



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720896/2020-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.123 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

AUSÊNCIA DE NULIDADE - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DIREITO DE DEFESA - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO - VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não há obstrução ao direito de defesa quando o contribuinte tem garantido o direito ao contraditório sobre os lançamentos discutidos. A nulidade do lançamento por cerceamento de defesa exige prova de prejuízo que impeça o contribuinte de se defender adequadamente. Nos presentes autos, a contribuinte se defendeu de forma adequada, apresentando provas e alegações sobre todos os pontos discutidos. O lançamento, conforme o art. 142 do CTN, deve identificar o fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e aplicar penalidades, se necessário. O documento deve conter todos esses elementos e a norma tributária aplicável. Todos os requisitos para a validade do lançamento estão presentes. Não há cerceamento de defesa que justifique a nulidade.

EXCLUSÃO DO ESTELIONATO COMO HIPÓTESE DE ESTORNO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Discute-se a inclusão do estelionato como hipótese de estorno de créditos de PIS e COFINS, conforme previsto no art. 3º, §13, da Lei 10.637/2002. Fundamenta-se na distinção entre furto e estelionato, destacando que a legislação menciona explicitamente o furto, mas não faz referência ao estelionato. A natureza técnica e jurídica do estelionato não se enquadra nas hipóteses descritas para estorno, que visam bens efetivamente subtraídos sem a participação ativa da vítima, como no caso do furto. No contexto do setor de energia elétrica, diferencia-se o estelionato das fraudes conhecidas como "gatos", devendo ser enfatizado que o estelionato relacionado à adulteração de medidores não configura uma subtração direta de energia, mas sim uma manipulação para reduzir o consumo registrado. Assim afasta-se a inclusão do estelionato como fundamento para o estorno de créditos de PIS e COFINS, em conformidade com o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada de ofício pela Relatora, vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro e o Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para que se excluam as parcelas relativas às perdas não técnicas oriundas de estelionato. Designado o Conselheiro Jose Renato Pereira de Deus para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Francisca Elizabeth Barreto, Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Denise Madalena Green, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro (a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Por bem retratar os fatos e direito aqui discutido, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte, Light Serviços de Eletricidade S/A., em face dos autos de infração de: a) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (a fls. 315 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 60.310.887,30, referente a fatos geradores de 2016 (incidência não-cumulativa), sendo assim descrito o fato apurado: “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.”. b) Contribuição para o PIS/Pasep - PIS (a fls. 308 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 13.093.811,01, referente a fatos geradores de 2016 (incidência não-cumulativa), sendo assim descrito o fato apurado: “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.”. Cientificada do lançamento em 30/09/2020 (Termo a fls. 327), a contribuinte apresentou a impugnação a fls. 334 e segs., em 30/10/2020 (Termo a fls. 333), na qual aduz as seguintes razões de defesa: "3. Do Direito 3.1. Esclarecimentos iniciais – das perdas técnicas e perdas não técnicas

13. A Impugnante é sociedade anônima, concessionária de serviço público, cujo objeto social é o seguinte: “Art. 2º. A Companhia tem por objeto a exploração de serviços públicos de energia elétrica, nas áreas referidas no Contrato de Concessão e nas outras em que, de acordo com a legislação aplicável, for autorizada a atuar, sendo-lhe vedadas quaisquer outras atividades de natureza empresarial, salvo aquelas que estiverem associadas a esse objeto – tais como: uso múltiplo de postes mediante cessão onerosa a outros usuários; transmissão de dados através de suas instalações, observada a legislação pertinente; prestação de serviços técnicos de operação, manutenção e planejamento de instalações elétricas de terceiros; serviços de otimização de processos energéticos e instalações de consumidores; cessão onerosa de faixas de servidão de linhas aéreas áreas de terras exploráveis de usinas e reservatórios, desde que

previamente aprovadas pelo Poder Concedente e que sejam contabilizadas em separado, podendo, para tanto, participar em outras sociedades como sócia, acionista ou quotista”.

14. Considerando-se que a Impugnante é concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, está sujeita às normas e regulamentações da Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”).

15. Uma das principais questões sujeita ao rígido controle da ANEEL é a fixação das tarifas cobradas dos usuários dos sistemas de distribuição de energia elétrica. Assim, de acordo com as normas regulatórias, para fins de reajuste tarifário, a receita das concessionárias é dividida em duas parcelas: (i) Parcela A: envolve os custos incorridos pela distribuidora relacionados às atividades de geração e transmissão, além de encargos setoriais previstos em legislação específica, tais como custos com (a) compra de energia elétrica; (b) conexão e uso das instalações de transmissão e distribuição de energia; e (c) encargos setoriais (e.g., Conta de Consumo de Combustíveis – CCC e Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE). Tratam-se de custos cujos montantes e preços, em certa medida, escapam à vontade ou gestão da (ii) Parcela B: corresponde ao valor remanescente da receita da concessionária, excluídos a contribuição ao PIS, a COFINS e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (“ICMS”), após a dedução da Parcela A.

16. Especificamente com relação aos procedimentos para a regulação das tarifas do setor de energia elétrica, a ANEEL editou a Resolução Normativa no 435/2011, consolidando os Procedimentos de Regulação Tarifária (“PRORET”), dentre os quais incluem-se o tratamento das perdas na distribuição da energia elétrica.

17. O submódulo 2.6 do PRORET, aprovado pela Resolução Normativa no 660/2015, estabelece a metodologia a ser utilizada para definição dos valores das perdas de energia regulatórias que devem servir de base para a fixação do preço da tarifa. De acordo com tal submódulo, as perdas regulatórias de energia, que são consideradas no cálculo dos custos de compra, são divididas entre as perdas na distribuição e as perdas na rede básica.

18. As perdas na distribuição, definidas como “diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue”, por sua vez, são formadas pelo somatório das Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas. Segundo o submódulo 2.6 do PRORET, definidas da seguinte forma: “Perdas Técnicas - PT: parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora MWh. Perdas Não Técnicas - PNT: representa 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).”

19. As perdas técnicas regulatórias são calculadas pela ANEEL, conforme as regras descritas no Módulo 7 do Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (“PRODIST”).

20. As perdas não técnicas regulatórias, por sua vez, são calculadas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas regulatórias, apuradas conforme as normas da ANEEL. As perdas não técnicas referem-se a perdas com furtos de energia, ou seja, perdas que decorrem das características socioeconômicas e aspectos comportamentais existentes em cada área de concessão.

21. Os limites regulatórios de perdas não técnicas são calculados conforme as regras do submódulo 2.6 do PRORET, as quais, em linhas gerais, determinam que os valores regulatórios são calculados pela ANEEL por uma metodologia de comparação de desempenho das distribuidoras, observando critérios de eficiência e as características socioeconômicas das áreas de concessão.

22. Fato é que a ANEEL reconhece que as perdas são, sim, naturais e intrínsecas às atividades de distribuição desenvolvidas no Brasil, de modo que, inclusive, permite que as distribuidoras sejam reembolsadas dessas perdas via tarifa cobrada dos usuários.

23. Isso porque, a própria ANEEL atesta que tais perdas estão associadas em grande medida às características socioeconômicas da área da concessão e dos aspectos comportamentais existentes em cada área de concessão, elementos que fogem completamente do controle e gestão da concessionária e que podem até vir a ser mitigados, mas não completamente eliminados.

24. Reitere-se que, as perdas não técnicas (ou comerciais) não ocorrem por falta de gestão ou por qualquer sorte de ineficiência da Impugnante, mas pelas dificuldades existentes, em todos os Estados, em especial na área de concessão da Impugnante, 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. 25. Nesse contexto, independentemente da forma de apuração do total das perdas técnicas e das perdas não técnicas regulatórias, ambas são consideradas na determinação da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (“TUSD”), sendo seu custo recuperado via tarifa pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica. Portanto, as perdas técnicas e não técnicas compõem o custo de aquisição de energia elétrica que formam a Parcela “A” da tarifa da concessionária, cujos valores são reconhecidos e fixados pela ANEEL, compondo parte do preço tarifário da venda de energia elétrica. 26. O Módulo 7 do PRORET trata da Estrutura Tarifária das Concessionárias de Distribuição, elencando, em especial no submódulo 7.1, todos os procedimentos a serem utilizados no processo de definição da Estrutura Tarifária de tais concessionárias. Essa, por sua vez, é definida como “um conjunto de tarifas, aplicadas ao faturamento do mercado de distribuição de energia elétrica, que refletem a diferenciação relativa dos custos regulatórios da distribuidora entre os subgrupos, classes e subclasses tarifárias, de acordo com as modalidades e postos tarifários”. 27. Note-se que, os custos regulatórios (e.g., transporte, perdas, encargos) são utilizados para compor o valor final das tarifas, inclusive da TUSD. O artigo 7o, parágrafo único do Decreto no 9.022/2017, determina 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). 28. De fato, o submódulo 7.1., item 6, do PRORET elenca todos os custos regulatórios que são considerados na formação da TUSD, conforme se verifica no trecho abaixo: 15. Os custos regulatórios que formam a TUSD são definidos no processo de reajuste ou revisão tarifária. 16. As funções de custos da TUSD são formadas de acordo com os seguintes componentes tarifários: I. TUSD TRANSPORTE – parcela da TUSD que compreende a TUSD FIO A e a TUSD FIO B, sendo: a) TUSD FIO A – formada por custos regulatórios pelo uso de ativos de 7.1 propriedade de terceiros, compreendida por: i) uso dos sistemas de transmissão da Rede Básica; ii) uso dos transformadores de potência da Rede Básica com tensão inferior a 230 kV e das DIT compartilhadas; iii) uso dos sistemas de distribuição de outras distribuidoras; e iv) conexão às instalações de transmissão ou de distribuição. b) TUSD FIO B – formada por custos regulatórios pelo uso de ativos de propriedade da própria distribuidora que compõem a Parcela B, compreendida por: i) custo anual dos ativos (CAA); ii) custo de administração, operação e manutenção (CAOM). II. TUSD ENCARGOS – parcela da TUSD que recupera os custos de: a) Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – P&D EE; b) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE; c) Contribuição para o Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS; d) Quota da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; e e) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA. III. TUSD PERDAS – parcela da TUSD que recupera os custos regulatórios com: a) Perdas técnicas do sistema da distribuidora;

b) Perdas não técnicas; e, c) Perdas na Rede Básica devido às perdas regulatórias da distribuidora. (grifos da Impugnante). 29. Depreende-se da leitura dos dispositivos trazidos acima que as perdas regulatórias são compostas das perdas na rede básica e das perdas na distribuição, que por sua vez é composta pelas perdas técnicas e perdas não técnicas. 30. Com efeito, todas essas perdas constituem, dentro dos limites regulatórios impostos pela ANEEL, componentes da TUSD, tarifa cobrada pelas distribuidoras dos usuários dos serviços de energia elétrica, de modo que a TUSD é utilizada como mecanismo para que as distribuidoras de energia recuperem os custos incorridos com as perdas na distribuição, sejam elas técnicas ou não técnicas. 3.2. Dos créditos da contribuição ao PIS e à COFINS sobre as perdas técnicas e não técnicas 3.2.1.

Necessidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade na interpretação da legislação ordinária que instituiu as regras referentes a tal princípio 31. O regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS foi instituído pelas Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, segundo o qual as pessoas jurídicas sujeitas a essa sistemática devem recolher a contribuição ao PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas, sendo facultado, contudo, o desconto de créditos sobre determinadas despesas incorridas no curso de suas atividades empresariais. 32. Em que pese a instituição da sistemática não-cumulativa ter sido implementada via legislação infraconstitucional, fato é que a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS está prevista na Constituição Federal no art. 195, parágrafo 12o, nos seguintes termos: “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”. 33. Nesse contexto, a Constituição Federal outorgou à lei ordinária a competência para definir os setores de atividade econômica que serão contemplados com a não-cumulatividade. Por exclusão, os demais setores permanecerão sujeitos à sistemática cumulativa de apuração das contribuições (Lei no 9.718/1998). 34. Cabe à lei, é verdade, dar os contornos do tema, nos limites estabelecidos pelo constituinte. Porém, não pode o legislador, a pretexto de regulamentar a não-cumulatividade, restringi-la a ponto de torná-la exceção na ordem jurídica. 35. Em síntese, a legislação ordinária deve observar o conteúdo mínimo da não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido na Carta Magna, sob pena de tornar letra morta o seu art. 195, §12o. Assim, nos setores da economia em que o legislador determinou a aplicação da não-cumulatividade, ela deve ser plena e irrestrita. 36. Vale dizer que a introdução da sistemática não-cumulativa de apuração da contribuição ao PIS e à COFINS veio à tona como um esforço de “neutralizar a cumulação das múltiplas incidências das referidas contribuições nas diversas etapas da cadeia produtiva, de modo a desonerar os custos de produção” 2. 37. A própria exposição de motivos da Lei no 10.833/2003 corrobora o entendimento de que a instituição do regime não-cumulativo visa a evitar a incidência em cascata de tais contribuições: “1.1.O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra. (...)” Não-cumulatividade que está sendo instituída tem como fato gerador o faturamento mensal, assim, entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação a bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos, que menciona”. 38. Nos dizeres de Fábio Soares de Melo, a “não-cumulatividade da COFINS consiste, basicamente, na técnica legal por meio da qual o contribuinte encontra-se possibilitado a promover a tomada de créditos que serão calculados em relação às despesas e demais custos incorridos em suas atividades”3. 39. Com efeito, pode-se sustentar que o conteúdo mínimo da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS é a possibilidade de tomada de crédito sobre gastos que contribuem para a formação da base que será tributada pelas contribuições, isto significa dizer que deve dar o direito ao creditamento todas as despesas correlatas e que de alguma forma contribuem para a obtenção da própria receita tributável. 40. De fato, de forma diversa do que ocorre com o ICMS e o IPI, o método da não-cumulatividade escolhido pelo legislador para a contribuição ao PIS e à COFINS é o da “base contra base”, no qual o crédito passível de apropriação não é aquele crédito de tributo referente a operações anteriores, mas sim, dedução da base de cálculo de valores referentes a operações anteriores. (...) 43. Como se depreende do acima exposto, o pressuposto lógico da sistemática não-cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS é que todas as despesas e custos incorridos no curso das atividades econômicas da sociedade que resultem em receitas tributáveis, devem ser passíveis de aproveitamento de crédito da

contribuição ao PIS e à COFINS. 3.2.2. Do entendimento das autoridades fiscais quanto à natureza de insumo da energia elétrica adquirida 44. A primeira manifestação das autoridades fiscais quanto à matéria ora em discussão foi por meio da Solução de Consulta COSIT no 27/2008, na qual foi consignado, primeiramente, o entendimento no sentido de que a atividade de distribuição de energia elétrica deveria ser entendida como prestação de serviços e, portanto, as despesas classificadas como insumos na distribuição de energia elétrica poderiam gerar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS. 45. Referida Solução de Consulta COSIT no 27/2008, analisou, inclusive, a possibilidade de tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS especificamente com relação às perdas incorridas no processo de distribuição de energia elétrica, não tendo feito qualquer distinção com relação às perdas técnicas e não-técnicas, conforme se verifica pelo trecho abaixo: “Do Encargo de Uso do Sistema de Transmissão e do Encargo de Uso do Sistema de Distribuição (item 4, letra “a”, da petição) (...) 95. Por fim, sabendo de acordo com o art. 51 do Decreto no 4.541, de 2002, bem como no § 1º do art. 1º do Decreto no 4.562, de 2002, que a TUST e a TUSD é formada por: a) custos de transporte; b) perdas de energia elétrica; c) encargos de conexão; e d) encargos setoriais (entre eles as quotas para formação da CDE); responde-se à consultante que somente determinadas parcelas da TUST e da TUSD geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entre elas: os custos de transporte; as perdas de energia elétrica; os encargos de conexão (analisado em seção específica) e os encargos setoriais deduzidos termos não correlacionados com prestação de serviço.” (grifos da Impugnante) 46. Posteriormente, as autoridades fiscais confirmaram referido entendimento por meio da Solução de Consulta COSIT no 3/2019. Veja-se: “Em conformidade com o transcrito acima, a SC Cosit no 27, de 2008, tratou das “perdas de energia elétrica” da TUST e da TUSD em seu item 95, afirmando que esse componente (perdas) estariam dentre os que geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem fazer qualquer especificação de qual espécie de perda estaria em referência e sem prever a necessidade de estorno de determinadas parcelas.” (grifos da Impugnante) 47. Dessa forma, a Soluções de Consulta COSIT no 27/2008 adotou como critério jurídico na determinação dos custos e despesas classificados insumos e, portanto, passíveis de gerarem o desconto de créditos referentes à contribuição ao PIS e COFINS, que o valor das perdas de energia elétrica compõe a tarifa de energia cobrada dos clientes, sendo um custo intrínseco à atividade de distribuição de energia elétrica. 48. Note-se que a Solução de Consulta COSIT no 27/2008 vale-se da análise da legislação que trata da estrutura tarifária do setor elétrico, notadamente o artigo 51 do Decreto no 4.541/2002 e dos artigos 1º e 3º do Decreto no 4.562/2002, que se referem aos custos das “perdas de energia elétrica”. 49. Em suma, a Solução de Consulta COSIT no 27/2008 fez uma minuciosa análise da composição da TUSD e da TUST e constata que estas tarifas levam em consideração o custo das “perdas de energia elétrica”. Ou seja, tanto a legislação citada, quando a referida Solução de Consulta referem-se aos custos das “perdas” (no plural), de forma a abranger, indistintamente, todo o gênero de perdas, tanto técnicas, quando não técnicas. E, nesse ponto, a Solução de Consulta COSIT no 27/2008 é muito clara ao permitir o crédito de PIS e de COFINS sobre essas perdas, de forma indistinta, como custos inerentes à atividade de distribuição de energia. 50. Ante a esse cenário, a Impugnante sempre descontou créditos da contribuição ao PIS e da COFINS com relação ao valor total das perdas de energia elétrica sofridas, que, inclusive no entender das próprias autoridades fiscais, são classificados como insumos da prestação dos serviços de distribuição de energia elétrica. 51. Contudo, para a sua surpresa, em 2016, as autoridades fiscais, sem ter havido qualquer mudança com relação à apuração e cálculo das perdas de energia elétrica sofridas pelas distribuidoras de energia elétrica, alterou o entendimento formalizado na Solução de Consulta COSIT no 27/2008, por meio da edição da Solução de Consulta Interna no 17/2016. 52. De fato, na Solução de Consulta Interna no 17/2016, diferentemente do entendimento manifestado na Solução de Consulta COSIT no 27/2008, as autoridades fiscais entenderam que haveria uma diferenciação entre as perdas técnicas e as não técnicas, e que estas não seriam passíveis de gerar a tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

53. Assim, sem qualquer fundamento para tanto, as autoridades fiscais passaram a adotar um critério jurídico diferente, no intuito de conferir tratamento fiscal diverso a dois tipos de perda de energia elétrica sofridas pelas distribuidoras de energia elétrica, mas que, apesar de certas particularidades, devem ter o mesmo tratamento fiscal. Isso porque, ambas as perdas de energia são intrínsecas às atividades da Impugnante e geram receitas tributadas pelas contribuições ao PIS e da COFINS, uma vez que são incluídas na tarifa cobrada dos usuários! 54. Com efeito, o entendimento manifestado na Solução de Consulta Interna no 17/2016 no sentido de que as perdas não técnicas não podem ser consideradas como insumos aplicados na prestação dos serviços não merece prosperar, em especial considerando que mesmo as perdas não técnicas são incluídas na tarifa cobrada do cliente gerando receitas tributáveis pela contribuição ao PIS e da COFINS. 55. Não restam dúvidas que a Solução de Consulta Interna no 17/2016 inovou, distinguindo questões que a Solução de Consulta COSIT no 27/2008 não distinguiu. 56. É importante ter em mente que não se trata de corrigir suposto erro ou retificar um entendimento anterior. A Solução de Consulta Interna no 17/2016 alterou verdadeiramente o critério jurídico da Solução de Consulta COSIT no 27/2008, introduzindo uma distinção inexistente na solução de consulta anterior, editada quase uma década antes. 57. Nesse contexto, evidente que o entendimento da Solução de Consulta Interna no 17/2016 não merece prevalecer, na medida em que, em linha com o decidido na Solução de Consulta COSIT no 27/2008, tanto as perdas técnicas quanto as perdas não técnicas sofridas são insumos da Impugnante e geram receitas tributáveis, conforme se passará a demonstrar. 3.2.3. O caso específico da Impugnante – Perdas que geram receitas tributáveis e da impossibilidade de ocorrência de bis in idem 58. Não há dúvidas de que a energia elétrica que a Impugnante adquire e distribui gera créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, independentemente de sua classificação no: (i) artigo 3º, inciso II da Lei no 10.637/2002 e artigo 3º, inciso II, da Lei no 10.833/2003, que tratam de insumos; (ii) artigo 3º, inciso I, dos referidos diplomas legais, que tratam de bens adquiridos para revenda; ou (iii) artigo 3º, inciso III, de tais diplomas legais, que tratam do aproveitamento do crédito de energia elétrica. 59. De fato, pode-se sustentar, tal como feito pela fiscalização, que as concessionárias distribuidoras de energia elétrica podem descontar créditos da energia elétrica adquirida no mês que seja utilizada como insumo para a distribuição da energia a seus clientes: “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;” 60. Por outro lado, pode-se alegar que a energia elétrica adquirida deveria ser classificada como um bem destinado à revenda, gerando crédito nos termos do inciso I do artigo 3º das Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo, transcrito: “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; 61. Pode-se sustentar, ainda, que o direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS decorreria do artigo 3º, inciso III, abaixo transcrito, que prevê a possibilidade de crédito de tais contribuições relativamente à energia elétrica adquirida, não havendo qualquer restrição quanto à finalidade do uso de tal energia: “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;” 62. Independentemente do fundamento legal eleito, é evidente que a Impugnante pode descontar créditos da contribuição ao PIS e à COFINS da energia elétrica que é distribuída pela Impugnante, sendo certo que, em nenhum momento, a possibilidade de tomada de crédito foi questionada pelas autoridades fiscais, seja no âmbito das soluções de consulta anteriores sobre o tema, seja no âmbito da fiscalização que deu origem aos Autos de Infração ora impugnados. 63.

No entanto, a fiscalização alegou, equivocadamente, que os créditos da contribuição ao PIS e à COFINS relativos às perdas não técnicas devem ser estornados, na medida em que representam parte da energia que não foi de fato aplicada ou consumida na prestação do serviço e/ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis no 10.833/2003 e 10.637/2002. Assim, os presentes autos de infração foram lavrados sob o fundamento do disposto no artigo 3º, parágrafo 13 e artigo 15, inciso II, da Lei no 10.833/2000: (...) 64. Com base no disposto nos artigos acima transcritos, a fiscalização entendeu que a Impugnante deveria estornar os créditos da contribuição ao PIS e à COFINS que teriam sido indevidamente apropriados. 65. Referido dispositivo tem de ser interpretado à luz do princípio da não cumulatividade previsto no texto constitucional. A finalidade do legislador ao editá-lo foi impedir o desconto de créditos sobre bens e serviços que não tenham gerado, por diversas razões, receitas tributáveis por tais contribuições, de modo que somente em tais situações esse dispositivo deve ser aplicado. 66. Nos casos em que há uma receita tributável não há que se falar em estorno dos créditos registrados, pois a não-cumulatividade de tais contribuições depende, tão somente, da existência de receitas tributáveis de alguma forma correlatas às despesas incorridas. 67. Ocorre que é evidente que a disposição prevista no artigo 3º, parágrafo 13 da lei no 10.833/2003 não é aplicável à Impugnante, na medida em que o valor das perdas não técnicas é repassado para a TUSD, sendo tributado integralmente pela Impugnante. Admitir o contrário seria ferir o princípio da não cumulatividade, tributando-se uma receita e ao mesmo tempo vedando o direito ao crédito incorrido em uma despesa. 68. Note-se que o fato acima foi esclarecido pela Impugnante em 2017, no âmbito Reunião de Conformidade Tributária realizada entre a Impugnante e auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, conforme se depreende do trecho abaixo da Resposta de 07 de julho de 2017, anexada às fls. 10 a 14 do presente processo administrativo: (...) 69. Para melhor elucidar a questão, segue abaixo dois exemplos numéricos de como ocorre o fluxo financeiro da Impugnante: > Exemplo 1 - Aquisição de energia: 1.000 KWh ao valor de R\$ 1.000,00 - Perda não técnica total de 200 KWh do total adquirido (i.e., 1.000 KWh) - Perda não técnica de 100 KWh dentro da perda não técnica regulatória admitida pela ANEEL - Energia faturada ao cliente: 800 KWh ao valor de R\$ 900,00 (tarifa estabelecida pela ANEEL). > Exemplo 2 - Aquisição de energia: 1.000 KWh ao valor de R\$ 1.000,00 - Perda não técnica - 100 KWh do total adquirido (i.e., 1.000 KWh) - Energia faturada ao cliente: 1.100 KWh ao valor de R\$ 1.100,00 (tarifa estabelecida pela ANEEL). 70. A partir desse exemplo fica claro que, independentemente de ter havido a perda não técnica, a Impugnante é reembolsada pelas perdas não técnicas incorridas, pois fatura parte da energia considerada na perda não técnica. 71. Nos casos em que a perda não técnica é menor que a regulatória, quando a distribuidora é mais eficiente que os parâmetros da ANEEL, a distribuidora fatura toda a energia adquirida. 72. A fiscalização baseou toda sua fundamentação nas conclusões das Soluções de Consulta no 17/2016 e 60/2019. Contudo, o próprio entendimento manifestado em tais soluções de consulta está equivocado, pois ignorou completamente a aplicação do princípio da não-cumulatividade tributária, que sempre deve permear a interpretação da legislação ordinária que disciplina essa sistemática. 73. Diferentemente do alegado pelas autoridades fiscais, a hipótese de incidência da contribuição ao PIS e à COFINS é auferir receitas. A incidência de tal tributo independe da efetiva transferência do bem ou prestação do serviço. 74. No item 10, do Submódulo 3.2 do PRORET, abaixo transcrito, estabelece o montante de energia que será considerado na tarifa (Parcela "A"), o que não deixa dúvidas quanto à inclusão das perdas técnicas e não técnicas no custo da energia elétrica na tarifa do consumidor final, pela sua inclusão na TUSD: "10. A energia requerida é definida como sendo o volume de energia elétrica e potência adquirida para o atendimento dos consumidores cativos e das outras concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica no período de referência acrescido de:

- i. perdas elétricas do sistema de distribuição, às quais se subdividem em perdas técnicas e não-técnicas, calculadas a partir dos limites regulatórios estabelecidos no reajuste ou revisão anterior; e ii. perdas na Rede Básica, calculadas a partir dos limites regulatórios

estabelecidos no reajuste ou revisão anterior, quando aplicável.” 75. Ora, se a impugnante incorre em um custo de aquisição de energia elétrica para a aferição de suas receitas, sendo tal custo incluído no preço (tarifa), e, consequentemente, tributado pela contribuição ao PIS e à COFINS, é evidente que tem direito ao crédito correspondente, sob pena dessas contribuições se tornarem cumulativas. 76. Mais especificamente, houve o pagamento da contribuição quando da aquisição da energia, bem como quando do pagamento da tarifa pelos usuários. Consequentemente, para se evitar a cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, deve-se admitir o crédito de tais contribuições relativamente aos custos que geraram receita tributável. 77. Isso porque, conforme mencionado anteriormente, em razão da própria sistemática de funcionamento do setor elétrico, as perdas não técnicas decorrentes de furtos são um componente levado em consideração na composição tarifária, de acordo com a autorização da própria ANEEL. 78. 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. 79. Neste sentido, o órgão regulador apura as perdas não técnicas e, então, adota as providências necessárias para o seu repasse nas tarifas de energia elétrica. Resumidamente, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é todo definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Impugnante aos 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. 80. Desse modo, como o valor das perdas impacta na tarifa de energia, verifica-se que as perdas não técnicas recompostas por meio do reajuste tarifário autorizado pela ANEEL não representam perdas efetivas para a empresa e, com isso, não deveriam ser estornadas, uma vez que o valor recomposto é devidamente contabilizado como receita tributável para fins de inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS. 81. Assim, a desnecessidade de estorno dos créditos de PIS e COFINS no presente caso decorre da certeza de que o valor das perdas técnicas definidas pela ANEEL será recomposto mediante ajuste tarifário, como autorizado pelo órgão regulador. 82. Ademais, o valor das perdas não técnicas recompostas é contabilizado pela Impugnante como receita tributável do PIS e da COFINS, de forma que a manutenção da glosa dos referidos créditos incorreria em flagrante ofensa à própria sistemática da não cumulatividade dessas contribuições.

83. Isso significa que a Impugnante está sendo tributada duas vezes pelo mesmo fato. A primeira, por ser impedida de deduzir os seus custos/despesas decorrentes dessas perdas. E a segunda, por ter que recolher um valor de IRPJ e CSLL maior em razão da incorporação do valor dessas perdas na tarifa e na receita auferida. 84. Na prática, portanto, glosar os créditos referentes aos custos decorrentes de perdas não técnicas, sem se reduzir proporcionalmente o valor da receita auferida, configura bis in idem, o que deve ser afastado, com o cancelamento integral da autuação em questão. 85. Quando muito, dever-se-ia estornar apenas os créditos referentes ao pequeno percentual da perda não técnica que não foi recomposto na tarifa pela ANEEL, ou seja, referente à diferença entre o total das perdas não técnicas e o que foi, de fato, repassado na tarifa. 86. Adicionalmente, por amor ao debate, pode-se dizer que a aplicação do artigo 3º, parágrafo 13 da Lei nº 10.833/2003 somente seria possível nos casos em que não houvesse uma saída final tributada, pois nesses casos, de fato a última etapa da cadeia produtiva seria aquela onde ocorreu o desfalque ou furto. 87. Em verdade, de forma a cumprir a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS, o artigo 3º, parágrafo 13 da lei nº 10.833/2003 não deve ser aplicado aos casos em que as despesas incorridas com aquisição de energia elétrica (e.g., perdas não técnicas) são repassadas no custo dos produtos ou serviços que integram o preço de venda nas etapas seguintes, sofrendo a incidência de tais contribuições. (...) 89. Nesse contexto, resta evidente que a Impugnante tem o direito incontroverso de manutenção dos créditos relativos às perdas não técnicas incorridas, uma vez que, como amplamente descrito no item 3.1 da presente Impugnação, esses valores são recuperados via TUSD, sendo, inclusive, tributados pela contribuição ao PIS e à COFINS. 90. A própria Impugnante já havia informado tal fato em sua Resposta à Reunião de Conformidade Tributária, quando

explicitou que o valor das perdas não técnicas regulatórias é incluído na tarifa de energia elétrica e, portanto, incluídos na receita bruta da Impugnante e integralmente tributados, segundo o regime de competência. 91. As especificidades do setor que fornece energia elétrica são tratadas pela ANEEL, enquanto Agência Reguladora, por meio de normas regulatórias que devem ser cumpridas integralmente pelas empresas integrantes desse sistema. Nesse aspecto, é importante que às autoridades fazendárias se atentem para essas peculiaridades do setor elétrico, antes de aplicar as regras da legislação tributária, pois existem situações em que a tributação imaginada não tem cabimento ou aderência às situações do dia-a-dia aplicável a outros casos ou outras transações comerciais aparentemente similares. 92. Por conseguinte, no contexto desta sistemática, vale dizer que o Fisco em nada é prejudicado, principalmente por não existir tratamento regulatório tarifário diferenciado entre as Perdas Não Técnicas e as Perdas Técnicas, já que ambas são tratadas no custo da energia elétrica comprada e incluídas na Parcela "A" da tarifa e consequentemente na TUSD. 93. Por essas razões, deverá ser julgada procedente a presente Impugnação, com o consequente cancelamento dos Autos de Infração lançados e a possibilidade de manutenção integral dos créditos relacionados às perdas não técnicas. 3.3. Da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício 94. 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. (...) 109. 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. 4. Do Pedido 110. Ante todo o exposto, o Impugnante requer sejam julgados integralmente insubsistentes os lançamentos, cancelando-se integralmente os Autos de Infração lavrados. 111. No mínimo, requer a Impugnante que eventual cobrança de juros de mora aplicados sobre a multa de ofício seja cancelada, em virtude da ausência de fundamento legal que a justifique.".

A 9ª Turma da DRJ01 julgou improcedente a impugnação, mediante Acórdão nº 101-006.431, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2016 Contribuição para o PIS/Pasep. NÃO CUMULATIVA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. ENERGIA. As distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.). ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2016 COFINS. NÃO CUMULATIVA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. ENERGIA. As distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.). Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto recurso voluntário no qual o recorrente ratifica os argumentos trazidos em sede de impugnação, além de juntar dois pareceres técnicos para embasar suas afirmações quanto às peculiaridades do setor de energia elétrica e a validade do aproveitamento de créditos sem implicar no estorno aqui discutido.

Esse é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Trata-se de autos de Infração lavrados para a cobrança de supostos débitos da contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (“COFINS”), respectivamente, nos valores de R\$ 13.093.811,01 e R\$ 60.310.887,30, já atualizados com juros e acréscimos de multa de ofício, referentes ao período de apuração de agosto a dezembro de 2016.

A problemática reside no pilar argumentativo quanto à apropriação indevida de crédito de PIS e Cofins relativas às perdas incorridas nos processos de distribuição de energia elétrica, que, na legislação, são traduzidas como diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue.

Pois bem.

Da nulidade do auto de infração

As nulidades são dispostas pelo artigo 59, do Decreto 70.235/1974, e ocorrem quando do despacho ou decisão proferida por agente incompetente para tanto, ou nos casos em que há cerceamento de defesa – ou seja, uma deficiência existente no ato administrativo suficiente à configurar respectiva limitação ao direito de defesa do contribuinte.

No presente caso, importante ressaltar que suscito de ofício a nulidade por cerceamento de defesa pelo seguinte raciocínio:

Especificamente, a exigência refere-se às perdas não técnicas, que dizem respeito às perdas com furto e outras figuras falhas no sistema de distribuição, porque devem ser os créditos apropriados estornados, por força do disposto no artigo 3º, parágrafo 13 e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Tais dispositivos tratam do estorno de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS “*relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação*”.

Afirma o recorrente que não há lógica que sustente a argumentação da fiscalização e aplicação dos dispositivos supramencionados, porque as perdas são repassadas nas tarifas cobradas dos usuários pela recorrente, o que, conseqüentemente, representa receita tributada pra fins das contribuições sociais.

O objetivo e razão do nascimento do parágrafo 13º, das Leis 10.637 e 10.833 reside na razão de inexistência de parcela tributável quanto à mercadoria furtada ou roubada: ou seja, não existe a ponta final da operação, de forma tributada, logo, sem débito, não há que se falar em crédito, e eis porque o estorno foi determinado pela legislação.

Além disso, é incitado pelo contribuinte que as perdas não técnicas, de tão recorrentes no país, compõem um coeficiente específico de cálculo, tendo em vista as obrigatoriedades regulatórias e o atendimento da demanda de energia elétrica. Isso quer dizer que, a margem de aquisição de energia elétrica, pela distribuidora, deve ser, se não muito maior, significativamente suficiente à demanda de energia elétrica, incluindo as parcelas de perdas não técnicas com furtos e roubos.

Noutro passo, insiste a fiscalização na interpretação literal do parágrafo 13º, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, como impeditivo expresso do aproveitamento do crédito de PIS e Cofins quando demanda o estorno nos casos de roubo ou furto.

É indubitável que o dispositivo supramencionado se aplica ao caso concreto, sendo necessário que seja realizado o estorno do crédito das contribuições relativos aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido **furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.**

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

É necessário aqui fazer uma distinção sobre a natureza de todas as figuras que compõem o conjunto que configura as “perdas não técnicas”, que tem origem nos furtos – ligação clandestina e desvio direto de rede, ou fraudes – adulterações no medidor ou desvios, erros de leitura, medição e faturamento, todos denominados e conhecidos como “gatos”, e os montantes de perdas não técnicas são divididos pelo mercado de baixa tensão faturado.

Relacionadas às distinções supramencionadas, válido é que façamos uma digressão sobre as figuras penais constantes às perdas não técnicas, sem adentrarmos com a profundidade merecida nas controvérsias existentes naquela área, em cotejo e com objetivo de distinguirmos o que é aplicável a título dos institutos expressamente dispostos no parágrafo 13º, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003.

A subtração de energia elétrica, no contexto do Direito Penal, carrega severa diferenciação, como posto pela própria explanação supramencionada, enquanto que a conduta do indivíduo que faz ligações clandestinas ou desvios diretos nas redes de energia elétrica tem natureza de furto – mediante fraude, noutro lado, adulterações no medidor ou seus respectivos desvios, tem natureza de estelionato.

Ambos são previstos no Código Penal, e, embora carreguem uma linha tênue de diferenciação, distanciam-se sob os seguintes termos: o furto qualificado mediante fraude, o agente subtrai a coisa com discordância expressa ou presumida da vítima, sendo a fraude utilizada como meio para retirar a coisa da esfera de vigilância da vítima. Subtrai-se a coisa sem a participação ativa alguma da vítima. No estelionato, por sua vez, o autor obtém o bem através de transferência empreendida pelo próprio ofendido por ter sido induzido em erro. A própria vítima entrega a coisa (AgRg no REsp 1279802/SP, DJe 15/05/2012; AREsp 1418119/DF, DJe 13/05/2019).

Esse é o ponto central e diferenciador dos crimes: no furto mediante fraude a coisa é retirada da vítima sem a sua anuência. No estelionato, ao seu turno, a própria vítima induzida pela fraude entrega o bem. É a atuação de vítima que distingue os delitos.

Segundo Guilherme de Souza Nucci (2014:748) o cerne da questão diz respeito ao modo de atuação da vítima, diante do engodo programado pelo agente. Se este consegue

convencer o ofendido, fazendo-o incidir em erro, a entregar, voluntariamente, o que lhe pertence, trata-se de estelionato; porém, se o autor, em razão do quadro enganoso, ludibria a vigilância da vítima, retirando-lhe o bem, trata-se de furto com fraude. No estelionato, a vítima entrega o bem ao agente, acreditando fazer o melhor para si; no furto com fraude, o ofendido não dispõe de seu bem, podendo até entregá-lo, momentaneamente, ao autor do delito, mas pensando em tê-lo de volta.

No caso de fraude envolvendo de energia elétrica, temos o seguinte cenário: se ocorre o desvio de energia (com ligação direta para a residência sem passar pelo medidor; ligação poste-casa) o crime é de furto mediante fraude (é o denominado “gato”). Todavia, se o agente faz com que a energia chegue, mas com quantitativo menor, viciando o aparelho medidor, estamos diante de estelionato.

Em termos mais comuns: na primeira situação a fraude é utilizada para retirar/subtrair a energia da concessionária (leigamente se diria que o medidor ficaria sem funcionar). Na segunda hipótese, a concessionária ludibriada entrega a energia, mas em menor quantidade (aqui, o medidor gira, todavia, em menor rotação que a correta).

Essa linha de raciocínio, envolvendo desvio de água, foi trazida pelo STJ no AgRg no AREsp 1373228/SP, DJe 05/04/2019, quando se disse que “*configura o crime de furto qualificado pela fraude (art. 155, § 4º, II, do Código Penal) a conduta consistente no furto de água praticado mediante ligação clandestina que permitia que a água fornecida pela CAESB fluísse livremente, sem passar pelo medidor de consumo.*”

No delito de estelionato, porá sua vez, ocorre a adulteração no medidor de energia elétrica, de modo a registrar menos consumo do que o real, fraudando a empresa fornecedora (HC 67.829/SP, DJ 10/09/2007). O agente usa de artifício (finge uma situação de normalidade) para provocar um resultado de consumo a menor, para que o medidor não marque corretamente:

HABEAS CORPUS. APELAÇÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA NO TRIBUNAL A QUO. DEVOLUÇÃO INTEGRAL DO TEMA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. ADULTERAÇÃO NO QUADRO DE ENERGIA ELÉTRICA. CRIME DE ESTELIONATO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, CONCEDIDA.

1. Não há falar em supressão de instância quando o habeas corpus impugna decisão proferida em recurso de apelação, cuja devolutividade do tema é integral. Precedentes do STJ.
2. Não há falar em inépcia da denúncia por haver capitulação legal diversa, já que o réu defende-se dos fatos a ele imputados e da norma legal.
3. Também não é inepta a denúncia que, narrando a conduta delituosa de modo a permitir o exercício da ampla defesa, deixa de descrever de modo pormenorizado a conduta de cada sócio.
4. Configura o delito de estelionato a adulteração no medidor de energia elétrica, de modo a registrar menos consumo do que o real, fraudando a empresa fornecedora.
5. O rito célere do habeas corpus não possibilita aprofundado exame do contexto-fático probatório, competindo ao Tribunal de origem analisar se houve o pagamento dos danos causados à vítima, de modo a possibilitar a aplicação do art. 16 do Código Penal.
6. Ordem parcialmente conhecida e, nessa extensão, concedida para determinar ao Tribunal de origem que redimensione a pena cominada ao paciente, como entender de direito, e analise a possibilidade de ter ocorrido arrependimento posterior, de acordo com o art. 16 do Código Penal.

(HC n. 67.829/SP, relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 2/8/2007, DJ de 10/9/2007, p. 260.)

Essa distinção também foi realizada no AREsp 1418119/DF, Rel. Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 07/05/2019, quando o STJ considerou que, no caso concreto, houve alteração (adulteração) no medidor de energia elétrica com redução do consumo de energia, induzindo a erro a companhia elétrica, o que configurou **estelionato**:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO CONHECIDO. ANÁLISE DO MÉRITO RECURSAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. ALTERAÇÃO NO MEDIDOR DE ENERGIA ELÉTRICA. FRAUDE POR USO DE SUBSTÂNCIA. REDUÇÃO DO CONSUMO DE ENERGIA. INDUZIMENTO A ERRO DA COMPANHIA ELÉTRICA. TIPICIDADE LEGAL. ESTELIONATO. CONDENAÇÃO MANTIDA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Extraí-se do autos que fraude empregada pelos agravantes - uso de material transparente nas fases "a" e "b" do medidor - reduzia a quantidade de energia registrada no relógio e, por consequência, a de consumo, gerando a obtenção de vantagem ilícita.

2. "No furto qualificado com fraude, o agente subtrai a coisa com discordância expressa ou presumida da vítima, sendo a fraude meio para retirar a res da esfera de vigilância da vítima, enquanto no estelionato o autor obtém o bem através de transferência empreendida pelo próprio ofendido por ter sido induzido em erro". (AgRg no REsp 1279802/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 8/5/2012, DJe 15/5/2012)

3. O caso dos autos revela não se tratar da figura do "gato" de energia elétrica, em que há subtração e inversão da posse do bem. Trata-se de prestação de serviço lícito, regular, com contraprestação pecuniária, em que a medição da energia elétrica é alterada, como forma de burla ao sistema de controle de consumo, - fraude -, por induzimento ao erro da companhia de eletricidade, que mais se adequa à figura descrita no art. 171, do Código Penal - CP (estelionato).

4. Recurso especial desprovido.

(AREsp n. 1.418.119/DF, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 7/5/2019, DJe de 13/5/2019.)

Nos casos supramencionados, houve redução da quantidade de energia registrada no relógio e, por consequência, a de consumo, gerando a obtenção de vantagem ilícita, não se tratou da figura do "gato" de energia elétrica, em que há subtração e inversão da posse do bem. Tratou-se de prestação de serviço lícito, regular, com contraprestação pecuniária, em que a medição da energia elétrica é alterada, como forma de burla ao sistema de controle de consumo, - fraude -, por induzimento ao erro da companhia de eletricidade, que mais se adequa à figura descrita no art. 171, do Código Penal.

E, justamente neste ponto que é cabível o cotejo entre respectiva diferenciação e aplicação da norma que determina o estorno de créditos de PIS e Cofins, especialmente porque tem sido considerada à literalidade para impedir o creditamento pelas pessoas jurídicas do setor de energia elétrica.

A norma dispõe que:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e

lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

Extrai-se que os créditos devem ser estornados nos casos de: i) furto; ii) roubo; iii) inutilização; iv) deterioração; v) destruídos em sinistro; vi) empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

Vê-se que estelionato em nada se enquadra nas hipóteses de estorno dos créditos de PIS e Cofins aqui discutidos, não podendo a fiscalização valer-se de um grande apanhado e conceito único de “gato” e perda não técnica para aplicabilidade literal do dispositivo supramencionado.

A despeito da previsão de furto nas mencionadas e taxativas hipóteses, Não há que se falar em roubo, que trata de ato ilícito praticado contra patrimônio ou bens, com dolo configurado porque o agente se utiliza de ameaça ou violência, tipificado no artigo 157, do Código Penal.

Também não há de se considerar inutilização, que é ação ou efeito de inutilizar, tornar inútil ou imprestável, que não é o caso da energia elétrica aqui discutida, porque ocorre justamente o contrário, a demonstração de que foi efetivamente utilizada, contudo, sem amparo da licitude sobre a forma pela qual foi dada respectiva utilização.

Tão menos deve ser considerada a deterioração ou destruição por sinistro ou ainda emprego em outros produtos que tenham tido a mesma destinação, resguardando-se o óbvio do conceito de tais figuras, que longe estão do aspecto fático do caso concreto.

Certo é que a norma pretende atingir às situações que fogem à normalidade de determinados setores econômicos, que diferentemente do setor de energia elétrica que já conta com cerca de 20%, percentual traduzido em bilhões de reais, não conta de forma costumeira com ilícitos tipificados no direito penal, ou ainda o restante das figuras que tratam de dissabores possíveis na lida empresarial, tal como a ocorrência de sinistro.

Para o caso em comento, nota-se, de forma cristalina, que o dispositivo analisado cita somente a figura penal do “furto”, não qualificando em seu rol taxativo a figura penal de estelionato, o que nos leva à compreensão de que sua aplicabilidade, em cotejo à conceituação e de todos os componentes de perdas não técnicas, atinge somente parcialidade do montante de energia elétrica aqui discutido.

Nesse sentido, certo é que os autos de infração aqui discutidos nitidamente ferem o artigo 142, do Código Tributário Nacional, **bem como a obrigatoriedade e ônus probatório em relação à matéria que está sendo tributada, além do quantum a ser definido para o lançamento.**

Vale dizer ainda que fere o artigo 10, do Decreto 70.235/1972, posto que não preenchidos os requisitos necessários mínimos do lançamento mediante auto de infração, tendo em vista a inexistência, sequer a menção, de tal diferenciação técnica pela fiscalização.

O ponto aqui não se trata de interpretação da não-cumulatividade disposta no artigo 3º, da Lei 10.833/2003, tão menos de uma suposta interpretação aleatória sobre as peculiaridades do setor de energia elétrica e suas perdas técnicas e não técnicas – em que pese sejam argumentos valorosos porque de fato se distinguem de outros setores da economia, mas sim, a especificação técnica que dará suporte à aplicação do parágrafo 13º, supramencionado, sem que tenhamos a indevida extensão das figuras ali contidas.

Ressalto, portanto, que não se nega a aplicação desse dispositivo. Contudo, tão quanto à obediência normativa que dispõe o estorno dos créditos, deve-se obediência aos termos técnicos, e distinções devidas entre furto e estelionato, dentre as demais possibilidades exaustivamente taxadas na regra, para que tenhamos maior segurança jurídica em relação às autuações aqui debatidas.

Portanto, e no sentido de que, pela inexistência dessa distinção para aplicabilidade do artigo 13º, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, que conseqüentemente implica na insuficiência técnica e afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, artigos 10 e 50, do Decreto 70.235/1972, voto pela nulidade do auto de infração.

Do mérito

Vencida na nulidade pretendida, no mérito, pelas mesmas razões expostas, e sem me alongar no presente tópico considerando que já exaustivamente feito no tópico anterior em termos de interpretação da matéria discutida, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que se excluam as parcelas relativas às perdas não técnicas oriundas de estelionato (adulteração dos medidores de energia elétrica).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Com todas as vênias e o devido respeito ao voto da Ilma. Conselheira Relatora, ousou divergir de seu entendimento quanto ao que aqui se julgou, no que se relaciona à nulidade do auto de infração suscitada de ofício, que está alinhada com a sua decisão de mérito.

I – Preliminar de nulidade

A Ilma. Conselheira, aborda as nulidades previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, que ocorrem quando decisões são tomadas por agentes incompetentes ou quando há cerceamento de defesa. No caso discutido, a nulidade é suscitada devido ao cerceamento de defesa relacionado às perdas não técnicas, como furtos e falhas no sistema de distribuição de energia, com base no artigo 3º, parágrafo 13, e artigo 15, inciso II, da Lei 10.833/2003.

A argumentação se concentra no estorno de créditos do PIS e COFINS para bens furtados, roubados, inutilizados ou deteriorados. A defesa alega que as perdas são repassadas nas tarifas dos usuários, constituindo receita tributada, o que justificaria a manutenção dos créditos. A norma do parágrafo 13º das Leis 10.637 e 10.833 visa impedir crédito para bens que não gerem receita tributável, como mercadorias furtadas.

A ANEEL define perdas não técnicas como resultantes de furtos, fraudes e erros de medição. O voto vencido distingue entre furto (subtração sem anuência da vítima) e estelionato (a vítima é induzida a entregar o bem), conforme decidido em diversos julgados, incluindo o AgRg no REsp 1279802/SP e o AREsp 1418119/DF. O furto mediante fraude envolveria subtração da energia sem consentimento, enquanto o estelionato envolveria adulteração do medidor para registrar menor consumo.

Segundo a Relatora a norma do artigo 3º, parágrafo 13, da Lei 10.833/2003 exige estorno de créditos apenas em casos de furto e não estelionato, gerando debates sobre a correta aplicação da lei em casos de perdas não técnicas no setor de energia, concluindo que a falta de distinção entre furto e estelionato nas autuações fere o artigo 142 do Código Tributário Nacional e o Decreto 70.235/1972, justificando a nulidade do auto de infração.

Pois bem. Não entendo que tenha ocorrido, nos presentes autos, algum tipo de ação ou omissão no lançamento que tenha ferido o direito de defesa da contribuinte.

Estabelece o art. 59, II, do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No processo administrativo, temos a configuração da obstrução ao direito de defesa caso tenhamos uma decisão proferida sem que seja assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório processual sobre o que foi lançado e o que está sendo discutido no processo administrativo fiscal.

Teremos a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa quando reste efetivamente demonstrado o prejuízo que impeça suas alegações ou provas de serem adequadas, ou seja, prejuízo que o impeça de se defender ou provar de forma adequada o seu pretenso direito.

No meu entender, não é o caso dos presentes autos, visto que a contribuinte recorrente se defende de forma adequada e extremamente combativa dos lançamentos que lhe foram imputados, promovendo provas e trazendo alegações sobre todos os pontos elencados no auto de infração e acórdão recorrido, não havendo, nesse sentido, ofensa ao art. 142 do CTN.

O lançamento, segundo o art. 142 do CTN, é o ato pelo qual se identifica o fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, se for o caso, aplica-se a penalidade.

O documento que formaliza o ato de lançamento deve trazer de forma clara todos os elementos acima mencionados, devendo ainda conter a norma tributária em que está embasado.

Pois, diante de todos os documentos e defesas trazidos pela recorrente ao processo, entendo que todos os requisitos necessários para a validade do lançamento estão presentes, fazendo novamente a menção de que a contribuinte se defendeu de forma adequada das imputações que lhe foram feitas.

Assim, afasto a alegação de nulidade, suscitada de ofício pela Ilma. Relatora.

II – Mérito

No mérito, as mesmas razões são utilizadas pela Ilma. Relatora para que se excluam as parcelas relativas às perdas não técnicas oriundas de estelionato (adulteração dos medidores de energia elétrica), e como não poderia deixar de ser, novamente ousou discordar de suas alegações.

Nessa oportunidade, de forma concisa, discuto a inclusão do estelionato no rol do art. 3º, §13, da Lei 10.637/2002, como hipótese de estorno de créditos de PIS e COFINS. Entendo que tal inclusão é indevida e deve ser afastada.

O §13 do art. 3º da Lei 10.637/2002 prevê o estorno de créditos de PIS e COFINS em casos de furto, roubo, inutilização, deterioração, destruição por sinistro, ou emprego em outros produtos com a mesma destinação.

Pois bem. Furto e estelionato são crimes distintos:

- No furto, o agente subtrai a coisa sem a anuência da vítima, usando fraude para remover a vigilância.

- No estelionato, a vítima, induzida em erro, entrega voluntariamente o bem ao agente.

A Lei 10.637/2002 menciona explicitamente o furto, mas não faz referência ao estelionato.

A natureza técnica e jurídica do estelionato não se enquadra nas hipóteses descritas para estorno, que visam bens efetivamente subtraídos sem a participação ativa da vítima, como no caso do furto.

Desta forma, permitir a inclusão do estelionato, em última análise é ampliar indevidamente o alcance do dispositivo legal, contrariando o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

No setor de energia elétrica, fraudes conhecidas como "gatos" são tipicamente qualificadas como furto, não estelionato.

O estelionato, relacionado à adulteração de medidores, não se configura como uma subtração direta de energia, mas uma manipulação para reduzir o consumo registrado.

Desta forma, considerando o que já fora trazido acima, entendo que o estelionato não pode ser incluído nas hipóteses de estorno previstas no art. 3º, §13, da Lei 10.637/2002.

Portanto, afasto a alegação de que o estelionato se enquadre nas hipóteses de estorno de créditos de PIS e COFINS.

III – Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada de ofício pela Relatora e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para que se excluam as parcelas relativas às perdas não técnicas oriundas de estelionato.

Eis o meu voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator designado.

