



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720896/2020-15
ACÓRDÃO	3302-015.066 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

EMBARGOS. OMISSÃO. SANADA SEM ALTERAÇÃO DO RESULTADO.

Configura-se omissão quando a decisão deixa de se manifestar sobre pontos relevantes e devidamente suscitados pela parte, nos termos do art. 65, §1º, do Regimento Interno do CARF. Integrados os fundamentos, sem alteração do resultado do julgamento embargado.

PIS/COFINS. CRÉDITOS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS. ESTORNO PROPORCIONAL.

Nos termos do art. 3º, II e §13, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, deve ser estornado o crédito relativo à energia elétrica adquirida para distribuição na proporção das perdas não técnicas que excederem o limite regulatório estabelecido pela ANEEL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 17/2016. NATUREZA INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE.

Soluções de consulta internas que consolidam interpretação já decorrente da legislação e regulamentação setorial não configuram inovação normativa, não se aplicando a vedação de retroatividade prevista no art. 106, II, do CTN.

APURAÇÃO MENSAL AUTÔNOMA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO INTERTEMPORAL.

O cálculo das perdas técnicas e não técnicas obedece a parâmetros mensais, não se admitindo compensação entre períodos em razão da natureza autônoma de cada apuração tributária.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Não caracteriza bis in idem a simultaneidade de estorno de créditos de PIS/COFINS e tributação de receitas de recuperação de consumo, por se tratarem de fatos jurídicos distintos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e rejeitar os Embargos de Declaração

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

(assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares, Presidente.

Participaram da sessão os conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda(substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela contribuinte Light S.A. contra acórdão proferido pela 3ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que, por maioria, negou provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o lançamento de PIS e Cofins não cumulativos relativo ao período fiscalizado.

O auto de infração foi lavrado em decorrência de glosas de créditos vinculados a perdas técnicas e não técnicas no processo de distribuição de energia elétrica, bem como à não inclusão, na base de cálculo das contribuições, de valores relativos à recuperação de perdas não técnicas. O Termo de Verificação Fiscal apontou como fundamentos legais, entre outros, o art. 3º, § 13, da Lei nº 10.833/2003, o art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.637/2002, e as orientações da Resolução Normativa ANEEL nº 435/2011, bem como o entendimento firmado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 17/2016.

Na impugnação apresentada perante a DRJ, a contribuinte sustentou, em síntese, que:

(i) as perdas técnicas e não técnicas não se enquadrariam no conceito de insumo para fins de creditamento, defendendo a inexistência de obrigação de estorno;

(ii) a metodologia de apuração das perdas adotada pela fiscalização não refletiria a realidade operacional;

(iii) a recuperação de perdas não técnicas não configuraria receita tributável para PIS e Cofins.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação, entendendo que:

- as perdas não técnicas superiores às perdas técnicas regulatórias não constituem insumo, sendo devida a reversão integral dos créditos apurados;
- a metodologia aplicada seguiu os critérios da ANEEL, de observância obrigatória;
- a recuperação de perdas não técnicas integra a base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo.

Interposto recurso voluntário, a contribuinte reiterou as teses e acrescentou questionamentos específicos sobre:

(a) a aplicabilidade temporal da Solução de Consulta Interna Cosit nº 17/2016;

(b) a ausência de fundamento legal para o estorno de créditos apurados antes da alteração de entendimento administrativo;

(c) a inconstitucionalidade da inclusão, na base de cálculo, de valores relativos à recuperação de perdas não técnicas;

(d) a alegação de que o procedimento de glosa afrontaria princípios constitucionais, como a segurança jurídica e a irretroatividade tributária.

O acórdão recorrido enfrentou a maior parte das alegações, mas a contribuinte, nos presentes embargos, aponta omissões quanto a pontos que reputa relevantes e não analisados, tais como:

- a ausência de manifestação expressa sobre a aplicação do entendimento firmado pela Solução de Consulta nº 60/2019, que teria reconhecido a inexigibilidade de estorno em hipóteses específicas;
- a não apreciação do argumento de que a recuperação de perdas não técnicas não se confunde com receita nova, tratando-se de mera recomposição patrimonial;
- a ausência de análise sobre o critério de início de exigibilidade do estorno apenas a partir da mudança de interpretação administrativa.

O despacho de admissibilidade reconheceu que, em tese, há pontos que podem demandar integração para sanar possível omissão, razão pela qual os embargos foram recebidos para exame.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus – Relator

1. Contexto processual e natureza dos embargos

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte Light S.A. contra o Acórdão proferido por essa Turma, que, por maioria, negou provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a exigência de PIS e COFINS, sob o fundamento de que os estornos de créditos relativos a perdas não técnicas no processo de distribuição de energia elétrica seriam devidos no período fiscalizado.

A contribuinte sustenta que o acórdão embargado incorreu em omissão, por não ter apreciado de forma expressa argumentos centrais de seu recurso voluntário, relacionados:

a) à inaplicabilidade dos estornos de créditos de PIS/COFINS sobre perdas não técnicas anteriores à Solução de Consulta Interna COSIT nº 17/2016, com base no regime jurídico vigente e na segurança jurídica;

b) à metodologia de apuração das perdas não técnicas, alegando que a fiscalização teria aplicado critérios divergentes daqueles fixados pela ANEEL;

c) à aplicação analógica da conclusão adotada em processo conexo referente ao IRPJ e à CSLL, no qual se reconheceu interpretação distinta quanto à dedutibilidade de valores correlatos;

d) à ocorrência de bis in idem, em razão de a recuperação de perdas não técnicas ter sido incluída na base de cálculo das contribuições e, ao mesmo tempo, implicar reversão de créditos.

O despacho de admissibilidade entendeu presentes os requisitos formais dos embargos, reconhecendo a necessidade de apreciação das alegações de omissão.

2. Histórico da autuação e decisões anteriores

O Auto de Infração foi lavrado com fundamento no art. 3º, §13, da Lei nº 10.833/2003 e dispositivos correlatos da Lei nº 10.637/2002, sob a alegação de que a contribuinte não procedeu ao estorno integral dos créditos de PIS/COFINS relativos às perdas não técnicas que excederam as perdas técnicas regulatórias definidas pela ANEEL, nos exercícios de 2015 e 2016.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação, afirmando que a metodologia utilizada pela fiscalização estava em conformidade com a Resolução Normativa ANEEL nº 435/2011, submódulo 2.6 do PRORET, e que a Solução de Consulta Interna COSIT nº 17/2016, posteriormente consolidada na SCI nº 60/2019, apenas reiterou interpretação já extraível do texto legal.

No recurso voluntário, a contribuinte reiterou seus argumentos de mérito, mas o colegiado, por maioria, manteve a exigência. O voto condutor entendeu que não havia retroatividade na aplicação da SCI nº 17/2016 e que a base normativa já obrigava o estorno, independentemente da data de publicação daquela solução.

3. Omissões apontadas nos embargos

A contribuinte elenca, em síntese, as seguintes omissões:

- Segurança jurídica e retroatividade da SCI nº 17/2016 – ausência de enfrentamento específico sobre a impossibilidade de aplicação retroativa de ato interpretativo que alterou orientação anterior (Solução de Consulta nº 27/2008), à luz do art. 146 do CTN, art. 100, § único, do CTN, e IN RFB nº 740/2007.
- Metodologia da ANEEL – ausência de análise detalhada sobre divergência entre o cálculo da fiscalização e o método regulatório, inclusive sobre a dedução de perdas não técnicas negativas de períodos anteriores.
- Precedente do processo de IRPJ/CSLL – omissão quanto à pertinência de aplicar, por coerência decisória, entendimento adotado no processo conexo que tratou de matéria correlata no âmbito do imposto de renda e da contribuição social.
- Bis in idem – ausência de pronunciamento sobre alegação de dupla tributação: reversão de créditos e tributação da receita de recuperação das mesmas perdas.

4. Análise das omissões e integração da decisão

4.1. Metodologia da ANEEL

O voto condutor referiu-se genericamente à observância da Resolução Normativa ANEEL nº 435/2011, mas não tratou de forma pormenorizada do argumento de que, em meses com perdas não técnicas negativas, deveria ser observada compensação em períodos subsequentes, reduzindo o valor do estorno.

O exame da fiscalização, constante do Termo de Verificação Fiscal, indica que o procedimento adotado seguiu o submódulo 2.6 do PRORET, mas considerou cada mês de forma isolada, sem a compensação retroativa. A decisão de primeira instância também não abordou expressamente a possibilidade de compensação.

No julgado a maioria entendeu não ser aplicável a compensação pretendida, pois o art. 3º, §13, da Lei nº 10.833/2003 e a regulamentação da ANEEL determinam apuração mensal autônoma, não prevendo o abatimento de perdas negativas pretéritas, salvo disposição expressa em contrário.

4.2. Processo conexo de IRPJ/CSLL

A embargante apontou que, no processo referente ao IRPJ e à CSLL, envolvendo os mesmos fatos geradores e metodologia de apuração, o colegiado teria reconhecido tratamento diverso. O acórdão embargado não abordou a pertinência dessa comparação.

No cotejo, verifica-se que o julgamento de IRPJ/CSLL tratou da dedutibilidade de custos e despesas operacionais, matéria diversa da manutenção ou estorno de créditos de PIS/COFINS, ainda que baseados nas mesmas perdas técnicas e não técnicas.

Entretanto deve registrar que, por se tratar de hipóteses normativas distintas, não se aplica automaticamente a solução do IRPJ/CSLL, mas a análise foi feita e considerada para fins de coerência sistêmica.

4.3. Bis in idem

Por fim, a alegação de bis in idem a embargante sustenta que a recuperação das perdas não técnicas foi incluída na base de cálculo das contribuições e, simultaneamente, ocasionou reversão de créditos.

A análise dos dispositivos legais evidencia que o §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e correlatos tratam de ajustes distintos: o estorno de crédito, como correção de valor originalmente creditado a maior, e a tributação da receita de recuperação, como ingresso financeiro autônomo. Portanto, não se configura bis in idem, mas incidências diversas sobre fatos jurídicos distintos.

5. Efeitos jurídicos e contábeis das perdas técnicas e não técnicas

A distinção entre perdas técnicas e não técnicas é crucial para a apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS.

Perdas técnicas: inerentes ao processo de distribuição de energia, decorrentes de transformações e limitações físicas da rede, calculadas com base em parâmetros definidos pela ANEEL (submódulo 2.6 do PRORET). São consideradas custos e despesas vinculados à atividade-fim, autorizando a manutenção de créditos de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

Perdas não técnicas: resultam de fatores externos, como furtos, erros de medição ou fraudes, não compoem custo necessário ao processo produtivo. O art. 3º, §13, da Lei nº 10.833/2003 obriga o estorno dos créditos vinculados a tais perdas, na medida em que superam o limite regulatório da ANEEL para perdas técnicas.

Vale ressaltar que a distinção já estava prevista na lei e na regulação setorial, sendo a SCI nº 17/2016 apenas instrumento de consolidação interpretativa.

6. Solução de Consulta Interna COSIT nº 17/2016 e SCI nº 60/2019

A SCI nº 17/2016 estabeleceu expressamente que o crédito de PIS/COFINS relativo à energia elétrica adquirida para distribuição deve ser estornado na proporção das perdas não técnicas que excedam o patamar técnico reconhecido pela ANEEL.

A SCI nº 60/2019 manteve essa orientação, detalhando procedimentos para cálculo.

A embargante sustenta que a SCI nº 17/2016 alterou interpretação anterior (SC nº 27/2008) e, por isso, não poderia retroagir. O colegiado, ao manter a autuação, entendeu que a obrigação já decorria do texto legal e do regulamento setorial, não havendo alteração interpretativa. Esta integração reforça que o voto vencedor analisou o argumento, mas afastou a tese de mudança normativa.

7. Metodologia da ANEEL e sua vinculação

O cálculo das perdas técnicas e não técnicas no setor elétrico é regulado pela ANEEL. O submódulo 2.6 do PRORET prevê que o patamar de perdas técnicas é definido em processo regulatório próprio e atualizado periodicamente, devendo ser aplicado mês a mês, de forma autônoma.

A embargante sustenta que, em meses de perdas não técnicas negativas, deveria haver compensação em períodos posteriores. O acórdão embargado esclarece que, de acordo com a legislação tributária e a regulação setorial, não há previsão para compensação intemporal no cálculo de créditos de PIS/COFINS — cada mês é uma apuração independente, o que justifica a rejeição do argumento.

8. Jurisprudência aplicável nos autos

Conforme exigência do art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, esta decisão se mantém estritamente vinculada à jurisprudência constante dos autos.

Nos precedentes citados pela fiscalização e pela decisão de primeira instância, o entendimento é no sentido de que:

As perdas não técnicas acima do limite da ANEEL não geram direito a crédito de PIS/COFINS.

A aplicação de soluções de consulta internas que consolidam interpretação legal não se sujeita à vedação de retroatividade.

Não há bis in idem quando se trata de estorno de crédito e tributação de receita de recuperação, por serem fatos jurídicos distintos.

9. Comparativo com o processo de IRPJ/CSLL

No processo conexo de IRPJ/CSLL, envolvendo os mesmos períodos e fatos, a discussão centrou-se na dedutibilidade de custos para apuração do lucro real e da base da contribuição social. Embora as perdas não técnicas também estivessem em pauta, a lógica jurídica era distinta: tratava-se de custo dedutível ou não, e não de manutenção ou estorno de créditos de contribuição.

Pois bem. Apesar de os fatos econômicos serem comuns, a materialidade tributária e os dispositivos legais aplicáveis diferem substancialmente, não sendo obrigatória a transposição de conclusões.

Dispositivo:

Por todo o exposto, voto por conhecer e rejeitar os embargos de declaração.

Eis o meu voto.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus