queixa à autoridade policial*), logo, extrapola o que consta de tal Parecer (o qual foi ratificado pela Solução de Consulta Cosit 3/2017) a alegação da Fiscalização de que não foi atendida esta condição porque a notícia-crime era uma comunicação com aspecto meramente protocolar. Além de extrapolar o que consta do Parecer CST 50/73, cabe ponderar que caberia a autoridade policial que recebeu a notícia-crime fazer tal juízo de valor sobre a generalidade da comunicação.

Noutro ponto, a Fiscalização também extrapola o que consta do Parecer CST 50/73, pois nem o Parecer nem muito menos a Lei estabelece prazo para que a notícia-crime seja dada à autoridade policial. Assim, se ainda não tinha ocorrido a prescrição penal, mesmo porque o furto de energia tem natureza de crime permanente; não tinha ocorrido a decadência tributária em relação ao período em que ocorreu o furto noticiado; a impugnante não estava sob fiscalização; e a legislação não impõe prazo para que seja dada a notícia-crime, para fins de dedutibilidade da perda com furto; não há falar que deixou de ser dedutível a perda porque a notícia-crime foi dada meses depois do encerramento do exercício.

Vale ressaltar que o pressuposto de *imputabilidade a empregados e terceiros*, estabelecido no Parecer CST 50/73, significa apenas que o furto não pode ter sido cometido por sócios, ou seja, tal pressuposto não significa, em absoluto, que, na notícia-crime, o contribuinte furtado já tenha que apontar a autoria. Nesse sentido, vejamos o seguinte excerto do Parecer CST 50/73:

(...)

Quanto ao pressuposto do prejuízo, há que se abordar ponto não tratado pela Fiscalização, mas alegado pela impugnante, qual seja, saber se há prejuízo para a impugnante já que ela alega que a ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsá-la. Ora, se nos prendermos apenas a literalidade do

e correlata de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, terá efeito vinculante no âmbito da RFB a partir de sua publicação.

Dado o seu efeito vinculante e a convergência da matéria tratada na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 3, de 23 de março de 2017, com o lançamento ora debatido, adoto como razões de decidir as considerações expressas no referido ato administrativo, naquilo que guarda relação com as questões propostas pela Impugnante, com os acréscimos que se fizerem necessários em razão de particularidades do caso. A referida norma inclusive foi citada como fundamento no Termo de Verificação Fiscal-TVF (Relatório Fiscal).

A SC Cosit n.º 3/2017 aborda questões relacionadas às perdas não técnicas da energia comprada para revenda, no âmbito da legislação do PIS e da Cofins, e também sobre eventuais reflexos desta tributação na base de cálculo do IRPJ e CSLL, parte que especialmente nos interessa. Já de início pode ser destacada a seguinte ementa:

(...)

De uma leitura integrada dos normativos legais retromencionados, notadamente o PN CST n.º 50/1973, a SCI Cosit n.º 3/2017 e a IN RFB n.º 1700/2017, pode-se afirmar que as perdas não técnicas têm seu tratamento tributário regulado pelas disposições do § 3º do art. 47 da Lei 4.506/1964 (regulamentado pelo art. 376 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018). Assim, para fins de apuração do lucro real, essas perdas não técnicas somente poderão ser deduzidas nos casos e nas condições estritamente previstas na lei. Portanto, será fixada a seguinte ideia de que se parte para armar um raciocínio de resolução da controvérsia instaurada: **“não há espaço fático nem jurídico para discricionariedades nessa questão”**.

No caso dos autos, as perdas não técnicas estão relacionadas especialmente com o furto de energia elétrica, conforme foi assim explicitado no TVF (Relatório Fiscal):

|   |  |
|---|--|
| <p>texto do § 3º e do alegado pela impugnante, poder-se-ia concluir equivocadamente que, se há reembolso, não há prejuízo, logo o referido dispositivo legal seria inaplicável. No entanto, note-se que a impugnante deixa claro que o reembolso não é total, pois <i>a Aneel autoriza até certo limite</i>, logo, nem toda a perda é reembolsada. Ademais, mesmo que toda a perda fosse reembolsada via aumento de receita, não havia porque negar a dedutibilidade da perda, já que o valor lançado a débito de resultado (perda) seria anulado pelo valor da receita tributável decorrente do reembolso. Assim, embora esse ponto não tenha sido tratado pela Fiscalização, faz-se mister enfrentá-lo, para a clareza do que aqui se decide.</p> <p>Por essas razões, voto por cancelar esse ponto da autuação que versa sobre a glosa das perdas não-técnicas com furto de energia, razão pela qual excludo das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL o montante de R\$ 981.934.671,68.</p> | <p>(...)</p> <p>Dessa forma, para a validação da dedução das despesas ocorridas com perdas não técnicas na determinação do lucro real, não basta o atendimento às regras da ANEEL, ficando o contribuinte sujeito às normas próprias da legislação tributária, cujo descumprimento acarreta a ação do órgão competente, o Fisco Federal, expressa no exercício regular do poder fiscalizatório exercido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.</p> <p>Isso porque não há como se atribuir o efeito pretendido aos diversos institutos legais, considerando que o disposto no § 3º do art. 47 da Lei 4.506/1964 faz referência expressa e, por isso, taxativa, aos tributos e à dedução de despesas relacionadas com os requisitos de prejuízos por furto de energia, por imputabilidade a terceiros, e quando apresentada queixa perante a autoridade policial, não dizendo respeito às regras de cumprimento da ANEEL.</p> |
|---|--|

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 n.º 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.

No mesmo sentido aqui defendido, o voto proferido pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo n. 16682.721141/2018-13, acórdão n. 1402-004.517, em que se julgou processo da mesma contribuinte:

É claro que todos os cidadãos querem serviços públicos eficientes e de qualidade, dentre eles, o abastecimento de energia. É fundamental que os órgãos regulatórios estabeleçam regras claras para que estes serviços atendam à população em geral e também para que sejam feitos investimentos em tecnologia que levarão à uma maior eficiência do sistema, com preços mais razoáveis para a população, garantindo ainda o equilíbrio financeiro do contrato de concessão.

Ao mesmo tempo, cabe à Administração Fiscal tributar as atividades das empresas de acordo com a legislação pátria, pois é através do tributo que o Estado poderá garantir à população serviços públicos de qualidade. Contudo, o tributo não pode ser usado como uma forma de forçar estas empresas a investir em um sistema mais eficiente, ou mesmo como forma de puni-las diante da sua incapacidade de combater problemas socioeconômicos crônicos como os furtos de energia elétrica tratados nestes autos. Os

tributos aqui lançados têm fato gerador determinado pela legislação, contornos que devem ser respeitados. Quando as perdas decorrentes de furtos de energia elétrica chegam aos patamares mencionados, causa prejuízos para toda a sociedade e devem ser combatidos. Mas este combate não será feito com a tributação.

Alega a Recorrente que as perdas razoáveis e ordinárias da atividade deveriam ser consideradas como custos inerentes da distribuição de energia elétrica, para fins de apuração pelo IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 46, inciso V, da Lei n.º. 4.506/1964 e art. 291, inciso I do RIR/99, transcritos abaixo:

(...)

A fiscalização, embasada na mudança de entendimento trazida pelo SCI 17/2016 considerou as perdas não técnicas como derivadas de fatores externos, alheios à natureza do bem (energia elétrica) e da atividade de distribuição de energia elétrica, sendo passíveis de controle pela Recorrente. Concluiu-se que estas perdas não técnicas, não seriam custos inerentes para a distribuição da energia, e poderiam ser consideradas despesas dedutíveis, nos termos da legislação. Assim, quando se tratar de furtos de energia elétrica, seria necessária a abertura de inquérito perante a autoridade policial.

A energia elétrica é considerada uma mercadoria, mas a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica são atividades complexas, em razão da peculiaridade da própria energia elétrica que é bem incorpóreo. Apesar de comprar toda a energia que irá distribuir para a população, a Recorrente não consegue faturar a sua integralidade, pois diversas perdas podem ocorrer no processo (perdas técnicas e não técnicas). A Recorrente não deseja estas perdas, o seu objetivo é distribuir o máximo de energia possível, da forma mais eficiente, e obter lucro com a sua atividade. Mas por mais investimento que se faça em tecnologia e controle, não é possível eliminar totalmente as perdas.

Discordo da fiscalização quando afirma que todas as perdas não técnicas são alheias à atividade e que são gerenciáveis. As perdas técnicas e não técnicas são, em razão da natureza e especificidade da atividade, inclusive consideradas na fixação da tarifa de energia elétrica, para garantir o equilíbrio contratual na prestação do serviço. Portanto, não resta dúvida de que elas são intrínsecas à atividade. Se elas devem ser consideradas na formação da tarifa, fica evidenciado que o próprio órgão regulador entende que tais perdas não são gerenciáveis.

Para conseguir cumprir seu contrato de concessão, a Recorrente precisa fazer com que a energia elétrica chegue aos cidadãos em todas as localidades, e não pode deixar com que problemas como furto de energia elétrica a impeçam de prestar um serviço de qualidade. Normalmente os furtos são fatos eventuais na atividade de empresas em geral.

No Brasil, o varejo também sofre muito com furtos. De acordo com a Agência Brasil (<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-09/varejo-perde-r-195-bilhoesem-2017-por-danos-em-produtos-e-furtos>), em 2017 o varejo perdeu 1,29% do faturamento em prejuízos com falhas no manuseio de produtos, vencimento de mercadorias ou furtos. Das perdas totais, as quebras operacionais representam 35%, 24% são furtos externos e 15% são furtos internos.

Mas as empresas varejistas conseguem investir na prevenção de furtos. Várias são as medidas que estão sendo tomadas por estas grandes empresas, que vão desde a mudança no layout das lojas, utilização de caixas de acrílico com dispositivos de alarme para produtos valiosos, até o estabelecimento de participação de lucros para funcionários que tenham como metas a redução de quebra de inventário. Os furtos para as empresas varejistas são gerenciáveis, pois suas mercadorias são vendidas em lojas, são produtos corpóreos, estocáveis, controláveis, vigiáveis. O investimento promovido pelas empresas mostra resultados na diminuição dos furtos.

Para a Recorrente a situação é diferente, por uma conjunção de fatores:

- a natureza da mercadoria - energia elétrica – que é bem incorpóreo, portanto, os mecanismos de segurança são mais complexos;
- o longo período de recessão econômica que o país vem enfrentando provoca impactos socioeconômicos negativos como a deterioração das relações de emprego, da renda da população em geral, e da segurança pública. Esta situação, por sua vez, leva a um aumento dos furtos de energia, da inadimplência nas contas de luz, das fraudes nos medidores de consumo (perdas não técnicas);
- as cidades brasileiras possuem regiões onde o poder público não chega, regiões controladas por criminosos que também devem ser abastecidas por energia elétrica;
- nas regiões com grandes problemas socioeconômicos não é possível combater os furtos de energia elétrica sem comprometer a segurança e a vida dos funcionários da Recorrente, portanto, mesmo quando detectados os furtos e ligações clandestinas, a Recorrente não pode desligá-los;
- a Recorrente não pode comprometer o fornecimento de energia elétrica de toda uma região, em razão da existência desta rede de ilícitos;
- a ANEEL admite a impossibilidade de as empresas combaterem os furtos de energia elétrica em determinadas regiões, de modo que as perdas são consideradas na composição da tarifa de energia. Mas os especialistas entendem que o modelo adotado pela ANEEL para calcular o benchmarking entre as empresas com bom desempenho de perdas e fixar as metas de cada empresa, dependendo da sua área de atuação, é baseado em modelo estatístico falho. Este modelo usa apenas um índice de medição de violência, o que faz com o que os problemas corrupção e violência, diretamente ligados às perdas não técnicas deixem de ser devidamente estimados ([http://www.gesel.ie.ufrj.br/app/webroot/files/publications/32\\_castro202.pdf](http://www.gesel.ie.ufrj.br/app/webroot/files/publications/32_castro202.pdf));

Diante desta realidade, as perdas não técnicas não podem ser consideradas gerenciáveis e alheias à atividade da Recorrente. Entendo 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 n.º 9.580 - RIR/2018).

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar os lançamentos realizados e considerar as perdas não técnicas como razoáveis e intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica, devendo integrar o custo do serviço prestado de distribuição de energia elétrica para fins de IRPJ e CSLL.

Ainda que se admitisse que não se trata de custo, tratar-se-ia de evidente despesa operacional sujeita aos limites do art. 299 do RIR/99.

Conforme bem apontado pelo Conselheiro Toselli, quando do julgamento do processo n. 10480.727593/2018-91:

*109. Da análise desse dispositivo legal, verificam-se 4 (quatro) requisitos cumulativos que asseguram o direito quanto à dedutibilidade das despesas aos contribuintes sujeitos ao Lucro Real, a saber:*

*(i) não serem custos - as despesas não podem ser registradas como custo, o que significa dizer que, uma vez computadas nos custos, são em regra indedutíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita.*

*(ii) necessidade - a despesa é necessária (operacional) quando atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro<sup>40</sup>.*

*(...)*

*117. Nessa linha de raciocínio, a necessidade leva em conta não só a causa jurídica da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o*

*seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca, continuidade da operação etc.*

(...)

*(iii) usualidade ou normalidade – trata-se de expressão que nem precisaria constar na lei, afinal o requisito da necessidade já é suficiente para aferir a dedutibilidade ou não. Não obstante, consolidou-se que despesa usual ou normal é aquela inerente ao negócio explorado, não podendo tais termos serem confundidos com habitualidade, como bem alertou Luís Eduardo Schoueri47:*

*(iv) comprovação - a dedução da despesa ainda demanda o seu registro na contabilidade, a débito da conta de resultado, devendo ainda estar suportada com base em prova que identifique a sua efetiva natureza ou causa jurídica, nos termos do artigo 9º, § 1º do DecretoLei nº 1.59848 .*

*119. Cumpridos esses requisitos, isto é, sendo a despesa (i) não computada como custo, (ii) necessária, (iii) usual ou normal e (iv) passível de comprovação, não há que se falar em glosa.*

*120. A dedução de despesa operacional, pois, não corresponde a uma vantagem ou benefício fiscal, constituindo ela, na verdade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (renda líquida).*

E mais, conforme bem indicou o voto vencido proferido em sede de DRJ, referidos valores ainda se enquadrariam na hipótese do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, conforme supratranscrito.

No mesmo sentido o voto da Conselheira Junia:

*Ainda que se considere que as perdas não técnicas, especificamente os furtos de energia elétrica, para serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ tenham que ser objeto de inquérito policial, conforme estabelecido no artigo 364 do RIR/99, entendo que a Recorrente cumpriu o referido requisito com o Boletim de Ocorrência nº 55/PCERJ/SUBADM/001/2017.*

*A fiscalização se recusa a admitir o Boletim de Ocorrência afirmando que ele seria “vago” e “genérico”, bem como teria sido registrado com “lapso de tempo expressivo” entre os furtos e a denúncia, o que impossibilitaria uma “investigação com êxito” ou mesmo um “flagrante”. Mas o Boletim foi devidamente registrado pela autoridade policial competente, de modo que tal recusa não encontra amparo na legislação. Tanto o artigo 364 do RIR/99, quanto as Soluções de Consulta nº. 17/2016 e 3/2017, quanto o Parecer Normativo CST nº. 50/1973 determinam apenas a necessidade de se apresentar queixa/notícia crime perante a autoridade policial. Portanto, a fiscalização não pode rejeitar as providências tomadas pela Recorrente.*

*O Regulamento de Imposto de Renda, quando abre uma exceção para dedução da base de cálculo do tributo, às perdas por furtos, certamente não considerou uma atividade que tivesse furtos regulares e impossíveis de serem evitados, como o que se vê no caso presente. Trata-se de exigência de prova oficial da perda registrada na contabilidade. Ao contrário do que afirmado pelo acórdão recorrido, não é responsabilidade da Recorrente investigar ou reprimir os furtos de energia elétrica.*

*Ademais, a Recorrente ainda apresentou nos autos outros Boletins de Ocorrência apresentados contra eventos diversos (furto de energia, ligações clandestinas, alteração de equipamento de medição) que foram apurados (fls. 790/846). A apresentação destes documentos demonstra que, mesmo discordando do entendimento da RFB sobre o tratamento fiscal dado às perdas por furtos de energia elétrica, quando possível, a Recorrente tem levado à autoridade policial suas queixas de forma*

*individualizada. Contudo, é compreensível que estas providências não possam ser tomadas em todas as regiões do Estado.*

*Diante do exposto, ainda que se considere as despesas não técnicas como despesas dedutíveis, nos termos do art. 364 do RIR/99, deve ser admitido como prova a queixa/notícia crime apresentada pela Recorrente, uma vez que ela foi devidamente recebida pela autoridade policial, foi apresentada dentro do prazo prescricional previsto na legislação penal e a legislação não prevê detalhes ou requisitos para este documento.*

*Pelo tudo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento e aceitar a dedução do IRPJ e da CSLL das despesas decorrentes de furtos de energia elétrica, cuja comprovação para fins fiscais se faz por meio do Boletim de Ocorrência n.º 55/PCERJ/SUBADM/001/2017, apresentado pela Recorrente.*

Assim, seja por qual ângulo se olhe para a questão, verifica-se o provimento do Recurso em relação a esta matéria, **tanto em relação ao IRPJ como à CSLL.**

No que tange às obrigações especiais, assim foi enquadrada a infração no TVF:

*Com base nas informações e análises expostas no item 4 deste Termo, foi efetuado o lançamento do crédito tributário nos termos dos arts. 247 (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 6º) e 249 inciso I (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 6º, § 2º) ambos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000/1999 – RIR - referente a não adição ao lucro líquido para determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, no período de 2016, dos valores de Provisão a título de Obrigações Especiais, por estes não serem admitidos como despesa dedutível conforme art. 335 do RIR/99.*

*Os valores de provisão a título de Obrigações Especiais, conforme lançamentos contábeis (Razão – Obrigações Especiais), (contas: 6110511092 – Transferência para OE – Flexibilização de Perda; 6110511094 – Transferência para OE – Excedente de Reativos; e 6110511093 – Transferência para OE – Ultrapassagem de Demanda), informados pelo contribuinte para o ano-calendário 2016, objeto deste auto de infração, são:*

A decisão recorrida assim se manifestou:

*Nessas respostas da impugnante, causa espécie ao ser afirmado que o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico é a base legal para que parte do seu faturamento não seja tributado, pois, segundo dito, ele define que as receitas auferidas com ultrapassagem de demandas e excedentes de reativos deverão ser contabilizados como Obrigações Vinculadas ao Serviço Público de Energia Elétrica. Se esta parte do preço que o cidadão paga não é prevista em lei, não pode ser tributo, é seguramente preço. Logo, se é preço, é receita tributável de quem cobra, mesmo porque o cidadão/consumidor não tem qualquer relação jurídica com a ANEEL e, por sua vez, obrigações (especiais) assumidas pela impugnante com agência reguladora não modifica a natureza da receita nem a sua titularidade. Assim, em suma, o que estou a dizer é que a ANEEL não tem competência para isentar de tributos parte do faturamento da distribuidora, ou seja, a ANEEL tem competência para disciplinar normas contábeis, mas não para definir o que é ou não tributável, isso só a lei pode fazê-lo. Tal questão deveria ter sido mais aprofundada pela Fiscalização, mas o TVF apenas toca nesse ponto, se não vejamos:*

*"Como determina o Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172/66, em seu artigo 43, o Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que deve ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. No parágrafo 1º é ressaltado que “a incidência do imposto*

*independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.*

*Poderia se imaginar, como sugere a fiscalizada em seus argumentos na Resposta supracitada, que no caso em questão não haveria disponibilidade econômica e jurídica, uma vez que “será amortizada a partir do próximo ciclo de revisão tarifária”, que a concessionária será obrigada a devolver os valores arrecadados via revisão tarifária, que estas receitas não permitiriam sua disponibilidade jurídica, uma vez que estariam vinculadas a determinação da ANEEL. Todavia, basta, para se constituir o fato gerador do Imposto de Renda, a disponibilidade econômica da renda. O fato de os valores não transitarem pelo resultado, ou, transitando, anularem-se, também não justifica o não oferecimento dos montantes à tributação. Como dita o artigo 249, inciso II, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), tais valores devem ser adicionados na apuração do Lucro Real, base de cálculo do IRPJ:...”.*

*No entanto, a Fiscalização envereda por outro caminho, pois deixa de perquirir se as retro citadas receitas podiam ou não ser excluídas das bases tributáveis e passa a sustentar que o lançamento a débito de resultado (no valor das referidas receitas) teria natureza de provisão, se não vejamos o seguinte trecho do TVF:*

*“Para um melhor entendimento do tratamento fiscal adequado para estes lançamentos, devemos demonstrar que a contrapartida ao registro das receitas assume um caráter de provisão. Uma provisão contábil é nada menos que um registro de uma despesa ou uma perda que, embora ainda não paga ou concretizada, já é prevista, já existe a expectativa de sua realização. Sua principal utilidade contábil está em adequar os demonstrativos à efetiva realidade patrimonial. Pelo lado fiscal, todavia, uma provisão só pode ser dedutível se houver provisão legal. No caso em questão, o reconhecimento da receita reflete a aquisição da disponibilidade econômica com a entrada de recursos financeiros e o lançamento de despesa em contrapartida a uma obrigação no passivo assume um caráter de provisão.*

*Quais os fatos em questão quando analisados os lançamentos referentes às Obrigações Especiais? Como descrito na Resposta à Intimação (TIF2) “os valores de Flexibilização de Perda, Ultrapassagem de Demanda e Excedente de Reativos estão contidos no faturamento da companhia, e os mesmos são debitados do resultado no ato da constituição dessas obrigações”. Ou seja, no momento do reconhecimento da receita dos valores há outro lançamento contábil de despesa que anula o efeito no resultado, quando em contrapartida ao débito no resultado é lançada a crédito no passivo uma obrigação equivalente. Qual o caráter desta obrigação? Como argumentado pela contribuinte, tais valores serão amortizados “a partir do próximo ciclo de revisão tarifária” e que exatamente por este motivo foram debitadas do resultado. Ou seja, na perspectiva de uma despesa futura, lançou-se a mesma no resultado como despesa e criou-se uma obrigação correspondente. Isto é, exatamente, uma provisão. E de acordo com a legislação tributária, a despesa relativa a provisão deve ser adicionada na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL e somente quando efetivamente ocorrer a revisão tarifária esses valores poderão ser excluídos.*

*O Decreto 3.000/99 (RIR/99) trata da dedutibilidade das provisões contábeis. O artigo 335 determina que somente as provisões expressamente autorizadas pelo Decreto poderão ser deduzidas na apuração do Lucro Real. Os artigos seguintes trazem os casos concretos de dedutibilidade: provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, remuneração de férias, décimo terceiro salário. Note-se que o artigo 336 aponta um caso de provisão técnica exigida por legislação especial. O legislador deixa claro que neste caso optou pela dedutibilidade e foi específico e pontual. Caso houvesse intenção em se estender este tratamento para as contas de Obrigações Especiais, este teria sido o caminho. Todavia, não há tal exceção para as provisões efetuadas pela contribuinte em questão neste relatório, mesmo que as mesmas sejam determinadas por órgão regulador. A determinação se limita ao efeito contábil, não atingindo a parte fiscal, uma vez que não há provisão legal para a mesma. Reproduz-se abaixo os artigos citados neste parágrafo:...”.*

*A impugnante questiona o enquadramento do referido lançamento à débito de resultado como despesa de provisão, alegando o seguinte:*

*"156. De fato, ao contrário do que alega a fiscalização, as Obrigações Especiais ora analisadas não podem ser enquadradas no conceito de provisão, uma vez que possuem (i) valor líquido e certo, não havendo qualquer incerteza em relação ao montante reconhecido contabilmente como passivo, que já tem destinação pré-determinada conforme regulamentação da ANEEL mencionada anteriormente; e (ii) prazo determinado para o cumprimento da obrigação, qual seja o prazo da concessão, de acordo com a fórmula prevista no Submódulo 2.1., item 3.4.*

*157. Ao alegar que as Obrigações Especiais só seriam líquidas e certas quando efetivamente ocorrer a revisão tarifária, a autoridade fiscal ignorou que já há uma metodologia regulamentada previamente pela ANEEL para a exclusão desses valores das tarifas futuras nos ciclos de revisões tarifárias posteriores, disposta no mencionado Submódulo 2.1., item 3.4."*

*Primeiro, saliente-se que, contabilmente, provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos. Por sua vez, o fato de já existir uma metodologia regulamentada previamente pela ANEEL para a exclusão desses valores das tarifas futuras nos ciclos de revisões tarifárias posteriores não significa que o valor da obrigação já seja líquido e certo, como alega a impugnante, mas apenas que pode ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação, o que se encaixa no conceito de provisão previsto no parágrafo 14 do Pronunciamento Contábil CPC n.º 25.*

*Ademais, vale lembrar que a norma tributária que veda a dedutibilidade de despesas com provisões adota um conceito muito mais elástico de provisão, se não vejamos como dispõe o art. 13, I, da Lei 9.249/95, in verbis:*

*"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*

*....."*

*Ora, a norma acima trata como provisão aquelas derivadas de apropriações por competência, tais como para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, em que não há qualquer incerteza relevante sobre valor ou prazo, razão pela qual, há que se concluir que, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, o conceito de provisão é muito mais elástico.*

*Por essas razões, voto por negar provimento à impugnação neste ponto.*

Em seu recurso, a Recorrente sustenta que tais valores não tem natureza de provisão, pois a provisão somente resta caracterizada e, portanto, deve ser reconhecida contabilmente quando uma obrigação de valor e prazo incertos, implicar em uma provável saída de recursos, cujo valor é incerto, mas pode ser estimado de forma confiável, decorrente de eventos passados.

Defende ainda que tendo em vista as definições contábeis de provisão e passivo, é possível concluir que a grande diferença entre os dois é a certeza e liquidez da obrigação e de seu valor. Assim, para restar caracterizado um passivo, não pode haver nenhuma dúvida de que

existe a obrigação (não é provável, mas líquido e certo), sendo que o seu valor também já está determinado.

Resta evidente, em minha leitura, que as Obrigações Especiais registradas pela Recorrente não possuem natureza jurídica de provisão, como alegado pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, **mas sim de um passivo** da Recorrente, na medida em que, pelas normas editadas pela ANEEL, incluindo a metodologia da ANEEL, a Recorrente já tem **a obrigação de transferir os recursos** inicialmente recebidos (i.e., **decorrente de evento passado**), conforme a destinação específica das Obrigações Especiais, no **valor já determinado** pela ANEEL.

Assim, as Obrigações Especiais ora analisadas não podem ser enquadradas no conceito de provisão, mas sim como um passivo, uma vez que possuem (i) valor líquido e certo, não havendo qualquer incerteza em relação ao montante reconhecido contabilmente como passivo, que já tem destinação pré-determinada conforme regulamentação da ANEEL mencionada anteriormente; e (ii) prazo determinado para o cumprimento da obrigação, qual seja o prazo da concessão, de acordo com a fórmula prevista no Submódulo 2.1., item 3.4.

Nesse caso, embora concorde com a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, entendo que o fez pelos fundamentos inadequados. Conforme acima transcrito, o próprio relator do acórdão recorrido entendeu se tratar de receita da Recorrente, e se receita era, não poderia ser provisão.

Assim, parece-me que o enquadramento legal do lançamento no art. 335 e seguintes do RIR/99 **não se mostra adequado**, de sorte que entendo deva ser dado **provimento ao recurso neste ponto, tanto em relação ao IRPJ como à CSLL**.

Quanto aos demais temas discutidos, especialmente no que tange à discussão sobre penalidades e sobre aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo que os mesmos acabam perdendo objeto em virtude do provimento do recurso voluntário.

### **Conclusão**

Ante o exposto, afasto as preliminares suscitadas para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

O contribuinte incorreu em perdas não técnicas no período alcançado pela ação fiscal. Tais perdas, nos termos da Agência Nacional de Energia Elétrica, poderiam englobar diversos tipos de ocorrências, tal como já esclarecido no voto do Ilustre Relator.

O autuante desenvolveu suas razões de glosa dessas perdas tendo-as como integralmente alusivas a furtos de energia, dizendo, inicialmente, que as mesmas não poderiam integrar o custo incorrido pela entidade, já que não contempladas no art. 291 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

Partindo dessa premissa, aventou a autoridade fiscal a possibilidade de as referidas perdas serem classificadas como despesas dedutíveis, desde que atendidos os requisitos legais, como a comunicação, no devido tempo e com o devido rigor, dos furtos à autoridade policial, para que assim se instaurasse procedimento investigatório (art. 47, § 3º, da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964).

Ou seja, o contribuinte não poderia simplesmente resignar-se, devendo envidar esforços para que a ladroagem fosse minimizada.

Diante de uma notícia genérica endereçada pela Recorrente a quem competia a averiguação dos crimes, o Auditor-Fiscal promoveu o lançamento de ofício.

Essa é a síntese dos fatos objeto deste pronunciamento.

A atividade do contribuinte é regulada pela ANEEL. E, nesse diapasão, as perdas não técnicas encontram disciplinamento no submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária – Proret.

Nas instruções da Agência, consta que o cálculo do percentual regulatório das perdas não técnicas leva em consideração os **rankings** de complexidade socioeconômica das áreas de concessão.

A definição dos níveis regulatórios das perdas não técnicas pela ANEEL se dá em sete etapas, percorrendo uma intrincada rede de procedimentos, que se inicia com o encaminhamento de uma série de informações pelas concessionárias (evolução das perdas, diagnóstico, detalhamento do programa de combate etc), passa pela apuração dos valores das perdas e culmina na definição da trajetória de sua redução.

A título ilustrativo, restou assinalado, no item 51 do submódulo, o alto grau de complexidade do cenário em que opera a autuada - grifos nossos (anexo à Resolução Normativa n.º 660, de 28 de abril de 2015):

Para as empresas que situam **acima do percentil 90 do ranking de complexidade, que são CELPA, LIGHT E AMAZONAS ENERGIA (Grupo 1) e CEA, EBO e CERR (Grupo 2)**, o nível regulatório de perdas não técnicas será estabelecido mediante análises complementares.

A defesa da Recorrente se concentra na impossibilidade de gerenciar os riscos, já que associados a áreas dominadas por bandidos (traficantes e milicianos).

Assim, o que se tem é que: (i) a atividade é regulada; (ii) as perdas não técnicas não se resumem a furtos de energia; (iii) tais furtos podem ocorrer em qualquer área da concessão, independentemente do tipo e do perfil socioeconômico do consumidor; e (iv) a depender dos riscos, as perdas são, ou não, menos ou mais gerenciáveis.

Ocorre que a Fiscalização se deu por satisfeita pela não comunicação hábil dos furtos, a qual deveria, inclusive, apontar a autoria dos crimes.

Em diversas ocasiões neste Conselho, tenho manifestado que o julgador administrativo não pode negar a realidade vista a olho nu.

Todo e qualquer cidadão fluminense sabe que há **continuada** clandestinidade no consumo de energia elétrica naquela região, em todas as faixas de renda.

Nas populosas e carentes comunidades dominadas pelo crime organizado, o furto se revela aos borbotões - isso quando bandidos não cobram dos moradores pelo consumo da energia, do gás, da água, da “gatonet”, e daí por diante.

A ausência do Estado em determinadas localidades guarda estreita relação com o alto índice de perdas não técnicas em questão. Vejamos, por pertinente, dentre muitos outros, o admirável estudo do Sr. Lucas Merenfeld da Silva Fernandes, em sede de dissertação para obtenção do título de Mestre em Economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, intitulada “O impacto do controle de território sobre o furto de energia elétrica: O caso do Rio de Janeiro”, da qual peço licença para reproduzir o Resumo:

Esta dissertação avalia o impacto da presença de organizações criminosas e das Unidades de Polícia Pacificadora (UPP) sobre o furto de energia elétrica (também denominado, grosso modo, “perdas não técnicas”) da distribuidora Light no município do Rio de Janeiro. Para tanto, estimaram-se dois modelos de dados em painel ao nível das chamadas “Áreas com Severas Restrições à Operação (ASRO)” (localidades mapeadas pela própria empresa). O primeiro modelo utiliza o período anual de 2009 a 2010 e o segundo o período mensal de 2008 a 2012. Além disso, de modo a qualificar os resultados da primeira especificação, construiu-se um terceiro modelo em *cross section* para analisar o impacto de cada tipo de troca de poder entre nossos grupos de interesse sobre o problema em questão. Observou-se que as facções Comando Vermelho e Amigos dos Amigos afetam as perdas positivamente em 15% e 18%, respectivamente, enquanto as Milícias 16%. As UPPs, por outro lado, impactam-nas negativamente em 20%, considerando um período anual. Os resultados do terceiro modelo indicam que a troca de Comandos por UPPs afetou negativamente as perdas em 14% e a expulsão do Comando Vermelho pelo Batalhão de Operações da Polícia do Exército (Bope) na comunidade Tavares Bastos levou a uma redução de 84% nas mesmas. Em geral, os resultados apontam que a presença de grupos criminosos importa no que tange às perdas não técnicas e a retomada do controle pelo Estado contribui para a atenuação do problema.

Dadas a relevância, a especificidade e a complexidade do caso, tenho que a Fiscalização **deveria melhor conhecer a operação da fiscalizada**, exigindo, por exemplo: (i) esclarecimentos específicos quanto à composição das perdas não técnicas, mês a mês; (ii) se decorrentes de furtos, a mensuração dos mesmos por níveis de riscos de gerenciamento; (iii) se minimamente gerenciáveis, quais providências foram adotadas, especialmente quanto a eventual cobrança do devedor e comunicação específica à autoridade policial/judiciária; e (iv) que medidas vem sendo implementadas nas diversas áreas de distribuição para redução das perdas não técnicas, independentemente dos níveis de risco de atuação.

Uma noção ampla e profunda da atividade exercida pela concessionária permitiria à Fiscalização chegar eventualmente à conclusão de que determinadas perdas não técnicas, devidamente destacadas e mensuradas, decorreriam do conformismo, da mera liberalidade ou da ineficiência da entidade.

Não basta, a meu ver, dadas as peculiaridades do caso concreto, valer-se a Fiscalização da não comunicação oficial de furtos, sendo especialmente incontestes a impossibilidade de atribuir-lhes, por unidade consumidora de energia elétrica, a autoria em localidades capturadas por criminosos de alta periculosidade.

Haja vista a fragilidade da exigência, calcada tão somente em formalidade aqui inaplicável, nos termos em que posta nestes autos, inclinei-me pelo provimento do Recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva