



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721089/2020-10
ACÓRDÃO	9101-007.441 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUTIBILIDADE.

As perdas não técnicas são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado *a quo*. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior. Designado redator dos fundamentos do voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN (fls. 2987/3042) em face do Acórdão nº 1004-000.156 (fls. 2970/2985), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

2.Em síntese, o litígio versa sobre lançamentos de IRPJ e CSLL relativos:

- a) ao tratamento tributário das chamadas "perdas não técnicas" na distribuição de energia elétrica. Estas perdas englobam situações como furtos de energia através de ligações clandestinas, desvios diretos da rede, fraudes nos medidores, erros de medição e faturamento. A fiscalização entendeu que estes valores não poderiam ser deduzidos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, argumentando, basicamente, que:
 1. As perdas não técnicas não poderiam ser consideradas custos operacionais por serem derivadas de fatores externos e alheios à natureza do serviço;
 2. Para serem dedutíveis como despesas por furto, seria necessário que o contribuinte apresentasse queixa específica à autoridade policial, individualizando cada ocorrência, o que não teria sido adequadamente feito pela Light.
- b) ao tratamento tributário das chamadas "obrigações especiais". A fiscalização considerou que os valores registrados sob esta rubrica constituiriam provisões indedutíveis, por não estarem expressamente autorizadas pela legislação tributária. A Light contestou este entendimento, sob o entendimento de que:
 1. Os valores não têm natureza de provisão, mas sim de passivo efetivo, com valor líquido e certo;
 2. Existe obrigação concreta de transferir os recursos, conforme metodologia estabelecida pela ANEEL;
 3. O prazo para cumprimento da obrigação é determinado, coincidindo com o prazo da concessão.

3.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação oportunamente apresentada pela contribuinte, decisão que motivou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 2666/2730, provido pelo colegiado *a quo* em aresto assim ementado:

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

Ano-calendário: 2017

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.

4.Cientificada, a PGFN apresentou Recurso Especial em relação à matéria **"Dedutibilidade de perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL"**, em face do paradigma **1402-004.517**, tendo o apelo sido **admitido** nos termos do despacho de fls. 3046/3053, do qual se extraem os seguintes excertos:

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Nas duas situações, no contexto da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a dedutibilidade dos valores classificados como "perdas não técnicas" na atividade de comercialização de energia elétrica.

O acórdão recorrido e o paradigma cuidaram de lançamentos fiscais contra a mesma empresa, baseados na mesma infração, com diferença apenas em relação aos períodos de apuração.

Além disso, o acórdão recorrido adotou como fundamento o voto vencido proferido pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio no Acórdão nº 1402-004.517, que é justamente o paradigma ora apresentado.

Ou seja, o paradigma contém um voto vencedor (do redator designado) que teve justamente a finalidade de refutar os argumentos da relatora (voto vencido), voto vencido que serviu como fundamento para o acórdão ora recorrido, o que reforça a divergência alegada.

Realmente, o acórdão recorrido concluiu que as despesas não técnicas se caracterizam como custo, diversamente do paradigma, que entendeu que as despesas não técnicas não podem integrar o custo dos serviços prestados pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, salvo se houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial, que individualize a situação fática, e não como pretendido pelo contribuinte, em forma de ofício, de forma genérica e vaga.

A divergência, portanto, está caracterizada.

Cabe observar que o acórdão paradigma foi objeto de embargos de declaração apresentados pela própria PGFN (ora recorrente), que alegou vícios de omissão em relação à parte provida do recurso voluntário naquele caso, relacionada às *"discrepâncias entre o que consta no sistema SAPLI da RFB e o LALUR apresentado pela recorrente"*.

Esses embargos resultaram na Resolução nº 1402-001.693, de 18/11/2022, que demandou informações da Delegacia de origem para suprir a omissão alegada e reconhecida.

Tais embargos (apresentados pela PGFN), entretanto, não produzirão nenhum efeito em relação à questão principal do processo (que é a dedutibilidade das perdas não técnicas), matéria já julgada, e julgada nos termos defendidos pela PGFN (que corresponde à parte do recurso voluntário que não foi provida naquele caso).

5.A Recorrida apresentou contrarrazões às fls. 3062/3091, combatendo o conhecimento e o mérito do recurso fazendário.

6.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

7.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria ***"Dedutibilidade de perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL"***, em face do paradigma **1402-004.517**.

8.A Recorrida insurge-se quanto ao conhecimento do recurso fazendário sob quatro abordagens distintas, a saber:

- 1) **Ausência de demonstração precisa do prequestionamento**: o atual Regimento Interno do CARF (RICARF), em seu art. 118, §5º, estabelece como requisito formal de admissibilidade a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento da matéria no acórdão recorrido. A supressão da expressão "interposto pelo contribuinte" na nova redação do RICARF tornou esta exigência aplicável também à Fazenda Nacional. No caso concreto, o REsp da PGFN não demonstrou o prequestionamento da matéria que pretende rediscutir, fato que passou despercebido no Despacho de Admissibilidade.
- 2) **Caracterização de divergência baseada em fatos e provas**: a PGFN tenta rediscutir a natureza dos boletins de ocorrência apresentados, alegando que seriam "genéricos". Esta análise, contudo, demandaria o reexame dos fatos e provas constantes dos autos, especificamente dos diversos boletins de ocorrência lavrados, o que é expressamente vedado em sede de Recurso Especial. A jurisprudência consolidada da CSRF estabelece que não cabe o

conhecimento de recurso especial que implique revolvimento do acervo fático-probatório.

- 3) **Existência de fundamento autônomo e suficiente para a manutenção do acórdão**: o fundamento relacionado ao art. 47, §3º da Lei nº 4.506, de 1964, é inalterável e constitui argumento autônomo e suficiente para o cancelamento integral da autuação. Como o REsp da PGFN seria apto a reformar apenas o trecho em que o acórdão permite a dedutibilidade por considerá-la custo ou despesa operacional, não há interesse recursal por não ser capaz de alterar o resultado útil do processo.
- 4) **Violação ao Princípio da Dialeticidade**: o REsp limita-se a repetir exatamente os mesmos fundamentos já apresentados às fls. 2.805/2.857, sem dialogar ou rebater especificamente a fundamentação do Acórdão recorrido. Esta prática viola a índole dialética do processo, necessária para a materialização do direito de defesa. O CPC/15, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece em seu art. 932, III, que o relator não deve conhecer de recurso que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida.

9.As contrarrazões enfatizam que não se trata de mero apego a formalidades, mas de requisitos fundamentais de admissibilidade regimentalmente exigidos, que devem ser observados em respeito ao devido processo legal e em proteção ao funcionamento e à coerência sistêmica do CARF, cuja jurisprudência os tem reiteradamente aplicado, inclusive em situações em que existe prequestionamento material do tema, mas não foi atendido o requisito formal de sua demonstração.

Pquestionamento:

10.Em relação ao prequestionamento, o §5º do art. 67 do Anexo II do RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015¹, exigia apenas do sujeito passivo a sua demonstração. No entanto, com o advento do novo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, o §5º de seu art. 118² suprimiu a referência ao sujeito passivo, de modo que o prequestionamento e sua demonstração passaram a ser exigíveis de ambas as partes.

11.Nesse passo, verifica-se que o Recurso Especial, ao discorrer sobre a divergência jurisprudencial inerente à possibilidade de dedução das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por empresa distribuidora de energia elétrica, enfatiza que o Acórdão recorrido concluiu pela sua dedutibilidade sob dois principais enfoques: **(1)** as perdas não técnicas seriam

¹ RICARF/2015: “Art. 67. (...) § 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.”

² RICARF/2023: “Art. 118. (...) § 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.”

intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país, caracterizando-se como custo do serviço prestado nos termos do art. 291 do RIR/99; e **(2)** ainda que se considerasse necessária a comunicação à autoridade policial para fins de dedução das perdas não técnicas (art. 364 do RIR/99), tal requisito estaria atendido pela apresentação de boletim de ocorrência pelo contribuinte, sendo irrelevantes questões sobre prazo de apresentação e especificação das condutas.

12. Como é cediço, o prequestionamento, como requisito de admissibilidade do Recurso Especial no âmbito do CARF, exige que a matéria objeto do apelo tenha sido efetivamente debatida e decidida no Acórdão recorrido.

13. No caso em análise, observa-se que a decisão vergastada enfrentou expressamente a questão da dedutibilidade das perdas não técnicas, tanto sob o aspecto da sua natureza jurídica (se custo ou despesa necessária) quanto em relação aos requisitos para dedução previstos no art. 47, § 3º da Lei nº 4.506, de 1964. Ademais, o Recurso Especial transcreveu trechos específicos do voto condutor do Acórdão recorrido que demonstram o efetivo debate da matéria, inclusive citando os dispositivos legais pertinentes (arts. 291, 299 e 364 do RIR/99 e art. 47, § 3º da Lei nº 4.506, de 1964).

14. Portanto, está plenamente atendido o requisito do prequestionamento, uma vez que a matéria objeto da divergência foi efetivamente debatida e decidida no Acórdão recorrido, permitindo a adequada caracterização do dissídio jurisprudencial.

Divergência baseada em fatos e provas:

15. Diferentemente do que sustentam as contrarrazões, o Recurso especial aborda essencialmente aspectos jurídicos, não adentrando em questões fático-probatórias. A divergência apresentada centra-se na interpretação jurídica de dispositivos legais, especificamente a interpretação do art. 291 do RIR/99, quanto à possibilidade de enquadramento das perdas não técnicas como custo operacional; e a interpretação do art. 47, § 3º da Lei nº 4.506, de 1964 (e art. 364 do RIR/99), sobre os requisitos legais para dedutibilidade de prejuízos decorrentes de furtos.

16. O recurso não questiona a existência das perdas não técnicas ou sua quantificação, tampouco contesta os documentos apresentados pelo contribuinte. O que se discute é a qualificação jurídica desses fatos incontroversos, ou seja, se as perdas não técnicas podem ser juridicamente classificadas como custos inerentes à atividade; e se a apresentação de comunicação genérica e extemporânea à polícia atende, juridicamente, aos requisitos legais para dedutibilidade.

17. Sabe-se que no julgamento de recurso especial, tanto no âmbito do CARF como no dos tribunais superiores, não é factível o reexame de fatos e provas, mas é cabível conferir nova qualificação jurídica a fatos incontroversos, como ocorre na espécie. Vale dizer, não há necessidade de revolvimento do conjunto fático-probatório para resolver a divergência, pois a discussão se restringe à correta interpretação e aplicação das normas tributárias aos fatos já estabelecidos nos autos.

18. Assim, o Recurso Especial está adequadamente estruturado em divergência de interpretação jurídica, não incorrendo no óbice do reexame de fatos e provas.

Fundamento autônomo:

19. A Recorrida sustenta que o artigo 47, §3º da Lei nº 4.506, de 1964, representa fundamento independente e definitivo que, por si só, justifica o cancelamento integral do auto de infração. Argumenta que, mesmo que o Recurso Especial seja capaz de modificar o entendimento sobre a dedutibilidade como custo ou despesa operacional, não haveria interesse recursal, uma vez que a decisão continuaria mantida com base no referido dispositivo legal, não alterando o resultado final do processo.

20. O Recurso Especial trata diretamente do art. 47, §3º da Lei nº 4.506, de 1964, que dispõe sobre a dedutibilidade dos *“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”*. O argumento, em resumo, é de que não há vedação absoluta à dedução dos prejuízos por furto de energia elétrica, devendo o contribuinte cumprir as condições estabelecidas no art. 47, §3º da Lei nº 4.506, de 1964, o que não teria ocorrido no caso concreto. A mera existência de furtos de energia, sendo um fato notório, não seria suficiente para autorizar a dedução, sendo necessário o cumprimento dos requisitos legais de comprovação e comunicação específica à autoridade policial.

21. A leitura da decisão recorrida permite inferir que a abordagem feita ao indigitado dispositivo legal não é autônoma, pois está intrinsecamente vinculada aos demais fundamentos da decisão. O acórdão estruturou sua fundamentação em camadas complementares e interdependentes. O primeiro e principal fundamento foi considerar as perdas não técnicas como custos operacionais intrínsecos à atividade, com base no art. 291 do RIR/99 (atual art. 303 do RIR/2018). O relator expressamente afirmou 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”*.

22. Já a análise do art. 47, §3º aparece como um argumento subsidiário, introduzido com a expressão *“ainda que”*. O relator indica que *“ainda que se admitisse que não se trata de custo, tratar-se-ia de evidente despesa operacional”* e somente então passa a analisar a aplicação do art. 47, §3º.

23. Esta estrutura argumentativa demonstra que a interpretação do art. 47, §3º não é autônoma, mas depende da prévia caracterização das perdas não técnicas como elemento intrínseco à atividade. A flexibilização dos requisitos formais previstos pelo dispositivo legal só faz sentido no contexto da impossibilidade fática de seu cumprimento, que por sua vez deriva da natureza da atividade e seu contexto operacional.

24. Por isso, embora o Acórdão tenha feito uma análise relevante do art. 47, §3º, esta não seria suficiente, por si só, para fundamentar o provimento do recurso. A decisão favorável ao contribuinte depende da conjugação de todos os fundamentos apresentados, que se complementam para formar um raciocínio coerente sobre o tratamento tributário das perdas não técnicas no setor de distribuição de energia elétrica.

Princípio da Dialeiticidade:

25. As impugnações recursais não prescindem da apresentação de fundamentação apta a alicerçar o pedido de prolação de nova decisão. Essa fundamentação, em se tratando de instância recursal, será sopesada pelo julgador para, caso seja prestigiada, reformar ou eventualmente anular a decisão recorrida. Nesse sentido, salta aos olhos a indispensabilidade da demonstração de que os pilares da decisão guerreada não se sustentam, conforme os fundamentos apresentados no arrazoadado recursal.

26. Sem o desenvolvimento dessa correlação entre os fundamentos de fato e de direito utilizados pela decisão recorrida e o pedido para que seja proferida nova decisão, evidencia-se a ausência de condição essencial para o conhecimento do apelo, uma vez que sua admissão, nessas circunstâncias, equivaleria a subtrair do julgador o acesso aos motivos pelos quais a parte recorrente entende não ser aplicável a decisão recorrida e, ainda, arrebataria da parte adversa o direito de se contrapor a tais razões, em manifesto detrimento do contraditório.

27. Esse requisito recursal é denominado pela doutrina como princípio da dialeticidade ou discursividade dos recursos e, segundo Fredie Didie Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha³:

De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada. Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa defender-se, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões.

28. Além do mais, qualquer dúvida ainda remanescente sobre a aplicação do princípio da dialeticidade no contencioso fiscal foi definitivamente espargida com a edição do Código de Processo Civil de 2015, cujo art. 15 determina que *“Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”*. Nesta seara, o inciso III do art. 932 do CPC/2015 é de meridiana clareza ao dispor que:

Art. 932. Incumbe ao relator:

(...);

³ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processos nos tribunais. 13 ed. Salvador: JusPODIVM, 2016. p. 124. v. 3.

III – não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;
(...)

29.Destarte, a redação do referido dispositivo processual, incorporada ao processo administrativo fiscal por força do art. 15 do CPC/2015, é expressa ao vedar o conhecimento de recurso *“que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida”*.

30.A Recorrida argumenta que o Recurso Especial reproduz integralmente as razões anteriormente apresentadas às fls. 2805/2857, abstendo-se de enfrentar de modo específico os fundamentos expostos no Acórdão recorrido.

31.Entretanto, às fls. 2805/2857 estão carreadas as contrarrazões da PGFN ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, cujo objetivo era rebater os argumentos da então recorrente, ora Recorrida, e defender a validade do lançamento fiscal. Nesse contexto, enfatizam que as perdas não técnicas, tais como furtos de energia elétrica, erros de medição e irregularidades diversas, não podem ser consideradas custos ou despesas operacionais dedutíveis, conforme a legislação tributária vigente. Destacam que essas perdas decorrem de fatores externos e não inerentes à atividade econômica principal da empresa, configurando despesas indedutíveis, salvo se atendidos os requisitos legais específicos do art. 47, §3º, da Lei nº 4.506, de 1964. Outrossim, argumentam que as provas apresentadas pelo contribuinte, como boletins de ocorrência genéricos e vagos, não atendem às exigências legais para justificar a dedutibilidade pretendida.

32.Já o Recurso Especial, a seu turno, busca reformar a decisão recorrida, que acolheu os argumentos do contribuinte e considerou as perdas não técnicas como dedutíveis. A peça fundamenta-se na alegação de divergência jurisprudencial, apresentando acórdão que decidiu de forma contrária ao entendimento adotado no caso em análise. O recurso argumenta que a dedutibilidade das perdas não técnicas deveria ser restrita a casos em que há comprovação detalhada e específica, incluindo individualização dos prejuízos, como previsto no art. 364 do RIR/99 e no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Ressalta ainda que a decisão recorrida desconsiderou a insuficiência das provas apresentadas pelo contribuinte e flexibilizou indevidamente os critérios legais.

33.Apesar das diferenças nos objetivos e abordagens, as duas peças compartilham pontos fundamentais, como a defesa de que as perdas não técnicas, em regra, são despesas indedutíveis, e a necessidade de que qualquer exceção esteja amparada por requisitos legais rigorosos. Ambas destacam que documentos como boletins de ocorrência, sem a devida individualização e especificidade, são insuficientes para comprovar a dedutibilidade fiscal.

34.A principal distinção entre os arrazoados está no enfoque argumentativo: enquanto as contrarrazões se concentram na validade do lançamento fiscal e na inadequação das provas apresentadas pelo contribuinte, o Recurso Especial busca demonstrar a existência de dissídio jurisprudencial e reforçar a necessidade de uniformização no entendimento sobre o tema, pleiteando a reforma da decisão que deu provimento ao recurso do contribuinte.

35. Consequente, embora os argumentos básicos sejam convergentes, as contrarrazões e o Recurso Especial diferem em seus objetivos e estratégias. Ambos reforçam a posição de que as perdas não técnicas, como apresentadas, não são dedutíveis, mas o Recurso Especial avança ao questionar a interpretação jurisprudencial adotada no caso e solicitar a revisão da decisão em instância superior, característica que atende plenamente ao princípio da dialeticidade ou discursividade recursal.

Dissidência jurisprudencial:

36. No mais, no tocante à caracterização da divergência jurisprudencial, verifica-se a presença dos requisitos necessários ao conhecimento do apelo. Os acórdãos cotejados apresentam identidade fática substancial, tendo como objeto a dedutibilidade de valores classificados como "perdas não técnicas" na atividade de comercialização de energia elétrica, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

37. Os lançamentos fiscais em questão foram realizados contra a mesma empresa e fundamentados na mesma infração, diferindo apenas quanto aos períodos de apuração. É significativo notar que o Acórdão recorrido se lastreou no voto vencido da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, proferido no Acórdão nº 1402-004.517 (paradigma), enquanto o voto vencedor do paradigma, de lavra do conselheiro Marco Rogério Borges, dedicou-se expressamente a refutar aqueles mesmos argumentos.

38. A divergência manifesta-se claramente na conclusão distinta alcançada em cada decisão: o Acórdão recorrido classificou as despesas não técnicas como custo, ao passo que o paradigma rejeitou tal enquadramento, estabelecendo que tais dispêndios somente poderiam integrar o custo dos serviços mediante o atendimento de requisitos específicos - seja a instauração de inquérito nos termos da legislação trabalhista, seja o ajuizamento de queixa ou apresentação de representação criminal individualizada à autoridade policial.

39. Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a divergência jurisprudencial nos moldes do despacho de fls. 3046/3053.

CONCLUSÃO

40. Ante o exposto, conheço do Recurso Especial.

MÉRITO

41. Cuidam os autos de controvérsia a respeito da dedutibilidade de valores classificados como "perdas não técnicas" na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Na visão da fiscalização, estas perdas, que incluem furtos de energia, desvios diretos da rede e fraudes nos medidores, não poderiam ser consideradas como custos dos serviços prestados ou despesas dedutíveis, por serem derivadas de fatores externos e alheios à própria natureza da atividade de distribuição de energia elétrica. A autoridade fiscal entendeu que faltava o caráter de obrigatoriedade destes gastos para a produção e transporte de energia, destacando ainda a

insuficiência da documentação apresentada pela empresa para comprovar os furtos, considerando genérica a notícia crime apresentada.

42.A decisão *a quo* reconheceu que as perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país. O colegiado entendeu que estas perdas devem integrar o custo do serviço prestado, conforme previsto no art. 291 do RIR/99 (atual art. 303 do RIR/2018) e que, *“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”*.

43.O recurso fazendário contrapõe-se distinguindo as perdas técnicas, que decorrem naturalmente do processo físico de distribuição de energia, das perdas não técnicas, que representam a diferença entre a energia distribuída e a efetivamente faturada por razões diversas. Neste contexto, explica que a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), como órgão regulador, estabelece limites regulatórios para essas perdas e permite que uma parcela seja repassada às tarifas como forma de ressarcimento às distribuidoras, mediante análise comparativa de eficiência entre as empresas do setor.

44.Argumenta a respeito da heterogeneidade das perdas não técnicas, que não se limitariam a furtos de energia, mas englobariam uma série de problemas de gestão interna, como falhas em medidores, erros de leitura, problemas cadastrais, deficiências de cobrança e auditoria, além de questões relacionadas à capacitação de pessoal.

45.Sustenta que as perdas não técnicas não podem ser classificadas como custo, por não serem inerentes à atividade de distribuição de energia, mas decorrentes de fatores externos ou problemas gerenciais, bem como que também não se enquadram no conceito de despesa necessária, conforme estabelecido no art. 299 do RIR/99, pois não são essenciais às operações da empresa nem vinculadas diretamente à fonte produtora de rendimentos.

46.No que tange especificamente às perdas decorrentes de furtos, a Fazenda Nacional argumenta que o contribuinte não atendeu aos requisitos estabelecidos no art. 47, §3º da Lei nº 4.506, de 1964, para sua dedutibilidade. Isto porque não houve adequada comprovação do prejuízo, uma vez que o contribuinte não segregou qual parcela das perdas decorria efetivamente de furtos, sendo que grande parte já é ressarcida via tarifa. Além disso, a comunicação à autoridade policial apresentou vícios que a tornaram ineficaz para os fins pretendidos: foi realizada dez meses após o período em questão, não individualizou os fatos, teve caráter meramente protocolar e não foi contemporânea aos eventos relatados.

47.A Recorrente ressalta que não existe uma vedação absoluta à dedução de prejuízos com furtos, mas sim a necessidade de cumprimento dos requisitos legais, o que não ocorreu no caso em análise.

48.De outra parte, a Recorrida contrapõe-se ao pleito recursal argumentando que as perdas não técnicas devem integrar o custo da venda de bens e serviços, conforme art. 46, V, da Lei nº 4.506, de 1964, e art. 291, I do RIR/99 (atual 303, I, do RIR/18). Isto porque tais perdas

são intrínsecas e indissociáveis da atividade de distribuição de energia elétrica, sendo impossíveis de serem completamente evitadas na realidade atual do Brasil.

49.A empresa sustenta que, diferentemente das perdas técnicas, as perdas não técnicas decorrem de um problema socioeconômico que não pode ser desconsiderado, dado seu impacto inegável sobre a atividade. Por questões regulatórias, a empresa é obrigada a adquirir e pagar por toda a energia consumida na rede elétrica em sua área de concessão, mesmo que parte dessa energia não seja faturada devido às perdas.

50.Argumenta-se ainda que, por ser um serviço público essencial, a distribuidora deve atender a toda população do Rio de Janeiro, estando presente inclusive em áreas de elevado risco onde nem mesmo as forças de segurança pública conseguem atuar. Assim, os furtos de energia, embora indesejáveis, são eventos inevitáveis e inerentes à atividade.

51.Quanto ao cumprimento dos requisitos para dedução da despesa com furto de energia elétrica, a Recorrida alega que apresentou aproximadamente 600 boletins de ocorrência relacionados às perdas, além do Registro de Ocorrência consolidado nº 933-0063/18. Defende que não há exigência legal de individualização ou detalhamento das ocorrências, sendo suficiente a apresentação da queixa perante autoridade policial, conforme art. 47, §3º da Lei nº 4.506, de 1964.

52.A contribuinte ressalta ser praticamente impossível fiscalizar e detalhar todos os furtos ocorridos no Estado do Rio de Janeiro, especialmente em áreas de risco onde seus funcionários sofrem ameaças e violência. Enfatiza que os cerca de 600 boletins de ocorrência representam apenas 0,55% do total de perdas, evidenciando a dimensão do problema e a impossibilidade de sua completa individualização.

53.Por fim, quanto à configuração de *bis in idem*, argumenta que as perdas não técnicas são componentes considerados na composição tarifária pela ANEEL. Como o valor das perdas impacta na tarifa de energia, a receita da empresa é incrementada em função dessas perdas, majorando-se a base de cálculo do IRPJ e CSLL. Assim, além de recolher tributos sobre uma base majorada, a empresa ainda teria seus custos/despesas glosados, configurando dupla tributação. Nesse passo, invoca precedente no âmbito estadual em que autuação do ICMS sobre perdas não técnicas foi cancelada justamente por se reconhecer que o valor já era incorporado à tarifa e tributado sobre a energia efetivamente faturada aos clientes, evitando-se assim a dupla tributação.

54.Pois bem, como se vê, a matéria é complexa e reúne expressivas linhas argumentativas, tanto a favor como contra a dedutibilidade das perdas técnicas.

55.Como se sabe, custo é todo gasto diretamente relacionado à produção de bens ou serviços. São os sacrifícios financeiros que a empresa realiza para produzir seus produtos ou prestar seus serviços. Por exemplo: matéria-prima, mão de obra direta, embalagens utilizadas na produção, energia elétrica da fábrica.

56.Despesa, por sua vez, é o gasto necessário para obter receita, mas não está diretamente ligado à produção. São sacrifícios financeiros relacionados à administração da empresa e à geração de receitas. Por exemplo: salários do pessoal administrativo, aluguel do escritório, gastos com marketing, comissões de vendedores.

57.Para Eliseu Martins, em seu clássico “Contabilidade de Custos”⁴:

O valor do Estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria então corresponder ao montante que seria o equivalente ao valor de "Compras" na empresa comercial. Portanto, passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção, deixando-se de atribuir aqueles outros que na empresa comercial já eram considerados como despesas no período de sua incorrência: despesas administrativas, de vendas e financeiras.

(...)

As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Todo produto vendido e todo serviço ou utilidade transferidos provocam despesa. Costumamos chamá-lo **Custo do Produto Vendido** e assim fazemo-lo aparecer na Demonstração de Resultados; o significado mais correto seria: Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. Cada componente que fora custo no processo de produção agora, na baixa, toma-se despesa. (No Resultado existem Receitas e Despesas — às vezes Ganhos e Perdas — mas não Custos.) A mercadoria adquirida pela loja comercial provoca um gasto (genericamente), um investimento (especificamente), que se transforma numa despesa no momento do reconhecimento da receita trazida pela venda, sem passar pela fase de custo. Logo, o nome **Custo das Mercadorias Vendidas** não é, em termos técnicos, rigorosamente correto.

(...)

Custo e Despesa não são sinônimos; têm sentido próprio, assim como Investimento, Gasto e Perda. A utilização de uma terminologia homogênea simplifica o entendimento e a comunicação. Neste livro, Custo só se refere a sacrifício na produção, salvo quando expressamente alertada a modificação da terminologia utilizada. Logo, temos Custos de Produção e Despesas de Administração, de Vendas e Financeiras.

(...)

São custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda.

58.A principal diferença está na sua relação com o produto/serviço. Custos são incorporados aos produtos/serviços e só afetam o resultado quando estes são vendidos. Já as despesas afetam diretamente o resultado do período em que são incorridas, independentemente das vendas.

59.De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), que trata da “Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro”, tem-se que:

Conceito de Despesa:

⁴ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 14, 18-19 e 28.

- Despesas são reduções nos ativos ou aumentos nos passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aquelas referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
- As despesas representam o consumo de ativos ou o aumento de obrigações que diminuem o valor líquido da empresa.
- Despesas podem surgir da venda ou consumo de ativos, como produtos e serviços.

Conceito de Custo:

- O custo histórico de um ativo, quando adquirido ou criado, é o valor dos custos incorridos na sua aquisição ou criação. Isso inclui a contraprestação paga para adquirir ou criar o ativo mais os custos de transação.
- O custo histórico também se refere ao valor dos recursos econômicos necessários para cumprir uma obrigação.
- O custo corrente de um ativo é o custo de um ativo equivalente na data da mensuração, incluindo a contraprestação que seria paga e os custos de transação nessa data.
- Os custos podem ser relacionados à aquisição de ativos, produção, ou aos gastos necessários para cumprir obrigações.

Diferença entre Custo e Despesa:

- A principal diferença entre custo e despesa reside em seu impacto e relação com a atividade da empresa. Os custos estão diretamente relacionados à produção ou aquisição de bens e serviços, e são considerados investimentos que, em princípio, geram benefícios econômicos futuros para a entidade. As despesas, por sua vez, são os gastos incorridos nas operações do dia a dia da empresa ou decorrentes de obrigações, e são deduzidas do patrimônio líquido da entidade.
- Enquanto o custo está relacionado ao ativo, representando o investimento feito para adquirir ou criar um bem ou direito, a despesa está relacionada ao passivo ou ao consumo do ativo, representando uma redução no patrimônio.
- Em muitos casos, o custo histórico é usado para mensurar ativos e despesas, mas há diversas bases de mensuração que podem ser usadas, dependendo da situação e do tipo de informação que se

deseja fornecer. Por exemplo, o custo histórico pode não ser relevante em situações em que o valor do ativo é sensível a fatores de mercado ou outros riscos.

Relação entre Custo e Despesa na Demonstração do Resultado:

- A despesa resultante da venda de um ativo é reconhecida ao mesmo tempo que a receita dessa venda.
- As despesas são comparadas com as receitas correspondentes para fornecer informações sobre margens.
- As informações sobre os custos dos ativos vendidos ou consumidos são usadas para prever margens futuras e avaliar as perspectivas de futuros fluxos de entrada de caixa líquidos.

60. Já do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), que cuida dos “Estoques”, é possível extrair que:

Conceito de Despesa:

- Despesas são os valores que não são considerados custos dos estoques. São exemplos de despesas:
 - Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção.
 - Gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo.
 - Despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais.
 - Despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.
 - Salários e gastos relacionados com vendas e pessoal administrativo, no caso de prestadores de serviços.
 - Custos indiretos de produção não alocados aos produtos e valores anormais de custos de produção.
- As despesas são reconhecidas no resultado do período em que são incorridas.
- A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques são reconhecidas como despesa no período em que a redução ou a perda ocorrerem.

Conceito de Custo:

- O custo do estoque inclui todos os custos de aquisição e de transformação, além de outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.
 - Custos de aquisição: Compreendem o preço de compra, impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis), custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos.
 - Custos de transformação: Incluem custos diretamente relacionados com as unidades produzidas (mão de obra direta) e a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que são incorridos para transformar materiais em produtos acabados. Custos fixos indiretos de fabricação são alocados com base na capacidade normal de produção.
- Outros custos são incluídos no custo dos estoques somente na medida em que sejam necessários para colocar os estoques em sua condição e local atuais.
- Em alguns casos, o custo do estoque pode incluir custos de distribuição que agreguem valor ao produto, como o transporte do centro de distribuição para a loja.
- O custo também pode incluir custos de serviços em andamento, que consistem principalmente em mão de obra e outros custos diretamente envolvidos na prestação dos serviços, incluindo supervisão, materiais utilizados e custos indiretos.
- O custo do produto agrícola colhido, proveniente de ativo biológico, é mensurado pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita.
- Outras formas de mensuração do custo, como custo-padrão ou método de varejo, podem ser usadas se aproximarem do custo real.
- O custo dos estoques é usado para determinar o valor a ser reconhecido como ativo até que a respectiva receita seja reconhecida.

Diferença entre Custo e Despesa:

- Custo é o valor gasto para adquirir ou produzir um bem ou serviço que será vendido ou usado na operação da empresa. O custo é

incorporado ao valor do estoque e só se torna despesa quando a receita correspondente é reconhecida.

- Despesa é o valor gasto para manter as operações da empresa e gerar receita, mas que não é diretamente relacionado à produção ou aquisição de bens e serviços. As despesas são reconhecidas no resultado no período em que ocorrem.

61. Assim, o CPC 00 (R2) apresenta os conceitos de custo e despesa de forma geral, estabelecendo as bases para o reconhecimento e mensuração nas demonstrações contábeis, enquanto o CPC 16, por sua vez, é mais específico e detalhado, focando em como determinar o custo dos estoques, estabelecendo quais gastos devem ser incluídos no custo e como esse custo se torna despesa quando o estoque é vendido.

62. Em conclusão, o CPC 00 (R2) define despesas como reduções no patrimônio líquido, enquanto o CPC 16 trata o custo do estoque como um ativo que se transforma em despesa ao ser vendido ou consumido. O CPC 16 especifica que certos custos (aquisição, transformação) se acumulam no valor do estoque, enquanto o CPC 00 define os elementos das demonstrações financeiras de modo geral. Embora ambos os documentos tratem de custos e despesas, eles o fazem em contextos diferentes. O CPC 00 (R2) fornece a estrutura conceitual e o CPC 16 aplica esses conceitos ao contexto específico dos estoques. Portanto, os conceitos de custo e despesa não são idênticos nos dois documentos, mas se complementam, cada um com seu propósito específico: o CPC 00 (R2) fornece uma estrutura geral e o CPC 16 detalha a aplicação dessa estrutura em um cenário particular.

63. De forma semelhante leciona Edmar Oliveira Andrade Filho⁵, para quem:

14.1 Custos e despesas

Existem diferenças entre custo e despesa. Ambos são tipos de mutações patrimoniais diminutivas, mas os valores relativos aos custos de produção de bens e serviços transitam por contas de ativo antes de afetar o resultado de determinado período, enquanto as despesas, salvo nos casos em que os bens e serviços ainda não forem consumidos, fluem direta e imediatamente para o resultado. Assim, os valores relativos aos custos são agregados em contas de ativo (estoques ou serviços em andamento) e só afetam os resultados no momento em que a pessoa jurídica obtém receita pela venda das mercadorias ou pela prestação de serviços, ou quando os estoques desaparecerem (por furto etc.) ou quando forem considerados imprestáveis para venda em virtude de deterioração etc.

Na legislação contábil, com o advento do Pronunciamento CPC 16 (R1), os valores relativos aos custos são tratados como "despesa": esse ato estabelece que os valores dos estoques sejam baixados ao resultado como despesa quando reconhecida a receita a que se vinculam, ou quando consumidos nas atividades a que se destinam se não estiverem vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços para a geração de receita futura. Na forma do disposto no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), "o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis), bem como os custos de transporte, seguro,

⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas: lucro real e lucro arbitrado*. 14. ed. São Paulo: MP Editora, 2021. p. 257-258.

manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços". O mesmo preceito prescreve que os descontos comerciais, abatimentos e semelhantes - como são as bonificações de qualquer natureza, em dinheiro ou mercadorias - devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição, e, por isso, não devem ser registrados como receita.

(...)

64.As perdas não técnicas do setor elétrico, que englobam os furtos de energia, erros de medição e outros eventos similares, representam um desafio complexo para o setor, impactando tanto a gestão das empresas quanto a sua carga tributária. São inerentes e indissociáveis da atividade de distribuição de energia elétrica. Como bem salientado pela Recorrida, não se pode considerar que esses eventos sejam isolados ou alheios ao negócio, mas sim de ocorrências previsíveis e regulares, dada a complexidade da infraestrutura e a realidade social do país. As perdas não técnicas são uma realidade na distribuição de energia elétrica e, portanto, de acordo com as definições acima examinadas, devem ser consideradas como parte integrante dos custos operacionais do setor, devendo ser incluídas no custo do serviço prestado.

65.Registre-se que a ANEEL define as perdas não técnicas como parte da diferença entre a energia injetada na rede e a energia vendida, incluindo fatores como furtos, erros de medição, e erros de faturamento, isto é, não se trata de um conceito abstrato, mas sim de um componente real e mensurável do processo de distribuição⁶. São divididas em "perdas não técnicas regulatórias" (incluídas na tarifa) e "não regulatórias".

66.As perdas não técnicas regulatórias correspondem ao montante de perdas que a ANEEL reconhece como integrante da estrutura de custos das distribuidoras e, consequentemente, permite sua inclusão na composição da tarifa de energia elétrica. Este reconhecimento é baseado em uma metodologia específica que considera, entre outros fatores, as características socioeconômicas da área de concessão de cada distribuidora.

67.Deste modo, verifica-se que as peculiaridades da atividade desenvolvida pela Recorrida indicam que as perdas não técnicas se amoldam ao conceito de custos previsto nas diretrizes contábeis, tal como visto anteriormente, e pela própria concepção do órgão regulador.

68.Por outro lado, as perdas não técnicas não regulatórias representam o volume de perdas que excede o limite estabelecido pela ANEEL para inclusão na tarifa. Importante notar que esta limitação não significa que tais perdas sejam evitáveis ou decorram meramente de má gestão das distribuidoras. Na verdade, trata-se de uma estratégia regulatória deliberada, denominada "regulação por incentivos", onde órgão regulador intencionalmente estabelece metas desafiadoras como forma de estimular as distribuidoras a buscarem constantemente a redução das perdas⁷.

⁶ A definição de "perdas técnicas" e de "perdas não técnicas" pode ser encontrada no Submódulo 2.6 dos "Procedimentos de Regulação Tarifária" (Proret), disponível em: http://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2015660_Proret_Submod_2_6_V3.pdf

⁷ Conforme "Relatório Perdas de Energia Elétrica na Distribuição", Edição 01/2021, p. 13, disponível em:

69.Tanto as perdas regulatórias quanto as não regulatórias compartilham características essenciais: são relativamente inevitáveis, inerentes à atividade de distribuição e apresentam um padrão consistente ao longo do tempo. A principal diferença entre elas reside no tratamento tarifário: enquanto as perdas regulatórias são reconhecidas na tarifa e, portanto, geram receita tributável, as não regulatórias precisam ser absorvidas pela distribuidora sem correspondente compensação tarifária.

70.Esta distinção, embora relevante do ponto de vista regulatório e tarifário, não reflete tratamento tributário diferenciado, uma vez que ambas as categorias de perdas mantêm a mesma natureza de custos necessários, usuais e normais da atividade de distribuição de energia elétrica.

71.A legislação tributária, ao definir os custos dedutíveis, abrange as perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio. Confira-se o disposto no art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, e no artigo 291, I do RIR/99, *in verbis*:

Lei nº 4.506/1964:

Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

(...)

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

(...)

RIR/99:

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

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

(...)

72.As perdas não técnicas se encaixam perfeitamente nessa definição. Afinal, a distribuição de energia elétrica envolve um sistema complexo de infraestrutura e processos, em que as perdas não técnicas são uma ocorrência inevitável e previsível. A ANEEL, como visto, reconhece a natureza dessas perdas (regulatórias) ao incluí-las na composição das tarifas de energia, o que demonstra que tais valores são considerados como parte integrante dos custos do setor.

73.Sob esse aspecto, não é acaciano reproduzir as seguintes considerações bem-lançadas pelo voto condutor do Acórdão recorrido:

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 nº 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.

74.Portanto:

- Custos Operacionais: As perdas não técnicas devem ser tratadas como custos operacionais, dada a sua relativa inevitabilidade e a sua natureza intrínseca à atividade de distribuição.
- Razoabilidade: As perdas não técnicas, dentro dos limites regulatórios estabelecidos pela ANEEL, são consideradas razoáveis e inerentes à atividade, o que justifica sua inclusão no custo do serviço.
- Composição Tarifária: O fato de a ANEEL incluir as perdas não técnicas regulatórias na composição das tarifas de energia reforça a sua natureza de custo, uma vez que tal valor é considerado como um insumo do setor e são agregados à tarifa de energia elétrica cobrada dos consumidores.

75.Por outro lado, mesmo que se argumente que as perdas não técnicas não se enquadram como custos, notadamente as “não regulatórias”, elas certamente se qualificam como despesas operacionais. A legislação tributária define as despesas operacionais como aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, *ex vi* do disposto no art. 47, §§ 1º a 3º da Lei nº 4.506, de 1964, e no artigo 299, §§ 1º e 2º do RIR/99, *litteris*:

Lei nº 4.506/1964:

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

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

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

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

(...)

RIR/99:

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

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

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

(...)

76.Sob essa perspectiva, as perdas não técnicas, dado seu caráter relativamente inevitável, se ajustam a essa aceção, pois a sua ocorrência e gestão constituem parte integrante das atividades empresariais da distribuição de energia elétrica, de modo que:

- Necessidade: A gestão das perdas não técnicas é uma necessidade para a continuidade da atividade de distribuição de energia elétrica.
- Normalidade: As perdas não técnicas, apesar de indesejáveis, são normais no contexto da distribuição de energia elétrica.
- Usualidade: As perdas não técnicas são usuais na distribuição de energia elétrica, o que demonstra que elas se qualificam como despesa operacional.

77.No que tange ao cumprimento dos requisitos para dedução de perdas não técnicas no caso de furto de energia, o acima reproduzido §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, é de meridiana clareza ao permiti-la, desde que haja apresentação de queixa perante a autoridade policial.

78.O Boletim de Ocorrência, nesse contexto, tem natureza declaratória, e a sua apresentação comprova o cumprimento do requisito legal para a dedução. A lei não exige a individualização detalhada dos furtos, tampouco que haja identificação dos autores dos crimes, tarefa, aliás, inserida no poder-dever do Estado, dentro do que se costuma denominar “persecução penal”, constituída de duas fases: a primeira fase corresponde à fase investigativa, pré-processual, representada pelo inquérito policial em que se apura a existência do crime (materialidade), se identifica o provável autor (autoria) e se coletam elementos probatórios; e a segunda fase, com a ação penal (fase processual).

79.Aliás, considerando que parte das perdas não regulatórias possa decorrer de falhas de medidores, erros de leitura e outros problemas congêneres, a seara adequada para essa apuração será o bojo da investigação policial, uma vez que, sob a ótica do contribuinte, toda e qualquer diferença entre a energia injetada na rede e a energia faturada, descontadas as perdas regulatórias, a princípio decorre de furto.

80.Nessa ordem de ideias, exigir comprovação mais detalhada do que a apresentação da notícia-crime seria criar um embaraço ao exercício do direito de dedução. A apresentação do BO, mesmo que após algum tempo, demonstra que a empresa comunicou o fato às autoridades, cumprindo o requisito legal.

81.Outrossim, a não dedutibilidade das perdas não técnicas regulatórias, além de violar a legislação tributária, geraria um *bis in idem* inadmissível. Isso ocorre porque as perdas não técnicas regulatórias, ao serem computadas na composição tarifária, elevam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e a glosa desses valores implicaria em dupla tributação sobre o mesmo fato.

82.Rememore-se que a ANEEL considera as perdas não técnicas regulatórias na composição das tarifas de energia, com o objetivo de garantir o equilíbrio econômico-financeiro das concessionárias, o que significa que esses valores são repassados aos consumidores e tributados como receita da empresa. A dedução das perdas não técnicas é necessária para garantir que as empresas sejam tributadas sobre o lucro real e não sobre um valor inflado pela inclusão das perdas que já foram objeto de tributação.

83.Não se coloque no oblívio, também, que as distribuidoras, por força de lei, são obrigadas a fornecer energia para a totalidade de seu mercado, devendo adquirir volume suficiente para cobrir toda a demanda, incluindo as perdas previsíveis.

84.De mais a mais, a dedutibilidade de uma despesa ou custo não pode ser glosada simplesmente por se caracterizar como ineficiência da empresa. O princípio fundamental é que, desde que o gasto seja necessário, usual e normal para o tipo de atividade da empresa (ainda que realizado de forma ineficiente), ele é dedutível.

85.Em outras palavras, não cabe ao fisco questionar a qualidade da gestão empresarial, desde que a despesa seja necessária, usual e normal à atividade da empresa, ainda que resulte de um gerenciamento inadequado ou ineficaz, isto é, o fisco não pode se substituir ao empresário nas decisões de gestão. A liberdade de gestão empresarial é garantida constitucionalmente. O risco do negócio, incluindo eventuais ineficiências, é inerente à atividade empresarial. A dedutibilidade está vinculada à necessidade, usualidade e normalidade do gasto, não à sua eficiência, que, ao fim e ao cabo, evidentemente interessa ao gestor e constitui um objetivo permanente a ser alcançado.

86.Por derradeiro, anote-se que, em sendo as perdas não técnicas consideradas como despesas, o entendimento manifestado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 2017, que passou a entender que estas não são custos, conforme anteriormente previa a Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 2016, orienta que a sua dedutibilidade é factível desde que “dirigida representação criminal à autoridade policial”, o que ocorreu no caso dos autos. Confirmam-se os seguintes excertos das respectivas ementas:

SCI 17/2016:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

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

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

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

Dispositivos Legais: art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964; Parecer Normativo CST nº 50, de 1973.

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

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

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

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

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

SCI 3/2017:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

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

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

Entretanto, as perdas não técnicas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação

indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

Dispositivos Legais: art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964; Parecer Normativo CST nº 50, de 1973.

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

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

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

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

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

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 17, DE 13 DE JULHO DE 2016.

87. Desse modo, patenteia-se que as perdas não técnicas são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Seja por se qualificarem como custos operacionais, seja se forem tomadas como despesas necessárias à atividade, as perdas não técnicas devem ser consideradas na apuração do lucro tributável. A legislação tributária, aliada à regulamentação do setor elétrico, é convergente no sentido de que essas perdas são inerentes à atividade, sendo imperativo o reconhecimento da dedutibilidade das perdas não técnicas, a fim de garantir uma tributação justa e equânime para as empresas do setor elétrico.

CONCLUSÃO

88. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Conforme registrado na parte dispositiva, fui designado para expor os fundamentos que levaram a maioria do Colegiado a negar provimento ao recurso especial fazendário.

A controvérsia a ser dirimida diz respeito à dedutibilidade ou não das **perdas não técnicas** na apuração do IRPJ e CSLL da contribuinte (Light), que possui a titularidade, via concessão, da prestação de serviço de distribuição de energia na capital do Rio de Janeiro.

A distribuição de energia constitui serviço público essencial, operando-se na forma de monopólio natural, em que uma única empresa deve atender a uma área geográfica pré-determinada.

Trata-se de mercado fortemente regulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), Autarquia que controla este setor, competindo-lhe fiscalizar as concessionárias, definir os custos da energia objeto de distribuição e garantir que os preços (tarifas) sejam fixados de forma a proteger os consumidores.

Dentre as várias exigências previstas na legislação setorial, destaca-se a obrigatoriedade de a concessionária atender à totalidade da demanda de energia dentro da sua **área** de atuação, conforme prevê o artigo 2º da Lei nº 10.848/2004:

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

No mesmo sentido é a regra prevista no inciso II do artigo 2º do Decreto nº 5.163/2004:

Art. 2º - Na comercialização de energia elétrica de que trata este Decreto deverão ser obedecidas, dentre outras, as seguintes condições:

[...]

II - os agentes de distribuição **deverão garantir o atendimento a cem por cento de seus mercados de energia** por intermédio de contratos registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE e, quando for o caso, aprovados, homologados ou registrados pela ANEEL; *grifamos*

Mais adiante, referido Decreto (artigo 3º) dispõe que *as obrigações de que tratam os incisos do caput do art. 2º serão aferidas mensalmente pela CCEE e, no caso de seu descumprimento, os agentes ficarão sujeitos à aplicação de penalidades, conforme o previsto na convenção, nas regras e nos procedimentos de comercialização.*

Diante dessa legislação específica, verifica-se que a contribuinte tem a OBRIGAÇÃO de comprar 100% da energia necessária para atender à sua **área** de concessão (Estado do Rio de

Janeiro, no caso), não podendo, sob pena de sofrer sanções, se recusar a fornecê-las em regiões específicas, como é o caso de localidades do território de sua atuação em que a segurança pública, que, diga-se, é um dever do Estado (cf. art. 144 da Constituição Federal), mostra-se ser falha ou precária, para não dizer inexistente.

Nesse contexto, e considerando que a Recorrida, na qualidade de distribuidora de energia elétrica, **não possui estoque ou inventário** - e isso se dá pela própria *natureza incorpórea deste bem* e é validado por auditoria externa -, todo o valor por ela pago pela energia que deve distribuir vem sendo tratado como dispêndio dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

A propósito, o tema da contabilização da energia adquirida para distribuição foi tratado no *Manual de Contabilidade do Setor Elétrico*, editado pela ANEEL⁸, onde se vê, no *plano de contas* previamente definido, a existência de uma conta contábil específica para “energia comprada para revenda” (6105.3.01) no grupo de “gastos operacionais”.

Ocorre que a ANEEL, dentre suas atribuições, deve se atentar para a relação entre a **energia injetada** na rede da distribuidora e a **energia entregue e faturada** a consumidores identificáveis. É aqui que aparece as **perdas na distribuição**.

De acordo com o Submódulo do Módulo 2 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET) da ANEEL, a **perda na distribuição** (PD) corresponde à “*diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue, expressa em megawatt-hora MWh, e composta pelas perdas técnicas e não técnicas*” (item 3.4).

Da totalidade das **perdas na distribuição**, a normatização da ANEEL ainda determina a subtração das **perdas técnicas** (PT), definidas pelo PRORET como a “*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) ...*” (item 3.5), para então apurar as **perdas não técnicas** (PNT), assim entendidas como “*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).*” (item 3.6.).

Segundo o Parecer da Abdo, Ellery & Associados – Consultoria Empresarial em Energia e Regulação Ltda. trazido aos autos pela Recorrida e assinado, dentre outros, por ex-diretores da ANEEL:

5. [...]

i. **Perdas Técnicas:** ocorrem devido às características técnicas/físicas do sistema elétrico e às condições, como as perdas de energia por meio de Joule (aquecimento) nos condutores, perdas nos transformadores e outros equipamentos. Elas são calculadas por meio de **estimativas** a partir das características da rede elétrica da distribuidora.

⁸ Disponível em: https://www2.aneel.gov.br/cedoc/adsp20212904_2.pdf

ii. **Perdas não técnicas:** ocorrem pelo cometimento de fraudes de energia pelos consumidores faturados e ligações clandestinas na rede de distribuição da concessionária. Elas são obtidas pela diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas.

[...]

9. Quando se trata de Perdas Não Técnicas, regulatoriamente, conforme norma da ANEEL, deve-se considerar o nível de complexidade socioeconômica da concessão, a propensão dos consumidores ao furto de energia e a existência de áreas de risco, onde a ausência de controle do Estado impossibilita a atuação da concessionária na redução das Perdas Não Técnicas.

[...]

12. Segundo relatório da ANEEL, as perdas totais de energia na distribuição (técnicas e não técnicas) representaram aproximadamente 14,0% do mercado consumidor brasileiro em 2021. Essas perdas representam mais do que o consumo total de energia elétrica das regiões Norte e Centro-Oeste em 2018 e fazem parte de uma parcela considerável de energia comprada pelas concessionárias de distribuição.

[...]

35. Diferentemente da modelagem das Perdas Técnicas, a de Perdas Não Técnicas possui uma missão muito mais complexa, principalmente por se tratar de modelos sujeitos a interferência de comportamento humano individual e coletivo e onde os fatores, sociais, econômicos e culturais fortemente arraigados possuem influência crucial.

36. Se essa missão é complexa de *per si*, ela ganha contornos ainda mais críticos quando se trata de concessões com características muito peculiares, como é o caso das concessões localizadas no estado do Rio de Janeiro e principalmente da Light.

[...]

50. De 2017 a 2021 a Light despendeu mais de R\$ 1,7 bilhão de reais (valores históricos) no combate as perdas não técnicas. Essas ações permitiram à empresa potencializar ações de implantação de equipamentos de medição telemedidos, ampliar a nuvem de comunicação do smart grid, permitindo instalar mais medidores inteligentes, realizar o programa de inspeções e blindar a rede de clientes com alta reincidência de irregularidade.

[...]

87. Em concessões como a da Light, com elevada complexidade socioeconômica, a consideração das perdas como algo inerente e inevitável à prestação do serviço é ainda mais crítica e fundamental, dada a elevada quantidade de fraudes e ligações clandestinas na sua concessão. Caso a compra de energia para atender às perdas não fosse efetuada, a prestação do serviço público de distribuição de energia seria

inexequível, dado o caráter intrínseco das perdas na prestação do serviço de distribuição.

88. Nesse contexto, as principais razões que contribuem para o elevado nível de perdas na sua concessão são:

- a. Áreas controladas pelo narcotráfico e milícia, onde o próprio Estado não atua, nas denominadas áreas de risco;
- b. Risco de agressões e de até morte para as equipes da concessionária de combate às perdas em áreas de risco;
- c. Elevado nível de reincidência de fraudes de energia (em média 87% dos consumidores fraudadores voltam a furtar em até 2 anos);
- e. Cultura generalizada da prática e alta reincidência de delitos de fraude de energia, inclusive em áreas de maior poder aquisitivo.

Grifamos

Como se percebe, as perdas de energia elétrica em questão, mais do que um risco de ocorrência, são inevitáveis. Daí a necessidade regulatória de se calcular as perdas de distribuição como meio de controle do setor, o que se faz com base em dois cálculos: **(i)** o das **perdas técnicas**, que decorrem da energia dissipada no sistema de distribuição, em razão das características físicas da rede elétrica e cuja dedução fiscal não foi questionada; e **(ii)** o das **perdas não técnicas**, de natureza residual, correspondente à diferença das “perdas totais” e das “perdas técnicas”. É sobre esta segunda *categoria de perda*, ou seja, as *perdas não técnicas*, que ora se discute o tratamento fiscal: se são ou não dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

Na prática, restou demonstrado que o montante de **perdas não técnicas** incorridas pelas distribuidoras de energia é encontrado no sítio da ANEEL na *internet*⁹, tendo por base informações e dados fornecidos pelas próprias distribuidoras dentro de uma relação de cooperação. Conforme prevê o PRORET, “a abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de perdas não técnicas é o da análise comparativa – yardstick competition” (Submódulo 2.6).

Como destacou o Cons. Fernando Beltcher da Silva, em declaração de voto apresentada no acórdão recorrido:

[...]

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.

⁹ <http://portalrelatorios.aneel.gov.br/luznatarifa/perdasenergias#>

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 nº 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 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.

[...]

Dadas a relevância, a especificidade e a complexidade do caso, tenho que a Fiscalização **deveria melhor conhecer a operação da fiscalizada**, ...

Ciente dessa *realidade social*, a ANEEL, até mesmo como meio de minimizar os efeitos negativos destas perdas na margem de lucratividade das distribuidoras que atuam em localidades mais expostas, autoriza, com certos limites, que as perdas não técnicas sejam repassadas para o preço da tarifa (e aqui aparece as ***perdas não técnicas regulatórias – PTR***). Isso é feito a cada ciclo tarifário, após análise do desempenho das distribuidoras, de acordo com a “Metodologia Regulatória das Perdas”.

Dos dados disponibilizados, constata-se que realmente a fixação do valor das *perdas não técnicas regulatórias* varia de acordo com a área de atuação das distribuidoras, mas especificamente no Rio de Janeiro as *perdas não técnicas totais* são superiores às *perdas não técnicas regulatórias* devidos ao alto índice de furto/fraude de energia neste Município.

Não obstante, fato é que a fiscalização que culminou nos presentes lançamentos, na linha do *paradigma* trazido pela Recorrente, entendeu que todo o valor referente às **perdas não técnicas** (PNT) não poderia ter sido deduzidos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL à luz do artigo 47, § 3º, da Lei nº 4.506/64, *in verbis*:

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

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

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

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

O silogismo empregado pela autoridade autuante foi assim resumido no acórdão recorrido:

... 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 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”.

Com a devida vênia, não concordo com esse racional.

Isso porque a Recorrida, na verdade, não pretende deduzir uma despesa, que inclusive teria como pressuposto a redução de um ativo (estoque) que sequer existe em se tratando de energia elétrica, com a consequente necessidade de produção de *prova diabólica* diante da impossibilidade de individualizar as ocorrências de furtos ou desvios de energia, mas sim

evitar a glosa de parte considerável do custo do seu único insumo, qual seja, a própria energia elétrica por ela comprada e distribuída.

Em face das complexidades e especificidades do mercado, restou demonstrado que há uma verdadeira impossibilidade operacional e regulatória da Light faturar toda a energia injetada em sua rede de distribuição, afinal não existe serviço de distribuição de energia sem incorrer nas ditas perdas não técnicas. Daí o seu correto enquadramento como componentes integrantes do custo da sua atividade.

Conforme dispõe o artigo 291, I, do RIR/99:

Art. 291. **Integrará também o custo o valor** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

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

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

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

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Nota-se, assim, que a legislação tributária reconhece expressamente que as **perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade**, integram o custo. É justamente os casos das perdas não técnicas, pois indissociáveis da própria distribuição de energia elétrica.

O que precisa ficar claro, pois, é que as distribuidoras, no regime legal de concessão a elas aplicável, têm a obrigação legal de distribuir toda a energia elétrica adquirida para uma **ÁREA** determinada, o que lhe impede *filtrar* os destinatários desta demanda (*bons e maus clientes*) ou limitar o serviço para locais específicos (só os *seguros*, e não os *perigosos*).

De fato, a Light, enquanto distribuidora de energia elétrica, carrega o ônus de (i) adquirir toda a energia necessária para atendimento integral do Município do Rio de Janeiro; (ii) pagar por ela; e (iii) depois de fornecer todo o volume comprado de energia por meio de sua rede, e por questões regulatórias, quantificar, junto com a ANEEL, as perdas na distribuição (técnicas e não técnicas) por diferença entre o volume contratado e o volume faturado, lembrando que energia elétrica é um bem incorpóreo, não estocável, cujos mecanismos de distribuição ficam expostos ao ambiente.

Antes de ser uma *revendedora ordinária* ou uma *empresa comercial comum*, onde a autonomia da vontade de quem e com quem contratar e/ou o quanto comprar e vender prevalecem, a Light é uma distribuidora de energia sob regime de concessão pública, sujeitando-se a um regime especial compulsório que inclui as referidas perdas como inerentes à distribuição, situação que a meu ver impede comparar a realidade deste mercado com a de outros setores econômicos, nos quais há gerenciamento e controle de estoques e a seleção de clientes, áreas de comércio e prevenção de fraudes ou furtos mostram-se, em sentido contrário, evitáveis e passíveis de rastreamento individualizado.

Outro ponto que chama atenção é o de que a ANEEL, conforme visto, permite que a Recorrida posteriormente recupere as **perdas não técnicas regulatórias** nas tarifas cobradas dos usuários, o que é feito via *faturamento complementar* com tributação das respectivas receitas.

O Regulador, é certo, ao limitar esse **repasse**, busca estimular (induzir) a concessionária a atuar pela redução das perdas não técnicas, mas em nenhum momento desqualifica a sua natureza de custo operacional. Pelo contrário, reconhece a razoabilidade das perdas não técnicas quando admite que elas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica, notadamente na capital do RJ.

Como bem evidenciou o voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do Cons. Jeferson Teodorovicz, acompanhado à unanimidade:

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

Ora, a razoabilidade das perdas não técnicas decorre da sua própria *origem*, *qualificação regulatória*, realidade negocial e cultural, sistemática de apuração e divulgação, que nunca foram colocadas em xeque pela fiscalização.

Segundo De Plácido e Silva¹⁰, o signo “razão” deriva “do latim *ratio*, significando, originariamente, a *medida*, o *cômputo*, a *causa*. É, em regra, utilizado, na linguagem jurídica, na acepção de *fundamento*, *procedência*, *legitimidade*”.

E como nos recorda o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto Barroso¹¹:

¹⁰ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense. 2002. P. 673.

¹¹ Interpretação e Aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva. 7 ed. 2014. P. 231.

É razoável o que seja conforme à razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar.

Trazendo esses *contornos conceituais* para esse caso concreto, forçoso concluir que **as perdas não técnicas constituem perdas razoáveis da atividade da Light**, pois intrinsecamente ligadas à operação de distribuição de energia elétrica.

Nenhum reparo, portanto, cabe à conclusão do Parecer do Professor Sergio André Rocha juntado aos autos e que ora transcrevo:

[...]

70. Uma vez que não há dúvidas de que:

- a. A Light tem uma obrigação legal de adquirir toda a energia necessária para atender à demanda da sua área de concessão, não tendo a possibilidade de não disponibilizar energia a áreas com Severa Restrição Operacional;
- b. Os números da própria ANEEL referentes a um período de um pouco mais de dez anos, mostram a estabilidade das PNT – das concessionárias de energia elétrica em geral, e da Light em particular;
- c. No caso específico da Light, operando sua concessão no estado do Rio de Janeiro, a falência do aparato estatal torna a empresa a líder nacional de PNT, conforme relatório da Aneel;
- d. É inconcebível a noção de que as PNT não seria razoáveis como exige o artigo 303, I, do RIR/2018 (artigo 291 do RIR/1999).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A discussão acerca da dedutibilidade de perdas não técnicas verificadas na distribuição de energia operada pela Contribuinte é trazida a esta instância especial nos autos dos processos administrativos nº 16682.721089/2020-10 e 16682.720895/2020-62, correspondentes

às exigências verificadas nas apurações dos lucros tributáveis dos anos-calendário 2016 e 2017, respectivamente.

As perdas não técnicas escrituradas pela Contribuinte também foram glosadas nos autos dos processos administrativos nº 16682.721141/2018-13 e 16682.720650/2019-00, referentes aos anos-calendário 2013 e 2014, no primeiro, e 2015, no segundo. No processo administrativo nº 16682.721141/2018-13, as glosas foram mantidas no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 1402-004.517, invocado como paradigma da divergência jurisprudencial aqui suscitada, e que ainda não foi confrontado por recurso especial, vez que acolhidos embargos de declaração opostos pela PGFN, com a determinação de diligência para esclarecimentos acerca da existência de prejuízos fiscais e bases negativas passíveis de aproveitamento com os lucros lá tributados. Já o processo administrativo nº 16682.720650/2019-00 foi objeto do Acórdão nº 1402-007.240, recentemente publicado em 14/05/2025, no qual as glosas também foram mantidas.

O tema já foi trazido a esta instância especial em razão de glosa semelhante promovida em face de outro sujeito passivo, também validada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento no Acórdão nº 1402-004.314, mas este Colegiado, no Acórdão nº 9101-007.086, negou conhecimento ao recurso especial porque os paradigmas lá indicados tratavam de situações fáticas diferentes, e não era admissível a posterior inclusão, como paradigma de divergência, de um dos acórdãos aqui recorridos (nº 1004-000.155, processo administrativo nº 16682.720895/2020-62).

Nos Termos de Verificação Fiscal que instruem ambos os processos trazidos à apreciação deste Colegiado, releva notar a referência a histórico de *Reunião de Conformidade Tributária*, em 12/04/2017, realizada para identificar o tratamento fiscal adotado pela Contribuinte em relação às *perdas não técnicas*. Havia sido editada a Solução de Consulta Interna nº 03, de 23/03/2017 e questionamentos dirigidos à Contribuinte foram, assim, respondidos:

“1) Quais os valores em R\$ das perdas técnicas e não técnicas apuradas nos anos de 2013 a 2016, conforme dados do Balanço Energético apresentados para a ANEEL?

Resumo Anual	2013	2014	2015	2016
Perda Total - MWh	8.262.313	9.023.554	8.767.317	8.362.823
Perda Técnica - MWh	2.613.597	2.919.772	2.877.272	2.669.478
Perda Não Técnica - MWh	5.648.716	6.103.781	5.890.045	5.693.345

Perda Total - R\$	1.069.035.380	1.521.254.622	1.847.941.323	1.444.530.294
Perda Técnica - R\$	338.176.898	492.101.205	606.499.699	461.825.090
Perda Não Técnica - R\$	730.858.482	1.029.153.417	1.241.441.624	982.705.204

2) Descrever o tratamento contábil e fiscal para os anos de 2013 a 2016 das perdas técnicas e não técnicas, identificando as contas contábeis envolvidas, os respectivos lançamentos e eventuais ajustes fiscais.

Resp.: Nos processos de revisão tarifária realizados anualmente, as perdas técnicas e não técnicas regulatórias são calculadas e repassadas à tarifa conforme regras definidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). Logo, as perdas regulatórias são componentes tarifários e estão incluídas na Receita Bruta, sendo integralmente tributadas pela Companhia pelo regime de competência.

As contas contábeis envolvidas estão dentro do grupo do Faturamento Bruto (611.05.1 1.01).

3) Os valores informados no item 1 são apropriados diretamente ao Resultado do Exercício ou inicialmente transitam por contas do Ativo?

Resp.: Os valores informados no item 1 são apropriados diretamente ao Resultado.

4) As perdas não técnicas são adicionadas ao Lucro Líquido na parte A do LALUR?

Resp.: As perdas não técnicas não são adicionadas ao Lucro Líquido na parte A do LALUR, assim como as receitas auferidas com as perdas não técnicas incluídas na tarifa também não são excluídas do LALUR.

5) Os créditos de PIS/COFINS correspondentes às perdas não técnicas são estornados na apuração destes tributos?

Resp.: Os créditos de PIS/COFINS correspondentes às perdas não técnicas não são estornados na apuração destes tributos, assim como os débitos correspondentes às perdas incorporadas na tarifa também não são estornados da receita quando da apuração destes tributos.

A partir das informações assim coletadas, foram determinados os procedimentos fiscais que resultaram nas exigências trazidas a este Colegiado, tanto nos acórdãos recorridos, como no paradigma.

O julgamento dos recursos voluntários foi conduzido pelo mesmo voto do relator Conselheiro Jeferson Teodorovicz, integrado aos Acórdãos nº 1004-000.155 e 1004-000.156, juntamente com idêntica declaração de voto do Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

O voto condutor do Conselheiro Jeferson Teodorovicz aborda os seguintes pontos:

- Rejeita a arguição de nulidade por descon sideração de prejuízos a compensar e por falta de recomposição da dedução de benefícios fiscais;
- Afirma que as perdas não técnicas integram o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99 (art. 303 do RIR/2018), dada a possibilidade de tal parcela, ainda que limitadamente, compor o preço cobrado do consumidor, evidenciando que *são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país*. Invoca entendimento semelhante expresso na Solução de Consulta nº 27/2008 e no voto vencido do paradigma nº 1402-004.517; e

- Subsidiariamente, ainda que não se tratasse de custo, considera que seria despesa operacional dedutível nos termos do art. 299 do RIR/99, enquadrando-se também na hipótese do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/64, em linha com o voto vencido do paradigma nº 1402-004.517, que considerou suficiente o Boletim de Ocorrência considerado pelo Fisco “vago” e “genérico”, registrado com “lapso de tempo expressivo” entre os furtos e a denúncia, mencionando também *outros Boletins de Ocorrência apresentados contra eventos diversos*.

A única distinção entre os acórdãos recorridos é o registro, no voto condutor do Acórdão nº 1004-000.155, exarado no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a título de *apresentação do contexto fático-jurídico*, da transcrição do fundamento legal expresso no Termo de Verificação Fiscal, bem como excertos dos votos vencido e vencedor da decisão de 1ª instância, para evidenciar que o debate acerca dos critérios de dedutibilidade das perdas não técnicas exsurgiu já na decisão de 1ª instância lá proferida. Mas os fundamentos de decisão das questões apresentadas, expostos na sequência, são idênticos em ambos os acórdãos recorridos.

Os recursos especiais da PGFN são idênticos quanto à demonstração da divergência jurisprudencial, mas as contrarrazões da Contribuinte são distintas, vez que ela está representada por diferentes patronos em cada um dos autos.

Considerando a identidade entre os acórdãos comparados, é pertinente a análise única do conhecimento dos recursos especiais.

Estruturando os questionamentos ao conhecimento na sequência lógica de sua apreciação, tem-se que no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10 a Contribuinte contesta o conhecimento do recurso especial fazendário apontando que não foi cumprido o requisito regimental de demonstração do prequestionamento na peça recursal. Em sua argumentação, mediante confronto com os dispositivos do antigo e do atual RICARF, a Contribuinte parece questionar a ausência de *precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido* ou, na forma regimental anterior, de *demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais*.

Inicialmente cabe adicionar aos fundamentos do I. Relator que o prequestionamento, porque ínsito à demonstração de divergência jurisprudencial, já era, desde antes do novo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, exigido também da Fazenda Nacional, como fixado no Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especiais¹²:

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§ 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

¹² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos (Versão 3.1, com atualização da Portaria MF nº 153, de 17 de abril de 2018). Brasília, 2016, p. 37-38.

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência jurisprudencial exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

O prequestionamento está presente quando a matéria suscitada em recurso especial foi decidida no acórdão recorrido. Assim, a Fazenda Nacional somente pode arguir divergência jurisprudencial acerca do que foi enfrentado no acórdão recorrido, e a demonstração do prequestionamento pode se dar com a indicação do ponto no qual o voto condutor do acórdão recorrido abordou a questão, sem a necessidade de se reportar a outras peças processuais. E no presente caso inexistente, como aventa a Contribuinte, prequestionamento ficto, indireto ou implícito: o tema confrontado pela PGFN foi claramente enfrentado nos acórdãos recorridos que, inclusive, foram conduzidos por voto que adotou o voto vencido do paradigma indicado.

No processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, a Contribuinte contesta o conhecimento do recurso fazendário apontando *fundamento suficiente que não foi atacado*, com respeito ao art. 299 do RIR/99 que, em seu entendimento, seria *suficiente para o cancelamento da autuação*. Esta Conselheira concorda com a abordagem do I. Relator, mas entende necessário adicionar como se deu a referência, nos acórdãos recorridos, ao art. 299 do RIR/99.

Isto porque o voto condutor dos acórdãos recorridos apenas discorre genericamente sobre os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, fixados no art. 299 do RIR/99, inclusive citando voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no processo administrativo nº 10480.727593/2018-91, e, na sequência, situa a discussão no ponto que importa às perdas não técnicas: o §3º do art. 47 da Lei nº 4.506/64. Veja-se que o art. 299 do RIR/99 reflete os §§ 1º e 2º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, e o §3º desta Lei integra o art. 364 do RIR/99. Assim, a referência ao art. 299 do RIR/99 não guarda qualquer autonomia em relação ao art. 364 do RIR/99, para se constituir como fundamento suficiente dos acórdãos recorridos.

Já no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, ao abordar *fundamento autônomo e suficiente para a manutenção do acórdão* recorrido, a Contribuinte argumenta em contrarrazões que *o fundamento do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964 (art. 364 do RIR/99) é inalterável*, vez que o recurso fazendário *seria apto a reformar apenas o trecho em que o v. Acórdão permite a dedutibilidade por considerá-la custo ou despesa operacional*.

Esta Conselheira vislumbra a questão sob uma ótica diferente do I. Relator, mas alcança a mesma conclusão. O I. Relator bem aponta que este tema foi enfrentado de forma subsidiária, mas entende que ele não seria suficiente para fundamentar o provimento do recurso voluntário. Já esta Conselheira compreende que a abordagem acerca do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/64 é autônoma e seria suficiente para sustentar os acórdãos recorridos se não fosse demonstrada divergência jurisprudencial também neste ponto. Isto porque seria inútil a PGFN afastar o entendimento, exposto nos acórdãos recorridos, de que as perdas não técnicas seriam dedutíveis como custos intrínsecos à atividade na forma do art. 291 do RIR/99, se não fosse suscitada a discussão, também, quanto à dedutibilidade de tais perdas na forma do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/64, integrado ao art. 364 do RIR/99.

Porém, o voto condutor dos acórdãos recorridos se sustenta no voto vencido do paradigma não só na caracterização das perdas não técnicas como custos, como também em sua abordagem subsidiária em favor da classificação de tais valores, ao menos, como despesa operacional. E o voto vencedor do paradigma, por sua vez, aborda as duas questões nos excertos transcritos no recurso especial da PGFN, inclusive compatibilizando com a situação da Contribuinte o contexto fático acerca deste argumento subsidiário, antes enfrentado em face de outro sujeito passivo pelo Colegiado que proferiu o paradigma.

Com respeito à arguição de que a divergência jurisprudencial estaria baseada em fatos e provas, esta Conselheira também adiciona alguns argumentos para alcançar a mesma conclusão do I. Relator.

Na alegação de *impossibilidade de análise fática e probatória por essa C. Câmara*, no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, a Contribuinte destaca o fato de o Acórdão recorrido nº 1004-000.155 reproduzir o *voto vencido proferido pelo DRJ - que a “Recorrente cumpriu o referido requisito com o Boletim de Ocorrência nº 55/PCERJ/SUBADM/001/2017” e que “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”*.

Diz que *a Recorrente não está atacando o v. acórdão recorrido quanto à aplicação de determinado dispositivo legal, mas está alegando que a Recorrida não apresentou provas suficientes que justificassem a aplicação do referido dispositivo*.

Já no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte reproduz a trechos do acórdão recorrido e conclui que o questionamento recai sobre *análise subjetiva acerca*

da força probante do acervo carregado aos autos, alicerçada no livre convencimento motivado do julgador acerca das provas e afastada da competência desta E. CSRF.

Todavia, restam validamente demonstradas as distintas orientações dos Colegiados que exararam os recorridos e o paradigma acerca do documento hábil a comprovar a ocorrência de prejuízos por desfalque, até porque o voto condutor do Acórdão recorrido nº 1004-000.155 apenas historiou os votos vencido e vencedor proferidos em 1ª instância e, para solucionar a questão posta em ambos os acórdãos recorridos, adotou o voto vencido do paradigma.

Ademais, vê-se que o trecho invocado pela Contribuinte em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10 para se contrapor à afirmação da Fazenda Nacional de que foram aceitos *Boletins de Ocorrência genéricos*, não foi constituído a partir de elementos destes autos, mas sim extraído do voto vencido do paradigma, assim transcrito nos votos condutores dos recorridos:

E mais, referidos valores ainda se enquadrariam na hipótese do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Neste sentido o voto da Conselheira Junia:

[...]

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.

[...]

Dessa forma, na medida em que o Colegiado *a quo* compreendeu aplicáveis, aqui, as mesmas características das circunstâncias fáticas que orientaram o voto vencido do paradigma, as distintas orientações adotadas somente podem decorrer de dissídio jurisprudencial, inclusive no que tange aos contornos da prova necessária dos requisitos de dedutibilidade dos valores glosados. O não conhecimento do recurso especial somente se impõe quando demandada análise exclusivamente de provas, sem a demonstração de controvérsia na interpretação da legislação tributária a elas aplicável.

Por fim, com respeito à ofensa ao princípio da dialeticidade suscitada no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, o I. Relator bem demonstra que a peça recursal atende suficientemente ao questionamento da matéria suscitada.

Cabe esclarecer, apenas, que embora a PGFN peça que o *lançamento seja restabelecido*, a divergência jurisprudencial demonstrada em ambos os processos administrativos somente se ateve a uma das infrações canceladas nos acórdãos recorridos.

De fato, no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62 a acusação fiscal expõe as seguintes conclusões, relatadas no Acórdão nº 1004-000.155:

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.”.

Já no processo administrativo nº 16682.721089/2010-10, as conclusões da acusação fiscal estão assim relatadas no Acórdão nº 1004-000.156:

DOS VALORES DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS - Gastos relativos às perdas não técnicas utilizadas na apuração do lucro líquido (...), uma vez que estes não podem ser admitidos como custos dos serviços prestados nos termos do art. 291 do RIR/99 (Lei nº 4.506/64, art. 46, inciso V), nem como, despesa dedutível conforme art. 364 do RIR/99 (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 3º);

DA PROVISÃO INDEDUTÍVEL A TÍTULO DE OBRIGAÇÕES ESPECIAIS - (...) Os valores das receitas a título de Obrigações Especiais, provisionados de forma a não afetar o lucro líquido do exercício, uma vez que estes não podem admitidos como

despesa dedutível conforme art. 335 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

INSUFICIÊNCIA OU AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS - (...)

Os parâmetros de tributação da fiscalizada, (...), conforme sua ECF eram: i) tributação pelo Lucro Real; ii) apuração Anual e iii) estimativas mensais com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução. (...) Assim sendo, o contribuinte poderia suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstrasse, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excedia o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. (...) Conforme previsão do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro. (...). Assim, a parcela relativa aos valores das perdas não técnicas e das obrigações especiais, (...), foram acrescidas à apuração das estimativas mensais calculadas, aplicando-se às diferenças apuradas a multa isolada, segundo o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (...). Por fim, registra-se que os Saldos Negativos, apurados na ECF (...), não foram apropriados na dedução do imposto e da contribuição lançados de ofício, uma vez que o sujeito passivo deu aos mesmos outras utilizações como registram as Declarações de Compensação (DCOMP) (...).

E os recursos especiais apenas se reportam à reversão da glosa de perdas não técnicas, sem nada dizer acerca da reversão da glosa de provisão indedutível a título de obrigações especiais. Já com respeito à falta de recolhimento de estimativas, tal temática não foi enfrentada nos acórdãos recorridos, razão pela qual eventual acolhimento da tese fazendária acerca das glosas de perdas não técnicas não ensejaria, propriamente, o restabelecimento dos lançamentos, mas sim destas glosas, com o consequente retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa não enfrentados.

Em ambos os processos administrativos, a Contribuinte também menciona em contrarrazões que caso não prevaleça o integral cancelamento do crédito tributário, deverá ser determinado que a unidade de origem, na liquidação do acórdão, apure os tributos considerando os novos limites para a trava dos 30% e para a dedução dos benefícios fiscais. Isto porque o relator do acórdão recorrido assim consignou em seu voto:

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):

[...]

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.

Ocorre que, em ambos os processos, o entendimento do relator foi vencedor em relação ao mérito, razão pela qual não foi necessário votar os pontos acima referidos. Assim, caso restabelecidas as exigências no ponto suscitado pela PGFN, embora se torne definitiva a reversão da glosa de provisão indedutível a título de obrigações especiais, os aspectos acima citados, bem como as multas isoladas decorrentes das glosas de perdas não técnicas nas apurações das estimativas, demandariam apreciação pelo Colegiado *a quo*.

Ainda, nas contrarrazões apresentadas no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte também destaca a necessidade de apreciação, em eventual retorno, dos *demais aspectos de defesa, a exemplo da Prevalência de Norma Específica sobre Norma Geral e a Estrita Observância à Solução de Consulta COSIT nº 27/08*.

E, embora a Contribuinte não alegue em contrarrazões, vê-se que no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, há pedido subsidiário de cancelamento da exigência de CSLL, *pois não há previsão para adição das despesas glosadas à base de cálculo desse tributo*, para além da questão já sumulada acerca da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Dessa forma, a alegação específica acerca da repercussão da glosa no âmbito da CSLL também demandaria apreciação do Colegiado *a quo* em eventual retorno.

Por todo o exposto, esta Conselheira acompanha o I. Relator em suas conclusões em ambos os processos, no sentido de que o recurso especial da PGFN é dotado dos requisitos necessários para CONHECIMENTO da divergência jurisprudencial acerca da glosa de perdas não técnicas.

No mérito, o I. Relator bem demonstra a mecânica contábil de apropriação de custos e despesas, e observa que *o custo é incorporado ao valor do estoque e só se torna despesa quando a receita correspondente é reconhecida*.

A Contribuinte, desde a impugnação no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, demonstra que as perdas regulatórias servem de base para a fixação do preço da tarifa, aí incluídas as perdas técnicas e não técnicas na distribuição de energia. Destaca, neste sentido, que tal custo é *recuperado pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica via o reajuste/revisão do valor da TUSD*, do que resultam as conclusões de que: i) as glosas aqui promovidas evidenciam *bis in idem*; ii) as perdas não técnicas são usuais, normais e inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica; e iii) os valores glosados integrariam perdas razoáveis, dedutíveis como custo da atividade.

Na impugnação do processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte assim argumenta acerca das peculiaridades do registro do seu principal elemento de custo:

29. Com efeito, a energia elétrica é um bem bastante peculiar, pois sua geração, transmissão, distribuição e consumo acontece de forma praticamente simultânea, não havendo propriamente um bem corpóreo que seja produzido, transportado, manuseado e estocado em momentos distintos e bem definidos.

30. Todavia, por questões regulatórias, como mencionado acima, a Impugnante é obrigada a adquirir e pagar por toda a energia consumida na rede elétrica na área de sua concessão. Mas, em função das perdas técnicas e não técnicas, nem toda essa energia consumida é propriamente faturada e paga pelos seus clientes.

31. Mais do que isso, a distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, informado pelos princípios da generalidade ou universalidade, nos termos do artigo 6º, § 1º, da Lei nº 8.987/1995 e 2º, inciso XII, da Lei nº 9.427/1996. Isso significa que a Impugnante deve atender a toda a população do Estado do Rio de Janeiro, estar presente em todas as áreas distribuindo energia elétrica, mesmo naquelas de elevado risco, onde nem mesmo conseguem atuar as forças de segurança pública.

32. Assim, os furtos de energia elétrica, embora indesejáveis, são eventos inevitáveis e inerentes à atividade da Impugnante.

33. Simplesmente não há energia gratuita. Consumida ou perdida, isto é, faturada ou não, a Impugnante tem que pagar aos seus fornecedores pela energia consumida. Por isso, é inegável que mesmo aquela energia perdida por furto representa um custo para a atividade de distribuição de energia elétrica.

Consequência desta percepção é o registro diretamente em custo de toda a energia elétrica adquirida, sem a prévia passagem por estoques para sua apropriação em custo na medida do faturamento correspondente. Neste sentido, como antes descrito, foi a informação prestada na *Reunião de Conformidade Tributária*, em 12/04/2017, quando a Contribuinte, questionada acerca do tratamento contábil dos valores das perdas não técnicas – *se seriam apropriados diretamente ao Resultado do Exercício ou inicialmente transitam por contas do Ativo* – informou que eram *apropriados diretamente ao Resultado*.

As glosas em debate recaíram sobre os valores mensais de perdas não técnicas discriminados nas acusações fiscais, com base em planilhas apresentadas pela Contribuinte, e que totalizaram R\$ 981.934.671,68 no ano-calendário 2016 e R\$ 1.047.211.371,67 no ano-calendário 2017.

Infere-se dessa demonstração apresentada ao Fisco, detalhada pela Contribuinte mensalmente desde o ano-calendário 2013, quando questionada na referida *Reunião de Conformidade Tributária*, que uma vez determinada a perda total ocorrida, possivelmente em razão da diferença entre a energia adquirida e o fornecimento faturado, é destacado o percentual admitido, na regulação da atividade, como perda técnica, e o excedente é classificado como perda não técnica.

Os percentuais que definem as perdas técnicas são evidenciados por ocasião das Revisões Tarifárias Periódicas, cujo procedimento observa a Resolução Normativa ANEEL nº 435/2011, que assim classifica as perdas regulatórias:

“OBJETIVO

1. Estabelecer a metodologia a ser utilizada para definição das perdas de energia regulatórias nas Revisões Tarifárias Periódicas das concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica.

(...)

3. METODOLOGIA

3. As perdas regulatórias de energia, consideradas no cálculo dos custos de compra de energia conforme Submódulo 3.2 do PRORET, possuem dois componentes, as Perdas na Distribuição e as Perdas na Rede Básica.

(...)

5. As Perdas na Distribuição são formadas pela soma das Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas.

(...)

7. As regras para a definição das Perdas Não Técnicas Regulatórias são descritas neste Submódulo.

8. A abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de perdas não técnicas é o da análise comparativa – yardstick competition.

9. Essa comparação é efetuada a partir da construção de um ranking de complexidade das áreas de concessão, que permite aferir a eficiência de cada distribuidora no combate às perdas não técnicas.

10. A partir da análise comparativa é definida uma meta de perdas não técnicas, que se trata de um nível de referência para as perdas não técnicas de uma área de concessão específica.

11. Caso os níveis regulatórios atuais estejam acima da meta de perdas não técnicas são definidas trajetórias de redução dos níveis regulatórios com o objetivo de alcançar as metas em certo período. Essas trajetórias não podem superar os limites definidos pela ANEEL.

3.1. DEFINIÇÕES E CONCEITOS

12. Energia Vendida - EV: representa toda energia vendida pela concessionária ao seu mercado cativo, consumo próprio e energia suprida com tarifa regulada às concessionárias de distribuição.

13. Energia Entregue - EE: energia transportada pelo sistema da distribuidora com faturamento apenas por TUSD, calculada pela soma da energia entregue a consumidores livres, autoprodutores e outra concessionária que acesse o sistema de distribuição.

14. Energia Injetada - EI: somatório de toda energia injetada na rede de distribuição da concessionária via pontos de fronteira (menos a energia exportada para a rede básica) ou geração local (própria ou de terceiros).

15. Perdas na Distribuição - PD: diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue, expressa em megawatt-hora MWh, e composta pelas perdas técnicas e não técnicas.

16. 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.

17. 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).

18. Perdas na Rede Básica – PRB: são perdas externas à rede de distribuição da concessionária e representam a parcela de energia dissipada no transporte da energia no sistema de transmissão da Rede Básica e Demais Instalações de Transmissão.

Nestes termos, a ANEEL define as perdas técnicas, consideradas inerentes ao sistema de distribuição, e o excedente é classificado como perdas não técnicas, sendo que parte destas é admitida na composição da tarifa.

Um dos argumentos da Contribuinte em favor da dedutibilidade das perdas não-técnicas, é o fato de elas serem admitidas na composição da tarifa que será cobrada dos usuários na Revisão Tarifária Periódica. No recurso voluntário apresentado no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, a Contribuinte observava que:

50. Com efeito, como seria possível admitir, como pretende o acórdão ora recorrido, que o próprio órgão regulador – ANEEL – permitisse que valores não

intrinsecamente relacionados às atividades da Recorrente, sendo totalmente usuais e normais, fossem repassados para a tarifa, onerando, assim, indevidamente os consumidores?!

Note-se que o voto do relator Alberto Pinto Souza Jr., vencido da decisão de 1ª instância confrontada com aquele recurso voluntário, também refutou esta primeira abordagem ao consignar que:

O primeiro ponto da defesa refere-se a questão relativa à dedutibilidade das perdas não técnicas, pois entende a impugnante que tais perdas são dedutíveis das bases tributáveis com base no disposto art. 47 da Lei 4.506/64.

De plano, deve ser afastada a alegação de que as perdas não-técnicas decorrente de furto de energia são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, pois não há como sustentar que ser furtada seja necessário à atividade da impugnante e à manutenção da sua fonte produtora de renda, nem muito menos que o furto de energia seja usual ou normal à atividade de fornecimento de energia.

[...]

Por outro lado, o argumento da impugnante de que *a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Impugnante* significa apenas que o ônus financeiro (total ou parcial) decorrente de tais perdas são repassadas ao consumidor, mas não que tais perdas sejam necessárias, usuais e normais para a exploração da atividade da impugnante, tanto que, se porventura o poder público passar a reprimir tais ilícitos com mais rigor, a Aneel deixaria de autorizar o repasse. Logo, ainda que, infelizmente, no país, situações como essa se arrastem por anos a fio, isso não torna tal despesa como da essência da atividade econômica exercida pela impugnante, a ponto de fazê-la se enquadrar na hipótese do caput do art. 47 da Lei 4.506/64.

Assim, a questão reside mesmo em saber se as perdas não-técnicas decorrente de furto de energia em tela se enquadram na hipótese do § 3º do art. 47 da Lei 4.506/64, o qual assim dispõe:

[...]

Naquela mesma toada, desde a impugnação apresentada no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a Contribuinte argumentava que:

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

99. A cada ciclo tarifário, a ANEEL analisa variáveis socioeconômicas das diferentes áreas de concessão do país e seus efeitos sobre a ocorrência das perdas não técnicas, de acordo com os critérios de cálculo indicados no

Submódulo 2.6 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (“PRORET”), aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 423/2011 e 660/2015 (vide doc. 8), e estabelece os montantes referentes às perdas não técnicas que cada uma das empresas poderá recuperar por meio de repasse tarifário.

100. No caso da Impugnante, os referenciais de perdas não técnicas para o ano de 2017 foram estabelecidos pela ANEEL por meio das Notas Técnicas nºs 359/2016-SGT/ANEEL e 45/2017-SGT/ANEEL, e da Resolução Homologatória nº 2.206/2017 (doc. 11).

101. Com base na metodologia lá prevista, o órgão regulador apura as perdas não técnicas e, então, adota as providências necessárias para o seu repasse nas tarifas de energia elétrica. Em suma, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é todo definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Impugnante dos consumidores finais.

102. Ou seja, de tão esperadas que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determina a própria ANEEL.

103. Desse modo, como o valor das perdas impacta na tarifa de energia, verifica-se que a receita da Impugnante é incrementada em função das perdas, majorando-se, por consequência, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por via transversa, a arrecadação fiscal.

O mencionado documento nº 11 integra as e-fls. 2374/2482 do processo administrativo nº 16682.721089/2020-10 e é composto por cálculos para os reajustes tarifários aplicados a partir de 07/11/2016 e de 15/03/2017. No primeiro, a Nota Técnica nº 359/2016-SGT/ANEEL aponta que:

40. As perdas regulatórias na distribuição são definidas a cada revisão tarifária, enquanto as perdas na Rede Básica são estimadas, todos os anos, em cada processo tarifário. A Resolução Homologatória nº 1.650/2013 (última revisão tarifária da LIGHT) estabeleceu o percentual regulatório de perdas técnicas de 5,40% (sobre energia injetada da concessionária) e para as perdas não-técnicas (sobre o mercado faturado de baixa tensão) o percentual de 36,41% a ser aplicado no atual reajuste.

41. Isso decorre do fato de que a LIGHT (vide processo 48500.004772/2015-09) obteve o percentual de perdas não técnicas sobre o mercado de baixa tensão de 43,95%, contra a meta estabelecida de 38,33%.

[...]

42. Por essa razão, no presente reajuste está sendo considerado como cobertura para as perdas não técnicas o percentual de 36,41% sobre o mercado de baixa tensão, conforme estabelece o Artigo 4º da Resolução Homologatória 1.650, de 05 de novembro de 2013.

Com respeito aos reajustes a partir de 15/03/2017, na Nota Técnica nº 45/2017 – SGT/ANEEL consta que o valor das perdas técnicas foi calculado *no percentual de 6,335% sobre a energia injetada* e, quanto às perdas não técnicas, conclui que:

107. Como resultado, caso aplicado a regra geral para a Light, o ponto de partida seria de 34,08%, que corresponde o mínimo entre a meta definida no ciclo anterior, de 33,00%¹, e a média histórica praticada, de 47.95% sobre o mercado de baixa tensão medido.

[...]

111. No caso da Light, a nova meta calculada pela análise por benchmarking resulta no patamar de perdas não técnicas de 37,14% sobre o mercado de baixa tensão medido, ao se ter como referência as perdas praticadas por todas as empresas no ano civil de 2015, que é a referência para as revisões a serem realizadas no primeiro semestre de 2017.

[...]

115. Como o ponto de partida é igual ao ponto de chegada, tem-se o patamar fixo de 37,14% de perdas não técnicas sobre o mercado de baixa tensão medido, que equivale ao percentual de 36,06% sobre o mercado de baixa tensão faturado, a ser considerado na revisão de 2017 e nos reajustes tarifários de 2018 a 2021.

[...]

117. Para o cálculo das perdas elétricas são ainda apuradas as perdas das DIT de uso compartilhado e na Rede Básica. Essas perdas são apuradas em cada processo tarifário, com base nas medições dos últimos 12 meses das perdas apuradas na Rede Básica e nas Demais Instalações de Transmissão – DIT de uso compartilhada, contabilizadas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

118. Para obtenção da energia requerida é necessário somar as perdas regulatórias, em MWh, de acordo com os respectivos percentuais determinados na revisão tarifária, ao mercado de venda da concessionária. O mercado de venda da concessionária representa toda energia faturada no mercado cativo, consumo próprio e energia suprida a outras distribuidoras

119. A tabela a seguir apresenta o cálculo da energia requerida considerada no processo de revisão tarifária.

Tabela 14 – Energia Requerida

Descrição	Energia (MWh)
Perdas na Rede Básica	579.492
Perdas na Distribuição	7.534.972
Perdas Técnicas	2.283.936
Perdas Não Técnicas	5.251.035
Energia Vendida	20.713.001
Energia Requerida	28.827.463,85

Como se vê, a ANEEL acompanha as perdas praticadas por cada operadora, e estabelece metas para redução das perdas não técnicas mediante estipulação dos percentuais que serão admissíveis na recomposição tarifária.

Do parecer de Sérgio André Rocha, juntado a ambos os processos, destaca-se:

Portanto, como evidenciado no item 37 do Submódulo 2.6 do Proret, há a previsão de “**níveis regulatórios de perdas não técnicas**”, ou seja, de níveis de “perdas não técnicas” que são absolutamente, **necessários, usuais e normais** no processo de distribuição de energia. A definição de tais “**níveis regulatórios de perdas não técnicas**” segue uma metodologia em sete passos, estabelecida na seção 4 deste Submódulo 2.6.

Naturalmente, não é relevante para os propósitos deste Parecer a revisão dos critérios e cálculos estabelecidos pela ANEEL para a definição dos “**níveis regulatórios de perdas não técnicas**”. Logo, o que é importante neste ponto é firmarmos as seguintes premissas:

- Embora tenham causas distintas, as “perdas técnicas” e as “perdas não técnicas regulatórias” têm a mesma natureza: tratam-se de perdas inerentes à distribuição de energia elétrica, que não podem ser eliminadas pela distribuidora.
- Esta afirmativa encontra base explícita na regulação editada pela ANEEL, colocando em xeque a premissa reiterada de que a existência de “perdas não técnicas” seria intrinsecamente uma consequência da ausência de intervenção por parte das distribuidoras de energia.

[...]

A análise do documento da ANEEL deixa claro que não é que as “perdas não técnicas totais” não sejam inerentes à atividade da distribuidora. De fato, o que se passa é que o agente regulador decidiu implementar uma “**regulação por incentivos**”, cujo o objetivo é limitar as “perdas não técnicas” de modo criar uma indução para que a concessionária busque ao máximo reduzi-las.

Tal fato indica que, em verdade, as “perdas não técnicas regulatórias” são subdimensionadas, para que a almejada indução funcione. Contudo, há um aspecto inquestionável: ao contrário do que aponta a fiscalização nos Termos de Verificação Fiscal que revimos, as “perdas não técnicas” não são objeto do descaso das distribuidoras de energia elétrica, sendo normais e usuais em tal atividade, o que se reflete, inclusive, na composição da tarifa de energia, como passamos a examinar. *(destaques do original)*

Não se pode negar que as perdas não técnicas fazem parte do risco da atividade de distribuição de energia elétrica. A Contribuinte inclusive refere, em recurso voluntário e em contrarrazões ao recurso especial no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a classificação dos furtos de energia como “caso fortuito interno” na jurisprudência que afirma a responsabilidade da prestadora de serviços pelo dano causado a seus clientes. Contudo, o fato de a agência reguladora admitir parte das perdas não técnicas no custo das recomposições tarifárias

não é suficiente para converter tais valores em custos ou despesas dedutíveis na apuração do lucro tributável.

A estipulação de metas de redução de perdas não técnicas representa, de um lado, um estímulo para que a concessionária se empenhe em melhor administrar o fornecimento de seus serviços, mas, de outro, presta-se a assegurar à entidade titular da concessão que a atividade permanecerá minimamente lucrativa ainda que tal empenho não se verifique plenamente.

A admissibilidade de perdas não técnicas na recomposição tarifária, em verdade, não se presta a indenizar as perdas não técnicas antes ocorridas. Há, apenas, permissão de cobrança de tarifas considerando a provável ocorrência deste encargo, socializando as perdas verificadas na atividade econômica de distribuição de energia elétrica. E, justamente porque não há tal indenização, é que é impróprio admitir a compensação à Contribuinte destas perdas como elemento suficiente para conferir dedutibilidade às perdas não técnicas.

O que se tem, em verdade, é a atuação técnica do órgão regulador, que estipula para a atividade exercida pela Contribuinte um percentual admissível de perdas não técnicas que, na definição da ANEEL, correspondem a todas as perdas não inerentes *ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição de energia na rede da concessionária* – assim designadas perdas técnicas – e que ocorrem na *distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.*

E, distintamente da legislação tributária, as regras contratualmente estabelecidas reputam tais valores como custo independentemente das providências especificamente adotadas pela Contribuinte em relação a elas. Basta que tais perdas não técnicas observem o percentual máximo estabelecido para que elas integrem os cálculos de recomposição da tarifa futura.

Daí porque não se pode concordar com as considerações assim postas no parecer de Sérgio André Rocha:

Nessa linha de ideias, por exemplo, a detalhada regulação da formação da tarifa de energia, com a identificação dos itens que integram a “receita requerida” e a formação do **custo de distribuição da energia elétrica**, são de competência exclusiva da ANEEL, não podendo ser questionadas por qualquer outro órgão ou agência governamental, sendo o controle das agências restrito ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme previsto no artigo 14 da Lei nº 13.848/2019, que “dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras”.

Ora, temos aqui uma questão de competência administrativa clara. A definição do custo das concessionárias distribuidoras de energia elétrica é de competência da ANEEL. Vimos que, acima de qualquer dúvida, a agência inclui as “perdas não técnicas regulatórias” no custo das distribuidoras, de modo que as autoridades fiscais encontram-se vinculadas a esta posição. *(destaques do original)*

A admissibilidade, na recomposição tarifária, das perdas não técnicas em razão de metas fixadas para o exercício da concessão de serviço público, inclusive, conduz a Contribuinte a sequer distinguir a origem das perdas ocorridas, como bem destaca a autoridade lançadora no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

20. Já as perdas não técnicas – PNT, que correspondem à diferença entre as perdas totais de energia e as perdas técnicas, decorrem de todas as demais perdas associadas à distribuição de energia, tais como furtos de energia (ligação clandestina, desvio direto da rede, adulterações no medidor), erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, entre outros.

[...]

34. Quanto às origens, características e fatores determinantes das PNT, a companhia desenvolveu a resposta replicada a seguir (sem os gráficos, figuras e notas de rodapé, que podem vistos no documento original), na qual limita sua PNT a furtos de energia elétrica:

[...]

35. Como se vê, a fiscalizada atribui as origens das PNT integralmente aos furtos. Entretanto, para cumprir os requisitos para dedutibilidade tem por dever comprovar tal alegação. *(destaques do original)*

Ainda, por tratar todas as perdas não técnicas como decorrentes de furto de energia elétrica, a Contribuinte apresenta a notícia crime no formato questionado em ambas as autuações fiscais, para defender que, ainda que não se considere tais perdas como custo, elas corresponderiam a despesas dedutíveis.

Esse viés também está presente na defesa administrativa, como se vê na abordagem inicial do parecer de Sérgio André Rocha:

Detalharemos melhor este tema adiante. Contudo, para que se compreenda o contexto deste Parecer, podemos desde já destacar que a atividade de distribuição de energia elétrica gera **inevitáveis** perdas para a empresa distribuidora. As perdas totais de energia são classificadas em “perdas técnicas” e “perdas não técnicas” ou “perdas comerciais”. Segundo Antonio Carlos M. de Araujo e Claudia Aguiar de Siqueira:

“É inerente ao processo de transmissão e distribuição de energia elétrica um certo nível de perdas, tanto técnicas, entendidas como tais as decorrentes da interação da corrente elétrica e de seus campos eletromagnéticos com o meio físico de transporte de energia, como as perdas comerciais, referentes à energia entregue mas não faturada. Essas últimas se originam tanto de erros de faturamento da distribuidora quanto de ações dos consumidores (por exemplo, fraudes em medidores, ligações clandestinas, etc...). Recentemente cunhou-se o termo “perdas não-técnicas” para abranger não apenas as situações de perda comercial já

mencionadas, mas também o impacto que as ligações clandestinas causam nos dispositivos do sistema.”¹³

Embora possam ter causas diversas, as mais comuns entre as “perdas não técnicas” são as decorrentes de ligações clandestinas, popularmente referidas como “gatos”. Como observam Ricardo Vidinich, Antonio Carlos Marques de Araujo, Jorge Augusto Lima Valente e Claudia Aguiar de Siqueira, “as perdas não técnicas são as classificadas como perdas advindas dos erros de medição, dos erros de faturamento **e principalmente dos furtos de energia, por fraudes nos medidores, por desvios da medição ou por ligações clandestinas**”.¹⁴ (Destaque nosso) *(destaques do original)*

Diante de tais circunstâncias, primeiramente não há como admitir tais valores como integrantes do custo de operação da Contribuinte, em sentido estrito.

Sérgio André Rocha assim argumenta em seu parecer:

De tudo o que comentamos na seção II.1, infere-se que as “perdas não técnicas” estão atreladas a um **custo** da distribuidora de energia. Com efeito, como esclarecia Bulhões Pedreira:

“Custos operacionais são os custos diretos de aquisição e produção dos bens ou serviços revendidos, e as despesas operacionais compreendem as despesas estruturais, gerais, ou fixas, que não variam diretamente em função da aquisição de bens ou serviços. Mas certas deduções, dependendo da organização da contabilidade da empresa, poderão ser classificadas tanto como custos quanto como despesas. Assim, os encargos de inversões, os impostos, e certos rendimentos ou provisões, podem ser diretamente apropriados como custos de produção ou registrados separadamente em contas que os classificam como despesas operacionais.

No conceito de custo, a única espécie de dedução que não é comum às despesas operacionais é o custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos, ou empregados na produção dos bens ou serviços revendidos pela empresa. Os demais custos enumerados no art. 46 da L. 4.506 (encargos de inversões, rendimentos pagos a terceiros, impostos, taxas, contribuições e perdas) podem ser classificados indiferentemente como custos ou como despesas operacionais.”¹⁹ (Destaque nosso)

[...]

Com efeito, parece-nos inegável que a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras integram o custo de sua atividade operacional. Não se trata de uma despesa. Portanto, no que se refere à apuração do IRPJ, a energia elétrica encontra-se inserida no artigo 301 do RIR/2018, que trata do custo das mercadorias revendidas. Afinal, como vimos na passagem de Bulhões Pedreira

¹³ ARAUJO, Antonio Carlos M. de Araujo; SIQUEIRA, Claudia Aguiar de. Considerações sobre as Perdas na Distribuição de Energia Elétrica no Brasil. XVII Seminário Nacional de Distribuição de Energia Elétrica, Belo Horizonte, 2006, p. 1. Disponível em <https://www.cgti.org.br/publicacoes>.

¹⁴ VIDINICH, Ricardo et. al. Considerações sobre as Perdas na Distribuição de Energia Elétrica no Brasil. Revista Brasil Engenharia, n. 580, 2007, p. 112.

acima transcrita, se há uma certeza é que o descaixe referente a mercadorias adquiridas para revenda tem a natureza de custo.

Nas palavras de Bulhões Pedreira acima citadas, indiscutivelmente integra o conceito de custo das empresas, inclusive as distribuidoras de energia, aquilo gasto na “aquisição dos bens ou serviços revendidos, ou empregados na produção dos bens ou serviços revendidos pela empresa”. Veja-se: não se considera custo o valor gasto na “aquisição dos bens ou serviços”, mas sim o valor gasto na aquisição de bens ou serviços que **serão** revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços que **serão** revendidos. Ou seja: os custos aplicados nos bens ou serviços **efetivamente** vendidos ou revendidos.

Ainda que o setor elétrico não adote a prática de registrar contabilmente em estoque a energia elétrica adquirida para distribuição, a parcela desta aquisição representativa de custo deve ser, apenas, aquela faturada com o reconhecimento da correspondente receita. O valor antecipadamente computado em custos deve ser estornado para perdas, e estratificado conforme a origem, com vistas a aplicar-lhe o regular tratamento tributário.

Sérgio André Rocha destaca que as distribuidoras de energia estão obrigadas, inclusive, a adquirir energia para distribuição em volume que contemple a totalidade das perdas que ocorrem na atividade:

Reitera-se, assim, que “perdas não técnicas regulatórias” são tão inerentes à atividade de distribuição de energia que foram explicitamente consideradas na formação da tarifa, ou seja, da “receita requerida”, e integrando, consequentemente, os “custos regulatórios das distribuidoras”.

O reconhecimento da normalidade e usualidade das perdas – “técnicas” e “não técnicas” – na atividade de distribuição de energia elétrica justifica a aquisição, pela distribuidora, de volumes de energia que lhe permitam exercer sua atividade sem quebras de fornecimento, considerando as “perdas totais”. Vejamos.

1.3. Obrigação de Fornecimento de Energia

A comercialização de energia encontra-se regulada pela Lei nº 10.848/2004. Segundo seu artigo 1º, “a comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento”.

O artigo 2º desta mesma lei não deixa dúvidas quanto ao alcance das obrigações das concessionárias e permissionárias do serviço de distribuição de energia, ao prever que “as concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN **deverão garantir o atendimento à totalidade de seu mercado**, mediante contratação regulada, por meio de licitação, conforme regulamento, o qual,

observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo”. (Destaque nosso)

[...]

Não é por outra razão que o item 10 do Submódulo 3.2 do Proret estabelece que a “energia requerida” compreende não só o volume de energia para o atendimento dos consumidores, mas também as perdas – incluídas as “perdas não técnicas”. Em textual.

[...]

Diante desses comentários, não pode pairar dúvida quando à necessidade, normalidade e usualidade da aquisição, pela distribuidora de energia, de volume suficiente para atender seus consumidores, considerando as perdas – “técnicas” e “não técnicas”. Qualquer outro procedimento resultaria, inevitavelmente, no descumprimento de suas obrigações com o poder público, com a potencial aplicação de penalidades. *(destaques do original)*

Contudo, no âmbito da tributação do lucro, somente as perdas técnicas são admitidas como custos, porque correspondentes a *quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio*, nos termos da Lei nº 4.506/64:

Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

II - Os encargos de depreciação, exaustão e amortização;

III - Os rendimentos pagos a terceiros;

IV - Os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, exceto o imposto de renda;

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

VI - As quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas:

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

b) por certificado de autoridade competente nos casos de incêndios, inundações, ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável. *(destacou-se)*

No setor elétrico, estas perdas são determinadas segundo o que, em regra, ocorre no *processo de transporte, de transformação de tensão e de medição de energia na rede da concessionária* e neste ponto, sim, como bem aponta a doutrina citada pela Contribuinte em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, a demanda probatória é minimizada:

“1. Quebras e Perdas – As quebras e perdas de mercadorias, matérias-primas ou produtos incorridas na produção e no transporte ou manuseio são admitidas na determinação do lucro real, desde que razoáveis. A lei não estabelece modo especial da prova da razoabilidade. A expediência da própria pessoa jurídica ou de outros contribuintes que explorem a mesma atividade é meio hábil para demonstrá-la. O dispositivo aplica-se tanto na produção quando no transporte e manuseio de mercadorias e matérias-primas (...)” (José Luiz Bulhões Pedreira, Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, vol. 1, ADCOAS JUSTEC. Rio de Janeiro: 1979, p. 363-364.)

Descontadas as perdas técnicas, a distribuidora de energia elétrica deve constituir a prova necessária para dedutibilidade do excedente, principiando pela identificação da causa das demais perdas: *furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.* É neste sentido que se demanda da Contribuinte o controle mínimo das ocorrências, com vistas ao registro contábil e fiscal dos fatos. Neste ponto não há discordância com a seguinte argumentação de Sérgio André Rocha, em seu parecer, acerca da impossibilidade de a distribuidora “controlar”, no âmbito fenomênico, tais ocorrências:

Ao comentarmos na seção I.1 as posições manifestadas pelas autoridades fiscais nos Termos de Verificação Fiscal citados, assim como as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e do CARF, identificamos uma premissa comum, no sentido de que as “perdas não técnicas” estariam inteiramente sob o controle da distribuidora de energia elétrica. Nada obstante, **uma leitura atenta do Submódulo 2.6 do Proret mostra que tal premissa está simplesmente equivocada.**

Com efeito, a seção 3.4 deste Submódulo 2.6 traz a “meta de perdas não técnicas”, evidenciando um fato de todo inquestionável: **é impossível a distribuição de energia elétrica com “perda não técnica” zero, independentemente de qualquer iniciativa de gestão da distribuidora de energia elétrica.** (*destaques do original*)

Não se trata, assim, de evitar tais ocorrências, mas sim de determinar seus contornos para fins contábeis e fiscais. Por tais razões, inclusive, esta Conselheira não consegue concordar com avaliação econômica que indica ser maior o custo de inibição destas perdas do que o valor das próprias perdas. Tal avaliação econômica, para fins de dispensar a distinção aqui demandada, deveria ter em conta o custo do controle destas perdas com o valor das próprias perdas.

Assim, identificados *erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição*, por exemplo, as correções poderão resultar em faturamento que converterá aquelas perdas em custo de outro período operacional, ou eventualmente evidenciarão fraude interna, desfalque, apropriação indébita ou furto por empregados ou prestadores de serviço, caso em que não serão custos, mas sim despesas, porém dedutíveis apenas se *houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial*.

Identificados *furtos de energia* por terceiros, da mesma forma, a perda será uma despesa dedutível se *houver inquérito instaurado ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial*.

Se não identificada a origem, a perda não é dedutível.

Estes são os termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64:

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

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

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

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

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade. *(destacou-se)*

Em outra linha argumentativa contra a aplicação do que disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506/64, a Contribuinte demanda sua interpretação conforme a realidade própria de sua operação, na qual os furtos não são ocorrências extraordinárias, mas sim esperadas, representando perdas razoáveis integrantes do custo. Para tanto, replica gráficos para evidenciar a usualidade, normalidade e razoabilidade das perdas não técnicas na distribuição energia elétrica, especialmente em face da evolução dos percentuais de perdas verificados ao longo de dez anos expostos. Nas palavras de Sérgio André Rocha em seu parecer:

Com efeito, no dia a dia da operação de qualquer empresa, o furto deve ser excepcional, um fato atípico, que no mais das vezes poderá ser evitado mediante a adoção de mecanismos de controle e repressão. Ademais, ninguém pode imaginar que este artigo 376 considere um modelo de negócio onde a pessoa jurídica se veja obrigada a seguir sendo furtada reiteradamente.

Vamos pensar, agora, no que se passa no caso em tela. Como vimos, as distribuidoras de energia não têm como opção deixar de fornecer a energia desviada. Afinal, o seu compromisso é de fornecimento de cem por cento da energia necessária para o atendimento dos consumidores.

Este fato provavelmente explica porque a “perda não técnica não regulatória” aumentou de 2008 para 2019, de acordo com o gráfico da ANEEL que apresentamos acima. O que seria isso? Uma espécie de furto voluntário, na qual a vítima periodicamente se submete ao crime? Obviamente que não. É claríssimo que o que temos aqui é um custo do negócio, um custo de se operar em determinadas regiões do Brasil. Trata-se de uma perda normal, usual e inevitável por ação exclusiva das distribuidoras, sem uma intervenção estatal decisiva.

Nesse contexto, beira a hipocrisia alegar que um problema social estrutural é, na verdade, uma inação da concessionária. O que temos aqui é uma perda razoável, típica da operação das distribuidoras de energia, dedutível com base no artigo 303, I, do RIR/2018.

[...]

A aplicação deste dispositivo a uma situação como a descrita neste Parecer requer algumas ponderações.

A primeira decorre do fato de que, como já dissemos, ao contrário das situações normais em que se verificam esses tipos de ilícito no caso das distribuidoras de energia elétrica há uma obrigação legal, regulatória e contratual de realização das operações que geram os desvios de energia.¹⁵ Ou seja, faz-se a operação já se

¹⁵ Como observam Diego Aubin Miguita e Francisco Lisboa Moreira, este artigo 376 “dirigia-se a atividades comerciais e industriais ordinárias, triviais, como, por exemplo, comerciantes varejistas, e não à atividade de distribuição de energia elétrica, o que não poderia sequer ter sido cogitado pelo legislador, já que o setor elétrico não possuía a

sabendo, de antemão, que uma parcela da energia será desviada, mas não por vontade, liberalidade ou leniência, e sim por obrigação, dever jurídico assumido junto ao poder público.

A segunda razão decorre da primeira. Diferentemente do que se passa nos casos típicos de furto tratados no artigo 376, as operações de circulação seguem acontecendo. Em outras palavras, os desvios de energia passam a fazer parte, a integrar, a serem inerentes ao próprio modelo de negócio das distribuidoras, a ponto de comporem a tarifa de energia elétrica.

Nota-se, que não somos nós que estamos afirmando que os desvios de energia são inerentes à atividade de distribuição. Não! **Quem está afirmando isso é a agência reguladora, é a ANEEL.**

Por fim, e esta questão não é menos importante, quando a ANEEL reconhece a usualidade e normalidade das “perdas não técnicas”, a ponto de incluí-las na tarifa de energia, ela integra tais perdas à própria atividade econômica, afastando-as da lógica aplicável aos furtos em geral, que é exatamente serem prejuízos alheios à atividade econômica ordinária da pessoa jurídica. *(destaques do original)*

O voto vencedor do paradigma nº 1402-004.517 deduz os seguintes fundamentos, extraídos do precedente nº 1402-004.314, para concluir que as perdas não técnicas devem se submeter aos requisitos de dedutibilidade previstos para os *prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto*:

A apuração das perdas técnicas são definidas em ato normativo da ANEEL, decorrente de seu poder regulatório, e consiste em parcela da energia que, inevitavelmente se perderá no transporte, se assemelhando às quebras inerentes aos processos produtivos.

Diferentemente das perdas técnicas, as não técnicas dependem da eficiência e da gestão das empresas no combate a tais eventos. Ou seja, as perdas não técnicas se inserem nos custos gerenciáveis e estão diretamente vinculadas à gestão comercial da empresa.

Contudo, não vislumbro as perdas não técnicas como inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia – tem relação direta com a sua gestão.

Assim, valho-me do teor da Solução de Consulta Interna – SCI nº 3 – Cosit, de 23/03/2017, nos seus fundamentos, dos quais adoto, conforme segue:

31. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, disciplina que:

configuração atual e não havia arcabouço legal que permite o repasse tarifário de perdas comerciais homologadas” (HOPPE, Aderbal Alfonso; MIGUITA, Diego Aubin; MOREIRA, Francisco Lisboa. Aspectos Contábeis e Tributários do Setor Elétrico. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 157).

“Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

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

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

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

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.”

32. De acordo com a elucidação já feita nesta Solução de Consulta Interna, as perdas técnicas são inerentes aos processos de transporte e transformação de tensão de energia elétrica na rede, ou seja, é inevitável e inquestionável que essas perdas, quando ocasionadas dentro dos limites aceitáveis, são intrínsecas a própria atividade desenvolvida pelas distribuidoras de energia elétrica. Por conseguinte, conforme a legislação do Imposto de Renda, poderá integrar o custo de aquisição as perdas razoáveis, relacionadas com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio da energia elétrica.

33. Aplicando-se entendimento análogo, o 1º Conselho de Contribuintes do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) decidiu no Acórdão nº 107-06.484/01, publicado no Diário Oficial da União no ano de 2002, que as perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas, em decorrência da exposição, transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável.

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

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

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

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

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

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

36. O caput do art. 47 da supracitada Lei define que são consideradas como despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtos. Logo, a dedutibilidade prevista no § 3º de perda decorrente de desfalque, apropriação indébita ou furto é uma exceção à regra. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, esclarece:

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

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

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

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

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

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

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

indevida será a dedução, por ausência de um dos pressupostos de seu cabimento.

(...)

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

(...)

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

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

[...]

149. Assim, em concordância com a referida Solução de Consulta mantenho os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Ou seja, as perdas não técnica não integram o conceito de perdas razoáveis para justificar a aplicação do art. 291 do RIR/99, estando diretamente associadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, em custo do serviço prestado. Só seriam dedutíveis desde que cumpridos os requisitos do §3º do art. 364, do RIR/99 (instauração de inquérito policial).

Neste tocante, a decisão a quo faz preciso e detalhada análise e pesquisa, nos seguintes termos:

150. Há ainda, a alegação da empresa de que mesmo que fosse identificada a origem da perda, não poderia fazer um Boletim de Ocorrência sobre esse tipo de perda, pois, não haveria sequer previsão legal para tanto. Nesse caso, considera que a exigência de inquéritos instaurados na justiça trabalhista, ou queixas específicas, no tempo apropriado, com identificação dos responsáveis, apresentadas perante autoridade policial, conforme estabelecido no art. 364 do RIR/99 (§ 3º, do art. 47 da Lei nº 4.506/1967), seria uma obrigação impossível.

151. Sobre este ponto, em pesquisa na internet, encontrei as seguintes notícias que envolvem a contribuinte:

1ª) <http://eshoje.com.br/furto-de-energia-eletrica-gera-oito-flagrantes-por-mes-no-es/08/08/2017>

“No Espírito Santo são registrados, em média, dois furtos de energia elétrica por semana, um total de oito flagrantes por mês. Em 90% dos casos, são empresários de padarias, supermercados e concessionárias que para não pagar o valor real da

conta, fazem o conhecido 'gato'. Os dados são da Delegacia de Segurança Patrimonial.

O delegado Fabiano Rosa informou que não há um perfil nesse tipo de casos. Da classe média a periferia na Grande Vitória e interior, eles vão desde o empresário de 26 anos conduzido a esclarecimentos na última quinta-feira (3), por furtar 70% da energia em uma concessionária de luxo na Av. Fernando Ferrari, até um idoso de 70 anos flagrado na semana anterior.

'A concessionária (EDP/Escelsa) faz um levantamento preliminar, e consegue identificar quando constata a redução da energia. Feita a ocorrência nos verificamos. E quase sempre é positivo. Com vários freezer e ar-condicionado ligado o dia inteiro, eles confirmam e dizem que é para pagar menos'.

Para o delegado, é um mal que acontece na sociedade como um todo. Mas o famoso 'jeitinho brasileiro' para levar vantagem, burlar e tentar reduzir o custo da energia de forma ilegal acaba sobrando para os consumidores, já que a concessionária precisa transferir o valor. E para o responsável, que acaba pagando o que não queria de forma retroativa. 'Açam que vão se dar o bem o resto da vida. A empresa descobre e a polícia atua'.

A pena máxima para esse tipo de crime é de quatro anos. O delegado explicou que após ser conduzido à delegacia, é preciso arbitrar fiança para que o responsável responda em liberdade. Caso não pague, ele é encaminhado ao presídio e tem que comparecer a uma audiência de custódia no dia seguinte. Mas são liberados em 90% das vezes.

'Pode ocorrer de manter a fiança para que a pessoa responda em liberdade. Mas há casos em que o juiz reduz ou até mesmo libera sem ela. Como a pena mínima é de um ano, na fase de ação penal o promotor de justiça propõe a suspensão do processo, desde que o responsável cumpra algumas medidas impostas. Pode ser serviço comunitário, pagamento para uma casa de caridade, se apresentar todo mês ao fórum e até ser proibido de sair do Estado. Coisas que acabam atrapalhando a vida particular', disse o delegado.

Ainda segundo ele, ações da polícia (como a prisão do empresário) surtem um efeito pedagógico. Quem comete esse crime sabe que uma hora ou outra será descoberto. Junto a divulgação da imprensa, os resultados tem sido positivos. 'Eles sabem que não podem andar sem cinto, mas andam; que não podem fazer ligação clandestina, mas fazem. Só aprendem quando dói no bolso', concluiu Rosa". (grifou-se)

2ª) <https://correio9.com.br/policia-civil-e-edp-fazem-operacao-de-combate-ao-furto-de-energia-em-boa-esperanca/04/10/2018>

"Equipes da Polícia Civil e da EDP, distribuidora de energia elétrica do Espírito Santo, realizaram nessa quarta e quinta-feira, dia 03 e 04, uma operação de combate ao furto de energia elétrica em Boa Esperança, Norte do Estado. Em cinco propriedades rurais visitadas no município, os peritos constataram fraudes nos medidores de energia e uma ligação direta na rede elétrica, caracterizando furto.

O furto de energia é crime previsto no Artigo 155 do Código Penal Brasileiro, que dispõe: 'Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa'.

Além do processo criminal, o proprietário das propriedades rurais, uma vez que todas as cinco instalações estão no nome da mesma pessoa, arcará com a cobrança de toda energia não faturada durante o período da irregularidade e o custo administrativo, conforme determina a regra da Resolução ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica”. (grifou-se)

152. Tais notícias são apenas exemplos das várias que podem ser encontradas sobre o tema na rede mundial de computadores.

153. Complementando essas informações constatei a previsão específica a respeito do furto de energia elétrica no Decreto-lei nº 2.848/1940 (Código Penal):

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

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

§ 1º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é praticado durante o repouso noturno.

§ 2º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou aplicar somente a pena de multa.

§ 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico. (grifou-se)

154. Veja-se que nos dois episódios relatados, fala-se sobre processo criminal, estabelecimento de fiança e outros procedimentos da área policial/criminal envolvendo a contribuinte, tudo baseado no dispositivo transcrito acima.

155. Desse modo, entendo que é perfeitamente cabível, e possível, o cumprimento do § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

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

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

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

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

Igualmente, como as despesas/custos (in)dedutíveis devem respeitar os requisitos da legislação tributária, não acompanho as alegações da recorrente de que tais perdas não técnicas comporiam a tarifa final de energia, o que seria compensado pela receita, sem ocorrer prejuízo ao erário, pois tal circunstância extrapolaria a questão de quais despesas são dedutíveis ou não.

A estrutura do art. 47 da Lei nº 4.506/64 claramente admite as perdas operacionais como dedutíveis. A questão é situar como despesa operacional perdas distintas daquelas razoáveis

verificadas no processo produtivo e admitidas como custo, vez que as demais perdas não são, em regra, necessárias, usuais e normais.

O I. Relator expôs que a continuidade da atividade de distribuição de energia elétrica demanda a gestão das perdas não técnicas que, apesar de indesejáveis, seriam normais e usuais na distribuição de energia elétrica pela própria natureza física de sua entrega aos clientes. Contudo, a recorrência de um encargo sob rótulo genérico – como são as perdas não técnicas – não é suficiente para conferir-lhes dedutibilidade na apuração do lucro tributável.

A Contribuinte, em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62 insiste na recorrência destas perdas em todas as operadoras do setor:

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

A necessidade da despesa somente pode ser afirmada no âmbito tributário se houver gestão efetiva das perdas não técnicas, o que demanda o mínimo de investigação da sua origem e a adoção das providências pertinentes conforme a origem identificada. Se esta investigação não é feita, não é possível imputar a autoria da perda a terceiros e identificar qual parcela deduzida não corresponde a uma liberalidade, por omissão da Contribuinte na busca de reparação pelos danos sofridos ou, minimamente, de redução da sua ocorrência.

Percepção semelhante foi desenvolvida pelo Conselheiro Alexandre Iabrudi Catundi, no voto condutor do Acórdão nº 1402-007.240 que, como registrado ao norte, apreciou as glosas promovidas na apuração do lucro tributável da Contribuinte no ano-calendário 2015:

O motivo da discordância é que o texto legal apresentado determina um procedimento formal a ser seguido pela pessoa jurídica quando for deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas decorrentes de furto, não um requisito suficiente para sua comprovação.

Neste sentido, temos que, a partir do momento em que for verificada a ocorrência do furto, para que a pessoa jurídica possa deduzir sua expressão monetária como despesa do IRPJ e da CSLL, é imprescindível a realização da notícia crime perante a autoridade policial. No entanto, embora necessária, não é suficiente para sua comprovação. É necessário também que os valores apontados como furto estejam corretos.

Isto porque, se fossemos aplicar este entendimento a toda mercadoria furtada, incluindo produtos fora do escopo da autuação, teríamos a possibilidade de transformar qualquer tipo de perda de produto do ativo de qualquer empresa em

furto, bastando para isso fazer um protocolo de uma notícia crime perante a autoridade policial.

No caso em questão, estar-se-ia limitando a um protocolo de um documento a comprovação de mais de um bilhão de Reais em perdas não técnica.

Cumprе esclarecer que a energia elétrica é um produto bastante peculiar, em que seu consumo final é imediatamente dissipado, o controle de fornecimento ao consumidor final é todo da distribuidora. Neste sentido, é de se concluir que somente ela é capaz de aferir, do total de energia distribuída, o quanto efetivamente chegou ao consumidor final e o quanto foi perdido nas formas definidas pela agência reguladora.

Não é cabível que um único documento formal seja capaz de comprovar o furto de energia da ordem de mais de um bilhão de reais sem que haja, por parte da distribuidora, esclarecimentos maiores a respeito de como foi determinado este montante.

Cumprе esclarecer a ANEEL regulou a metodologia para que as distribuidoras pudessem calcular o valor das perdas não técnicas no já citado submódulo 2.6 do PRORET em que são estabelecidos sete passos para definição das despesas não técnicas por parte das distribuidoras, abaixo detalhado:

4. DEFINIÇÃO DOS NÍVEIS REGULATÓRIOS DE PERDAS NÃO TÉCNICAS

41. A definição das Perdas Não Técnicas Regulatórias será feita em 7 passos.

Passo 1: Recebimento das Informações

42. A concessionária deverá encaminhar relatório de combate às perdas não técnicas, no qual deverá constar:

- Evolução das perdas da empresa nos últimos anos segregadas entre técnicas e não técnicas, tanto em valores absolutos quanto em percentual da energia injetada; determinantes; perdas não técnicas, tais como as atividades que vêm sendo desempenhadas, as despesas realizadas e os investimentos;
- Diagnóstico do problema das perdas, origens, características e fatores determinantes;
- Detalhamento do programa de combate às perdas não técnicas, tais como as atividades que vêm sendo desempenhadas, as despesas realizadas e os investimentos;
- Resultados das ações de combate às perdas, detalhando os montantes de redução, ganhos de mercado e de receita adicional; e
- Plano de combate às perdas, contemplando propostas de melhoria, ações, metas e previsão de recursos.

Passo 2: Cálculo das Perdas Técnicas

43. A ANEEL procederá ao cálculo das Perdas Técnicas conforme metodologia definida no Módulo 7 dos Procedimentos de Distribuição. A partir desse cálculo

será definido o percentual que representa a melhor estimativa de perdas técnicas no momento da revisão bem como os valores regulatórios que serão utilizados ao longo do ciclo tarifário.

Passo 3: Apuração dos Valores de Perdas Não Técnicas

44. A ANEEL irá apurar os valores de perdas não técnicas pela diferença entre as perdas totais realizadas no ano civil e as perdas técnicas regulatórias.

Máximo [2,50%; Mínimo (Meta 3 CRTP Medida, Média dos últimos 4 anos)] (11)

50. O ponto de partida será definido pela média de perdas não técnicas praticada pela empresa nos últimos 4 (quatro) anos civis, a contar do último ano da base de dados para as empresas que obedecerem aos seguintes critérios no momento da revisão tarifária:

i) empresas do Grupo 1 com média de perdas não técnicas praticada no últimos quatro anos civis igual ou abaixo de 7,50%; ou

45. Para empresas com nível de perdas muito baixo, o processo de apuração das perdas não técnicas pode resultar em valores negativos. Nesses casos, a perda não técnica será considerada igual a zero, ou seja, as perdas na distribuição serão iguais às perdas técnicas.

Passo 4: Ponto de Partida para a Análise

46. O ponto de partida de perdas não técnicas é um valor referencial para o ano tarifário imediatamente anterior ao da revisão tarifária.

47. Na definição do ponto de partida de perdas não técnicas é utilizado o percentual de perdas não técnicas, tendo como referência o mercado medido.

48. Para as empresas do Grupo 1, cuja média das perdas não técnicas praticada nos últimos quatro anos civis supere 7,50%, o ponto de partida será definido pelo máximo entre 7,50% e o menor valor entre a meta regulatória definida no ciclo de revisão anterior (convertida para o mercado medido, conforme equação 9) e a média das perdas não técnicas praticada pela empresa nos últimos quatro anos civis, a contar do último ano da base de dados:

Máximo [7,50%; Mínimo (Meta 3 CRTP Medida, Média dos últimos 4 anos)] (10)

49. Para as empresas do Grupo 2, cuja média das perdas não técnicas praticada nos últimos quatro anos civis supere 2,50%, o ponto de partida será definido pelo máximo entre 2,5% e o menor valor entre a meta regulatória definida no ciclo de revisão anterior (convertida para o mercado medido, conforme equação 9) e a média das perdas não técnicas praticada pela empresa nos últimos quatro anos civis, a contar do último ano da base de dados.

ii) empresas do Grupo 2 com média de perdas não técnicas praticada nos últimos quatro anos civis igual ou abaixo de 2,50%.

51. 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. Os níveis regulatórios de perdas não técnicas

dessas empresas não poderão ser superiores aos níveis regulatórios das empresas que estão em áreas de concessão mais complexas.

52. As metas definidas pela metodologia podem ser superiores ao ponto de partida devido ao aumento da posição da empresa no ranking de complexidade e/ou ao aumento das perdas não técnicas do benchmark e/ou da própria empresa.

Nesses casos, os motivos do aumento da meta definida pela metodologia serão analisados para a definição da regra do ponto de partida a ser aplicada.

53. Essa avaliação será efetuada pela substituição da perda não técnica mais recente praticada pela empresa pela perda não técnica do ano de referência utilizada no 3CRTP.

54. Caso a meta obtida com as perdas não técnicas da empresa do 3CRTP seja maior do que a meta estabelecida com a perda mais recente, a meta obtida com a perda mais recente será utilizada como o ponto de partida, sem trajetória de redução.

55. Caso a meta obtida com as perdas não técnicas da empresa do 3CRTP seja maior do que o ponto de partida, mas menor do que a meta estabelecida com a perda mais recente, a meta obtida com as perdas não técnicas do 3 CRTP será utilizada como o ponto de partida, sem trajetória de redução.

56. Caso a meta obtida com as perdas não técnicas da empresa do 3CRTP seja menor do que o ponto de partida, o ponto de partida será definido conforme as equações 10 e 11, mas sem trajetória de redução.

Passo 5: Definição da Referência de Perdas Não Técnicas

57. Será definida uma meta de perdas não técnicas para a empresa a partir de uma análise do modelo comparativo por benchmarking.

Passo 6: Definição da Trajetória de Redução de Perdas Não Técnicas

58. A meta de perdas não técnicas definida no passo 5 poderá ser atingida por meio de uma trajetória linear decrescente das perdas regulatórias em cada reajuste subsequente, ou tratado como uma meta fixa até a próxima revisão tarifária.

59. A trajetória de redução será o resultado da comparação entre o ponto de partida definido no passo 4 a meta definida no passo 5 (ambos considerando as perdas não técnicas sobre o mercado medido), obedecidos os limites de redução conforme a seção 3.5.

60. Para as concessionárias com índices regulatórios de perdas não técnicas sobre o mercado de baixa tensão medido inferiores a 7,50% (Grupo 1) ou 2,50% (Grupo 2) não serão definidas trajetórias de redução.

Passo 7: Conversão das Perdas Não Técnicas

61. Na definição do ponto de partida e da meta de perdas não técnicas, assim como a trajetória de redução a ser aplicada nos reajustes subsequentes, é utilizado o mercado medido, mas para a construção do balanço energético nos processos tarifários os percentuais utilizados são calculados com base no mercado faturado.

Destaco dos procedimentos acima citados os seguintes em que a distribuidora de energia é obrigada a fornecer informações a agência reguladora, constantes no Passo 1:

- Diagnóstico do problema das perdas, origens, características e fatores determinantes;
- Resultados das ações de combate às perdas;
- Detalhamento do programa de combate às perdas não técnicas
- Plano de combate às perdas, contemplando propostas de melhoria, ações, metas e previsão de recursos.

Observa-se que existe várias informações obrigatórias que poderiam auxiliar no procedimento fiscal no que concerne ao valor glosado pela autoridade fiscal e que não foram fornecidos nem à fiscalização, nem à autoridade policial por meio da notícia crime, nem carreado aos autos na fase recursal.

Destaca-se também que existe metas a serem atingidas com relação às perdas não técnicas, conforme o item 51, do Passo 2. Embora admita-se que a LIGHT é situada em local alto grau de complexidade que causam as perdas não técnicas, também estão sujeitas a metas.

Cumpre esclarecer que não está se excluindo o furto como despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ para as empresas distribuidoras de energia, mas que elas têm a obrigação de comprovar o valor informado como dedutível, seja no procedimento fiscal, na notícia crime endereçada a autoridade policial, ou, ainda, nas fases recursais.

Admitir que as perdas não técnicas são, também, perdas razoáveis integrantes do custo das operações da Contribuinte significa dispensá-la, no âmbito contábil e fiscal, da gestão escritural das perdas, num contexto no qual, como bem apontado acima, *somente ela é capaz de aferir, do total de energia distribuída, o quanto efetivamente chegou ao consumidor final e o quanto foi perdido nas formas definidas pela agência reguladora*. O entendimento defendido pela Contribuinte permite, como também ressaltado no voto transcrito, *transformar qualquer tipo de perda de produto do ativo de qualquer empresa em furto, bastando para isso fazer um protocolo de uma notícia crime perante a autoridade policial*.

Ainda, como bem exposto acima, a Contribuinte possivelmente mantém alguma gestão de suas perdas para prestar as informações exigidas pela agência reguladora. Em seu parecer, Sérgio André Rocha reputa o controle assim exercido como evidenciação da necessidade, usualidade e normalidade das perdas não técnicas, consoante excerto já transcrito e novamente reproduzido:

Portanto, como evidenciado no item 37 do Submódulo 2.6 do Proret, há a previsão de “**níveis regulatórios de perdas não técnicas**”, ou seja, de níveis de “perdas não técnicas” que são absolutamente, **necessários, usuais e normais** no processo de distribuição de energia. A definição de tais “**níveis regulatórios de**

perdas não técnicas” segue uma metodologia em sete passos, estabelecida na seção 4 deste Submódulo 2.6.

Naturalmente, não é relevante para os propósitos deste Parecer a revisão dos critérios e cálculos estabelecidos pela ANEEL para a definição dos “**níveis regulatórios de perdas não técnicas**”. Logo, o que é importante neste ponto é firmarmos as seguintes premissas:

- Embora tenham causas distintas, as “perdas técnicas” e as “perdas não técnicas regulatórias” têm a mesma natureza: tratam-se de perdas inerentes à distribuição de energia elétrica, que não podem ser eliminadas pela distribuidora.
- Esta afirmativa encontra base explícita na regulação editada pela ANEEL, colocando em xeque a premissa reiterada de que a existência de “perdas não técnicas” seria intrinsecamente uma consequência da ausência de intervenção por parte das distribuidoras de energia. *(destaques do original)*

No entanto, aquelas providências não foram concatenadas com a escrituração contábil e fiscal, dada a premissa escritural adotada pela Contribuinte de que a energia adquirida para distribuição é custo de sua operação independentemente da sua revenda.

O I. Relator observa que não há exigência de individualização detalhada dos furtos, ou identificação dos autores dos crimes, para que o boletim de ocorrência se preste a cumprir o requisito legal para dedução da perda.

Em seu parecer, Sérgio André Rocha assim consigna acerca da individualização dos furtos:

Com efeito, os requisitos estabelecidos pelo dispositivo em comento revelam a consideração de uma situação pontual, na qual o contribuinte tenha domínio dos fatos ocorridos. Contudo, o que se passa no caso das distribuidoras de energia é completamente diferente. É só imaginarmos o que ocorre nas grandes áreas metropolitanas no Brasil. Seria razoável cogitar da exigência de um controle da distribuidora de cada um dos eventos que acontecem em centenas, milhares, talvez dezenas de milhares de pontos individuais de fornecimento de energia, não raro situados em locais de difícil ou impossível acesso? Entendo que a resposta deve ser um retumbante não.

Devemos considerar, aqui, o princípio da razoabilidade, no que Humberto Ávila chama de **razoabilidade como equidade**, a qual “exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal”.¹⁶

¹⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 97.

Assim, sendo o artigo 376 do RIR/2018 aplicável subsidiariamente ao caso em questão, é evidente que este requisito não poderia ser aplicado em sua integralidade, devendo-se buscar outras formas de comprovação dos prejuízos sofridos pelas distribuidoras de energia.

Uma primeira medida que nos parece óbvia seria considerar comprovadas as “perdas não técnicas” reconhecidas pela ANEEL.

De fato, qual a finalidade do requisito de apresentação de queixa perante a autoridade policial? É que se tenha alguma formalização do prejuízo sofrido pela distribuidora.

Ocorre que na presente situação há algo muito mais concreto do que qualquer queixa às autoridades policiais, que é uma manifestação formal e um cálculo, feitos pela agência reguladora, das perdas sofridas pelas empresas.

Como vimos defendendo de forma reiterada, a substância tem que valer mais do que a mera forma. Se apegar a um documento quando há formais mais eficientes de comprovar o seu conteúdo é retroceder décadas na interpretação da legislação tributária.

Portanto, ao menos em relação às “perdas não técnicas regulatórias” não haveria qualquer razão para se criar restrições à possibilidade de sua dedução, com base no artigo 376 do RIR/2018.

Contudo, não é só em relação às “perdas não técnicas regulatórias” que os requisitos previstos no artigo 376 se mostram não razoáveis. O mesmo se verifica em relação às demais “perdas não técnicas”. Afinal, como mencionamos, por sua própria natureza elas fogem ao controle das distribuidoras de energia. *(destaques do original)*

Quanto à identificação da autoria, Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo assim pondera no parecer juntado a ambos os processos:

De qualquer modo, no tocante à *notícia de crime*, cabe assentar que inexistente, no direito brasileiro, o dever de se indicar a autoria delitiva – se não se tem *juízo de certeza* superior à mera possibilidade, o qual depende de situação concreta (a flagrância, *e.g.*), ou de atos de perquirição na persecução penal, próprios de funcionários públicos encarregados dessa tarefa.

Cabe à atividade instrutória, no inquérito policial, evidenciar “a autoria, individuando o agente, ou agentes, assim recolhendo e conservando os meios de prova necessários à imputação subjetiva”¹⁷.

[...]

A autoridade fiscal não pode exigir das empresas *concessionárias de fornecimento de energia* que elaborem *notícias de crime* aos órgãos da persecução penal com informações e detalhes, os quais o legislador não apontou na lei processual penal.

¹⁷ PITOMBO, Sérgio Marcos de Moraes. Obra em Processo Penal. São Paulo. E. Singular, 2018, p. 734.

Pede-se, tão só, a prática de ato jurídico, perante a funcionários públicos específicos atrelados à persecução penal, sem quaisquer requisitos formais outros, salvo a descrição de ocorrência no mundo fenomênico, com possíveis características de infração penal contra o patrimônio, por noticiante identificado.

Contudo, a confirmar que não houve gestão das perdas não técnicas com vistas a conformá-las, minimamente às condições de dedutibilidade fixadas na legislação tributária, as autoridades lançadoras bem demonstram os vícios das notícias-crime apresentadas pela Contribuinte

No processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, consignou-se que:

Em Resposta à Intimação (TIF2), a contribuinte entregou cópia de uma comunicação de Notícia Crime apresentada ao Chefe da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro. Apresentou também a Planilha Perdas não Técnicas. Em relação a esta planilha, a fiscalizada, na resposta citada, afirma ser a que “serviu de base de dados para elaboração da Notícia Crime do ano calendário de 2016.” Em relação à comunicação de “notícia-crime” apresentada, verificou-se que:

- Foi realizada em 31/08/2017, ou seja, oito meses depois do final de 2016, ano em que teriam ocorrido os furtos denunciados nessa comunicação, lembrando também que o mesmo documento foi apresentado em relação ao procedimento fiscal que averiguou as deduções dos anos-calendário de 2013 e 2014 e que o mesmo faz referência ampla às perdas, incluindo dados de 2012 a 2016;
- Cita a situação preocupante da segurança no Estado do Rio de Janeiro; inclui um gráfico (“Homicídio Doloso – Variação Absoluta por AISP – janabr/ 16->janabr/17); menciona a sua dificuldade em combater o furto de energia. Cita ainda a Zona Oeste, Leste e Regiões da Baixada Fluminense como locais dos furtos;
- Requer, ao final, que sejam adotadas as medidas legais cabíveis.

O texto da comunicação de “notícia-crime” apresentada possui uma descrição vaga das circunstâncias dos furtos. Tudo é generalizado de forma a transmitir a ideia de que a violência da cidade causa a totalidade dos furtos, e ainda leva a fiscalizada à impotência em combatê-los.

A comunicação informa a quantidade da energia elétrica furtada dividindo-a por 5 regiões do Estado do Rio de Janeiro. Não há uma individualização mínima dos eventos dos furtos comunicados que permitisse uma investigação (localidades, datas da constatação, circunstâncias, quantidade por furto, etc). Há uma absoluta generalização.

E, no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

40. Parte dos documentos comprobatórios foi apresentada em 20/07/2020, quando a companhia apresentou: (i) uma minuta do que seria uma Notícia Crime referente a furto de energia elétrica, datada de 11/09/2018; (ii) o comprovante do protocolo dessa Notícia Crime, datado de 16/10/2018; (iii) o Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018 resultado daquela Notícia Crime, datado de

17/10/2018; (iv) um pedido de aditamento ao Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018, datado do dia 26/06/2020, para acrescentar que os furtos de energia teriam ocorrido em 2017 e, por fim, (v) o Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018 aditado.

41. Examinando a comunicação à autoridade policial, verifica-se que se trata de ato meramente protocolar, formalizado dez meses após o encerramento do exercício social de 2017. A seguir, replica-se a Notícia Crime (também sem os gráficos e figuras que podem ser examinados no documento original):

“1. Como é do conhecimento, a LIGHT é uma das empresas responsáveis pelo fornecimento de energia elétrica do Estado do Rio de Janeiro. A LIGHT atende uma área total de aproximadamente 11.000 Km² (onze mil), servindo cerca de 4 (quatro) milhões de clientes e cerca de 11 milhões de usuários em 31 (trinta e um) Municípios, com uma área correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do Estado do Rio de Janeiro. A venda de energia corresponde a 71% (sessenta e um por cento) da energia consumida no Estado, o que evidencia uma forte concentração populacional.

2. Ressalta-se, também, que a área de concessão da LIGHT é manifestamente peculiar, uma vez que apresenta enorme desafio para a prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, pois, em que pese a necessária atuação, in loco, desta concessionária em toda extensão da sua área de concessão para o desempenho de suas atividades e, sobretudo, com vistas a garantir a qualidade, continuidade e eficiência na prestação do serviço, a LIGHT tem dificuldade de atuar em diversos locais no Estado do Rio de Janeiro, em especial em locais na cidade do Rio de Janeiro e Baixada Fluminense que hoje são denominadas como “área de risco”.

3. Tal fato é diariamente registrado nas redes sociais, jornais e sites informativos que acompanham a mancha criminal do Estado do Rio de Janeiro.

(...)

4. Os dados acima também são ratificados pela própria Secretaria de segurança, que divulgou alarmantes gráficos que retratam a situação crítica que passam os cidadãos do Estado.

(...)

5. Somente em 2017, segundo o Instituto de Segurança Pública, foram mais de 2.000 situações envolvendo violência.

(...)

6. Em razão de sua atividade intrinsecamente urbana, os prepostos desta concessionária, em diversas situações, colocam em risco sua integridade física e até mesmo seu direito à vida, quando para a prestação do serviço faz-se necessário adentrar em áreas ditas controladas pelo tráfico e/ou milícias, muitas vezes sofrendo ameaças ou se colocando em risco diante de trocas de tiros e impedimento de acesso.

7. Tudo isso compromete o dever da Concessionária de prestar o serviço adequado aos seus clientes, dificultando enormemente o combate ao furto de energia e

levando à violação dos índices de qualidade de fornecimento estabelecidos pela Agência Reguladora ANEEL.

8. O furto de energia, por sua vez, tratado por muitos de forma lúdica por “gato de luz”, trata-se, na verdade, de ato criminoso, tipificado no artigo 155, § 3º do código penal, que nada tem de lúdico, em especial quando nos deparamos com os números dos prejuízos causados, que somente em 2017 se aproximou da cifra de R\$ 1.5 Bilhões.

9. Tal prejuízo é custeado pela LIGHT, que não é ressarcida por parte relevante da energia que compra, pelos cidadãos de bem que não furtam energia elétrica, cujas tarifas são majoradas por parte da energia furtada e pelo governo (federal e estadual), que arrecada menos tributos sobre o consumo de energia elétrica.

10. É possível ainda identificar que os maiores índices de furto de energia estão concentrados nas zonas Oeste, Leste e regiões da Baixada Fluminense, o que demonstra a forte correlação entre a mancha criminal do Estado e o índice de furto de energia (ou perdas não técnicas, na linguagem setorial), representado no gráfico a seguir para cada região da área de concessão da LIGHT.

(...)

11. Para fins elucidativos, segue abaixo os montantes que demonstram o total de energia (por região) que é furtada em todos os 31 (trinta e um) municípios da área de concessão da ora peticionante (conforme planilhas abaixo, onde constam os “principais indicadores” das operações financeiras da empresa no ano de 2017.

12. Desta forma, apontamos abaixo os valores e percentuais de perdas técnicas por região e o valor, em ordem de grandeza, do quanto tais perdas representam sob o ponto de vista financeiro:

(...)

13. Não menos importante também estão os impactos ambientais, dado o alto desperdício que envolve o furto de energia, levando ao aumento da geração termelétrica para atender a este consumo perdulário de energia que não existiria caso o consumidor tivesse que pagar sua conta regularmente. De fato, o furto de energia tem forte impacto sobre sustentabilidade do setor elétrico como um todo.

14. Ademais, conforme tem sido fortemente divulgado na mídia, infelizmente, os índices de criminalidade têm crescido nos últimos anos no Estado do Rio, evidenciando o recrudescimento da violência, em que pese o grande esforço dos agentes de segurança, que vêm se dedicando e atuando intensamente no estrito cumprimento do dever legal. Mesmo diante das adversidades provocadas pela crise financeira do Estado, a Polícia Civil jamais esmoreceu. Tal atitude conta com a gratidão e o reconhecimento da população e nossa também.

15. Diante de todo exposto e por entender que a especial atuação da Polícia Judiciária também contribui para o restabelecimento da normalidade social abalada pelo crime do furto de energia, in casu, capitulado no artigo 155 § 3º e § 4º, afastando o sentimento de impunidade. Requer, considerando tratar-se de delito de ação penal de iniciativa pública incondicionada, sejam adotadas as medidas legais cabíveis. “

42. A comunicação é vaga, de caráter genérico, não apresentando qualquer individualização dos alegados furtos de energia elétrica, isto é, não contém elementos mínimos a possibilitar uma investigação.

43. O resultado dessa comunicação foi o Registro de Ocorrência nº 933-0063/2018, de 17/10/2018, que assim apresenta a dinâmica dos fatos:

Trata-se de notícia crime protocolada pela concessionária LIGHT neste delegacia especializada dando conta de diversos furtos de energia realizados por cidadãos do estado do Rio de Janeiro, mais especificamente em áreas dominadas pelo tráfico e milícia, e que provocam um enorme prejuízo para a concessionária e para o estado como um todo, e requerendo a adoção das medidas legais cabíveis.

44. Um elemento de comprovação do caráter protocolar da notícia crime, é o pedido de aditamento a este Registro de Ocorrência, realizado em 26/06/2020. Isto porque, só depois de mais de 1 ano e meio depois do registro e estando a fiscalizada já intimada a comprovar as ações tomadas no combate às PNT, foi que o sujeito passivo percebeu que não constava do referido documento sequer o período em que os alegados furtos teriam ocorrido.

45. Quando a lei determina a comunicação do crime à autoridade investigadora, é inerente que essa prescrição jurídica possui um conteúdo e uma finalidade que devem nortear a sua interpretação. Por outros termos, a comunicação não é mera forma; é fundamentalmente conteúdo, o qual possui um caráter teleológico.

46. O que se busca com a determinação legal é a recuperação dos valores suprimidos na medida do possível. Se o contribuinte não adotar tal cautela, sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Estado na quantificação do resultado tributável. Assim, aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática, e meses após as ocorrências é tornar a determinação legal uma letra morta. Ademais, o fato da área de operação da concessionária possuir níveis elevados de violência não afasta o requisito legal.

47. Retomando os esclarecimentos do Parecer Normativo CST nº 50/1973, há que se registrar que a comunicação deve permitir a investigação da autoridade policial, até porque uma das condições para a dedutibilidade é a imputabilidade da autoria dos furtos a empregados ou terceiros, o que não se mostra possível de ser feito, nesse caso, em razão da generalidade e do lapso temporal entre os fatos e a denúncia.

48. A legislação ao autorizar, em caráter de exceção, que se trate esse tipo de perda como uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, considera a possibilidade de reversão dessa perda, que se acontecida no mesmo exercício, torna a dedução em tela indevida.

49. Isso é possível quando, identificado que houve o furto, a autoridade policial seja demandada com elementos que possibilitem uma investigação com êxito ou mesmo um flagrante.

50. Como exposto acima, é importante que ao se demandar a autoridade policial, a denúncia contenha elementos mínimos que permitam uma investigação. Caso contrário, tomando essa providência como mero protocolo, sem atenção às informações úteis ao prosseguimento da denúncia, poder-se-ia supor que bastaria que o valor furtado fosse comunicado diretamente à RFB, na esfera administrativa, sem onerar a autoridade policial, para que tal valor se tornasse dedutível.

A Contribuinte apurou mensalmente as perdas verificadas. Logo, minimamente ao final de cada mês já tinha conhecimento da energia não faturada. Contudo, apenas meses depois do encerramento do ano-calendário é que promoveu a notícia-crime, sem qualquer especificação de quando e onde as perdas se verificaram, mas sim associando as ocorrências genericamente a *áreas dominadas pelo tráfico e milícia*, e assim distribuindo genericamente a totalidade das perdas não técnicas dos anos-calendário fiscalizados:

- Processo administrativo nº 16682.720895/2020-62:

2016					
Região	Energia Fornecida (MWh)	Energia Consumida (MWh)	Perda (MWh)	Perda (%)	Perda Não Técnica (%)
Centro - Sul	7.394.313	6.786.207	608.105	8,22%	3,46%
Leste	5.938.881	3.737.184	2.201.696	37,07%	32,44%
Oeste	6.389.948	3.681.425	2.708.523	42,39%	31,69%
Baixada	5.814.236	3.451.790	2.362.446	40,63%	30,46%
Vale	1.747.093	1.590.367	156.727	8,97%	0,02%
Total*	29.012.653	20.660.048	8.352.605	22,54%	15,33%

Tarifas - BT sem imposto	
2012	0,34980
2013	0,32238
2014	0,33847
2015	0,41315
2016	0,53265

* Total contém Livres, Concessionárias e Transmissão



- Processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

2017					
Região	Energia Fornecida (MWh)	Energia Consumida (MWh)	Perda (MWh)	Perda (%)	Perda Não Técnica (%)
Centro - Sul	6.845.863	6.227.322	618.541	9,04%	4,38%
Leste	5.666.991	3.505.890	2.161.101	38,13%	31,76%
Oeste	6.259.089	3.714.616	2.544.473	40,65%	32,14%
Baixada	5.681.957	3.470.280	2.211.677	38,92%	30,72%
Vale	6.467.755	6.242.054	225.701	3,49%	1,51%
Total*	27.676.941	19.673.281	8.003.660	21,92%	15,48%

Tarifas - BT sem imposto	
2017	R\$ 525,8 (MWh)

* Total contém Livres, Concessionárias e Transmissão

Importante anotar que contexto fático substancialmente semelhante foi apontado no voto condutor do paradigma nº 1402-004.517:

Igualmente, no que tange às alegações da recorrente de que trouxe aos autos um boletim de ocorrência, cabe ressaltar que não tem aspecto de um, conforme discutido durante o julgamento. Teria mais o condão de um ofício, encaminhado após a SCI 17/2016 (realizada em 31/08/2017), sem nenhuma correlação específica com nenhum fato de furto (devemos nos lembrar que a autuação fiscal dos autos envolve perdas não técnicas referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014.

Assim, da mesma forma que o termo de verificação fiscal, entendo que tal comunicação apresentada à Polícia Civil do estado do RJ possui descrição *vaga das circunstâncias dos furtos, em que tudo é generalizado de forma a transmitir a ideia de que a violência da cidade causa a totalidade dos furtos, e ainda leva a fiscalizada (no caso, recorrente) à impotência em combatê-los.*

Não há nesta comunicação nenhum detalhamento que permita a investigação dos fatos ali elencados, o que não poderia ser admitido como um boletim de ocorrência que permitisse sua dedução, nos termos do art. 364 do RIR/99.

É a própria Contribuinte que assim reconhece em seu recurso voluntário e nas contrarrazões ao recurso especial no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10:

É bem verdade que, em função das peculiaridades dos furtos de energia elétrica, a Recorrente [a Recorrida] tem meios bastante precisos e eficazes de mensurar e demonstrar as perdas não técnicas, que são seus medidores de energia elétrica em subestações. Eles medem o valor da energia elétrica que ingressa em uma determinada região e aquele que é faturado, permitindo o cálculo das perdas não técnicas. Foram essas medições que, inclusive, foram usadas para subsidiar a queixa/notícia crime.

Contudo, ao longo das apurações mensais de 2016 e 2017 e ao final dos correspondentes anos-calendário, a Contribuinte se limitou a transferir para perdas todo o custo de energia elétrica que não foi faturada, sem replicar em sua escrituração qualquer esforço na determinação da origem de tais perdas, e meses depois do encerramento dos anos-calendário formalizou a notícia-crime que, como bem referido pelas autoridades fiscais, é genérica, sem a individualização mínima dos eventos ocorridos para permitir alguma investigação.

Não se trata, portanto, de falta de individualização da autoria ou de descrição detalhada dos furtos, mas sim de ausência *descrição de ocorrência no mundo fenomênico, com possíveis características de infração penal contra o patrimônio, por noticiante identificado* para individualização mínima das ocorrências, como demanda Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, nos pareceres juntados aos autos.

Também não se trata de *policar o Estado do Rio de Janeiro para investigar, individualizar e reprimir os furtos de energia*, como diz a Contribuinte em seu recurso voluntário e nas contrarrazões ao recurso especial no processo administrativo nº 16682.721089/2020-10, mas sim de, minimamente, detalhar a cada terminal de distribuição a quantidade de energia

distribuída no mês e que, não correspondendo a faturamento ou a outras irregularidades internas, poderia ser classificada como objeto de furto por terceiros.

Inadmissível relevar tais providências mínimas de *descrição de ocorrência no mundo fenomênico, com possíveis características de infração penal contra o patrimônio*, referida por Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, e aceitar como tal comprovação *uma manifestação formal e um cálculo, feitos pela agência reguladora, das perdas sofridas pelas empresas*, como sugere Sérgio André Rocha. Era necessário que as providências adotadas para prestação de contas à agência reguladora resultassem em efetiva gestão das perdas não-técnicas, suportando documentalmente os registros contábeis e fiscais, de modo a distinguir as diferentes causas de tais perdas e correlacioná-las com as providências hábeis a descaracterizar tais prejuízos de uma assunção contaminada por liberalidade.

Em tais circunstâncias, descabe inclusive perquirir se os registros de ocorrência apresentados sustentariam a dedutibilidade de alguma parcela glosada, porque a Contribuinte não os correlacionou com as perdas deduzidas, dada sua premissa escritural de dedutibilidade de como custo de toda a energia elétrica adquirida para distribuição.

Em suma, não se pode definir a dedutibilidade das perdas não técnicas a partir, apenas, de seu conceito, daí se deduzindo a inevitabilidade da sua ocorrência. A legislação tributária demanda a necessária correspondência dos registros contábeis com seu suporte fático, e a Contribuinte não mantém qualquer apuração que suporte a distinção contábil da parcela de energia elétrica adquirida para distribuição que não foi faturada e, dentro desta, a especificação fenomênica das diversas causas desse não faturamento, para minimamente poder se afirmar que os valores deduzidos na apuração do lucro tributável correspondem, de fato, a perdas técnicas ou não-técnicas.

Por fim, vale notar que em várias passagens das defesas há indicações de que a interpretação adotada pelo Fisco acaba por ofender ao conceito de renda. Em contrarrazões no processo administrativo nº 16682.720895/2020-62, consta que:

57. Ora, como é possível se admitir que o mesmo valor – perdas não técnicas - seja tributado duas vezes pela contribuinte – pela adição da perda na apuração e, posteriormente, tributação da tarifa, que contém esse mesmo valor?!?! Portanto, conforme se verifica, a indedutibilidade das perdas não técnicas implica dupla tributação do mesmo acréscimo patrimonial!!

[...]

66. Adicionalmente, ao glosar os valores incorridos com as perdas não técnicas, notadamente os furtos de energia elétrica, a fiscalização está afirmando que esse valor deve ser adicionado ao resultado do exercício e, portanto, configuraria “lucro”, “acrécimo patrimonial” ou, ainda, “renda tributável”. Ou seja, está se admitindo que o furto, que é uma perda patrimonial, corresponderia a fato gerador do IRPJ ou da CSLL, o que é um absurdo

De forma semelhante consta nas contrarrazões apresentadas no processo administrativo nº 16682.721089/2010-10

119. Isto significa que a Recorrida 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.

Para além do que já antes exposto, quanto à admissibilidade das perdas não técnicas regulatórias serem contempladas na definição da tarifa que será cobrada pela Contribuinte, releva recordar que o art. 44 do CTN define como renda, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer natureza, *o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda*, de modo que não é possível aqui discutir se as normas legais integradas ao decreto de regulamentação do imposto de renda em referência ofendem o conceito de renda, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2.

Por tais razões, o presente voto é por DAR PROVIMENTO PARCIAL aos recursos especiais da PGFN para reformar os acórdãos recorridos no ponto objeto de insurgência, mas com retorno ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos de defesa referidos no exame do conhecimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa