



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.730292/2023-51
ACÓRDÃO	3101-004.191 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020

PERDAS NÃO TÉCNICAS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITOS.

As perdas não técnicas, que incluem furtos de energia, erros de medição e faturamento, não se caracterizam como insumos utilizados na prestação de serviços de distribuição de energia elétrica. Assim, nos termos do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins relacionados a essas perdas devem ser estornados.

PERDAS NÃO TÉCNICAS. RECUPERAÇÃO DE PERDAS NA TARIFA. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A tributação dessa receita não se confunde com a necessidade de estorno dos créditos apropriados na aquisição de energia elétrica, não configurando bis in idem.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO DAS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 3/2017 E 60/2019.

As Soluções de Consulta COSIT nº 3/2017 e 60/2019 consolidam o entendimento de que as perdas não técnicas não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, determinando a obrigatoriedade do estorno dos créditos apropriados sobre essas perdas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheira Laura Baptista Borges e Sabrina Coutinho Barbosa que davam provimento integral ao recurso. Vencido também o Conselheiro Renan Gomes Rego que provimento parcial ao recurso para afastar o estorno das perdas não técnicas regulatórias. Os Conselheiros Renan Gomes Rego e Ramon Silva Cunha, e as Conselheiras Laura Baptista Borges e Sabrina Coutinho Barbosa manifestaram intenção de apresentar declaração de voto. Os Conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa e Ramon Silva Cunha não apresentaram declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º do RICARF, aprovado pela Portaria/MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S.A por ter sido atuada em razão de crédito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

A atuada, empresa concessionária de serviços de distribuição de energia elétrica, teria violado a legislação tributária, em especial os arts. 3º, § 13, e 15, II, da 10.833/2003, ao descumprir o dever de estornar créditos relativos às chamadas perdas não técnicas de energia.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 1.1155 e seguintes):

1. Em função de procedimento de fiscalização realizado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, foram lavrados autos de infração, em 26/12/2023, através dos quais se constituiu o crédito tributário infra:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17227-730.292/2023-51	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 102.888.168,70
17227-730.292/2023-51	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	R\$ 473.909.141,36
Total		R\$ 576.797.310,06

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 23 a 40.

3. Inicia a autuação apresentando suas considerações iniciais e comentários sobre o procedimento fiscal que transcrevemos abaixo:

DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

(1) Fica o contribuinte cientificado de que a ano calendário de 2019 foi incluído no escopo da presente ação fiscal no tocante aos tributos PIS e COFINS, objetos do presente Auto de Infração.

(2) O presente Termo de Verificação Fiscal é decorrente do procedimento fiscal supracitado, instaurado com objetivo de analisar a conformidade legal do tratamento fiscal aplicado às “perdas não técnicas” de energia elétrica na rede de distribuição da fiscalizada quando da tributação do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

(3) O sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado constituída sob forma de sociedade anônima de capital aberto, que tem por objeto, como estabelecido no art. 2º de seu Estatuto Social, a exploração de serviços públicos de energia elétrica, nas áreas referidas no Contrato de Concessão e nas outras em que, de acordo com a legislação aplicável, for autorizada a atuar, sendo-lhe vedadas quaisquer outras atividades de natureza empresarial, salvo aquelas que estiverem associadas a este objeto - tais como: uso múltiplo de postes mediante cessão onerosa a outros usuários; transmissão de dados através de suas instalações, observada a legislação pertinente; prestação de serviços técnicos de operação, manutenção e planejamento de instalações elétricas de terceiros; serviços de otimização de processos energéticos e instalações de consumidores; cessão onerosa de faixas de servidão de linhas aéreas e áreas de terras exploráveis de usinas e reservatórios, desde que previamente aprovadas pelo Poder Concedente e que sejam contabilizadas em separado, podendo, para tanto, participar em outras sociedades como sócia, acionista ou quotista.

(4) O débito lançado neste Auto de Infração decorre da falta do estorno de créditos da não cumulatividade relativos às “perdas não técnicas” (PNT).

DO PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE FISCAL

(5) Em procedimento de desempenho das atividades de monitoramento econômico tributário dos maiores contribuintes (Portaria RFB 4.888 de 07/12/2020) foi enviado à fiscalizada E-MAC solicitando diversos esclarecimentos no tocante à tributação do que se convencionou chamar de Perdas Não Técnicas (PNT). A resposta do contribuinte à RFB datou de 06/05/2021. Passamos agora a analisar os principais pontos deste procedimento.

(6) Esta RFB intimou, através de e-Mac a LIGHT descrever, em relação ao IRPJ e à CSLL, os tratamentos contábil e fiscal dado às perdas de energia elétrica – tanto em relação às perdas técnicas (PT) quanto às perdas não técnicas (PNT) -, bem como esclarecer se as PNT foram consideradas como custo dos serviços prestados, ou, eventualmente, como despesas dedutíveis, e se, na apuração do lucro tributável, as PNT foram adicionadas ao Lucro Líquido na parte A do Lalur e da Lacs.

(7) Em sua Resposta, enviada em 06/05/2021, a LIGHT limitou-se a responder que:

“As perdas não técnicas (PNT) são consideradas como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável, isso pelo fato de além de a receita do faturamento de energia elétrica contemplar a parcela das PNT que foram incorporadas à tarifa, a companhia efetuou os registros das respectivas Notícias Crime, nos termos da legislação em vigor, em relação às PNT. A adição ao Lucro Líquido resultaria em bitributação, uma vez que as PNT já estão incorporadas ao faturamento.”

(8) Neste mesmo e-Mac, a LIGHT foi intimada a Informar, no caso das perdas não técnicas decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, se há documentos que comprovem o inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ajuizamento de ação ou representação criminal, e, em caso positivo, apresentar cópias dos citados documentos.

(9) Em atendimento, a LIGHT informou que: “Sim. Encaminha três arquivos “pdf”, nomeados com “Noticia Crime Perdas 2018” “Noticia Crime Perdas 2019” e “Noticia Crime Perdas 2020”

4. Passa então a relatar sobre os termos e respostas emitidos e apresentadas no curso do procedimento fiscal e depois adentra na análise da legislação da ANEEL referente às perdas não técnicas, concluindo que as normas regulatórias indicam que as perdas técnicas (PT) são inevitáveis nos sistemas de distribuição de energia, ocorrendo devido ao processo físico de transporte, como a energia dissipada em forma de calor. Por outro lado, as perdas não técnicas (PNT)

representam a diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, resultando de fatores externos, como furtos de energia, erros de medição e faturamento, e consumidores sem medidores. As PNT não são inerentes ao processo físico de distribuição, mas estão ligadas à gestão comercial das distribuidoras de energia.

5. Afirma que os contribuintes sujeitos à apuração de PIS/Pasep e Cofins sob regime não cumulativo podem descontar créditos referentes a bens adquiridos para revenda e insumos utilizados na prestação de serviços e produção de bens destinados à venda, conforme o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º da Lei 10.637/2002. No entanto, de acordo com o § 13 do art. 3º combinado com o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, os créditos dessas contribuições devem ser estornados quando os bens adquiridos para revenda ou insumos utilizados na prestação de serviços forem furtados, roubados, inutilizados, deteriorados ou destruídos em sinistros.

6. Assevera que as perdas não técnicas na distribuição de energia elétrica, que incluem fraudes e furtos de energia, não são consideradas insumos na prestação de serviços de distribuição de energia, conforme o § 13 do art. 3º combinado com o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003 e, portanto, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins relacionados a essas perdas devem ser estornados. A recuperação dessas perdas constitui receita no regime de apuração não cumulativa e deve ser incluída na base de cálculo das contribuições, revertendo o estorno de créditos anteriormente efetuado, conforme metodologia da ANEEL e a Solução de Consulta nº 60 – Cosit, de 27 de fevereiro de 2019.

7. Descreve então as alegações da impugnante sobre a dedutibilidade das PNT e apresenta seu entendimento sobre as alegações, conforme transcrito abaixo:

DAS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE SOBRE O CREDITAMENTO

(37) Em relação ao PIS e à COFINS, conforme descrito acima, o contribuinte alega que, por serem computados no reajuste de tarifa solicitado à ANEEL, sua glosa de créditos acarretaria uma dupla tributação, conforme expomos:

“Sim. Nos anos calendário de 2018 a 2020 a Companhia afirma que na revisão tarifária, que ocorre todos os anos, a ANEEL inclui os valores de PT (perdas técnicas) e PNT (perdas não técnicas) à tarifa a ser cobrada que é incorporada ao faturamento de energia. Assim, pode ser afirmado que o faturamento contém parcelas das PT e PNT. Contudo, pelo fato de o faturamento contemplar as PNT (incorporadas à tarifa por força da revisão tarifária), a receita pertinente compõe às bases de cálculo do PIS e da COFINS, assim como o IRPJ e a CSLL. O estorno dos créditos de PIS e COFINS sobre as PNT resultaria em bitributação, uma vez que as PNT já estão incorporadas ao faturamento”

(38) Alega ainda, conforme exposto supra, que, por ter feito denúncias em todos os anos-calendário, cumpriu os requisitos previstos na legislação pertinente.

(39) Contudo, examinando as comunicações da empresa à autoridade policial, verifica-se que se tratam de atos meramente protocolares, formalizados, em todos os casos apresentados, até mesmo após o encerramento dos respectivos exercícios.

Além disso, as comunicações são vagas, de caráter genérico, não apresentando qualquer individualização dos alegados furtos de energia elétrica, isto é, não contêm elementos mínimos a possibilitar uma possível investigação. Mesmo tendo sido apresentadas a esta Fiscalização algumas denúncias efetuadas especificamente quanto a algumas pessoas físicas ou jurídicas no tocante a roubo de energia, os valores envolvidos nestas denúncias são irrisórios e nem de longe alcançam o valor de 1% das PNT totais. **Cumprе ressaltar que, em relação ao creditamento de tais perdas na apuração do PIS e da COFINS, a jurisprudência desta RFB não se prende à comprovação do furto da energia elétrica, sendo claro que, mesmo comprovado, não gera direito a crédito, conforme discutido a seguir.**

(40) No que tange à argumentação do contribuinte acerca de uma eventual bitributação, transcrevemos trechos da Solução de Consulta COSIT 60/2019:

À vista da legislação acima referenciada, a petionária defende, conforme relatado, que as perdas não técnicas regulatórias não devem ser estornadas, dado o fato de constituírem parcela componente da TUSD, isto é, do valor cobrado pela interessada a seus clientes. Tal fato indica que as receitas no montante das perdas não técnicas regulatórias foram oferecidas à tributação das contribuições em apreço, o que estaria confirmando, segundo a visão da consulente, que esses valores se constituem em insumos, permitindo o desconto de créditos por meio do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

A petionária defende ainda que apenas as perdas de energia que extrapolem o limite das perdas regulatórias é que podem estar submetidas ao estorno acima referenciado.

Porém, tal raciocínio não merece prosperar, tendo em vista que a hipótese de creditamento relativa a insumos não possui relação com a formação do preço de venda (tarifa). O direito de crédito, conforme já descrito, decorre do fato de bens e serviços serem utilizados como insumos na prestação de serviços, não importando se tais custos foram agregados ou não ao preço de venda (no caso em análise, na formação da TUSD).

44) Em relação ao fato alegado pelo contribuinte referente às perdas estarem relacionadas a furto de energia, que foram comprovadas através de comunicação genérica às autoridades, **a citada Solução de Consulta não impõe qualquer comprovação, deixando claro que, tais perdas, comprovadas ou não, não constituem créditos quando da apuração do PIS e da COFINS devidos, conforme expomos:**

Em conformidade com o transcrito acima, a SC Cosit nº 27, de 2008, tratou das “perdas de energia elétrica” da TUST e da TUSD em seu item 95, afirmando que esse componente (perdas) estariam dentre os que geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem fazer qualquer especificação de qual espécie de perda estaria em referência e sem prever a necessidade de estorno de determinadas parcelas.

Por outro lado, a ementa da SCI Cosit nº 17, de 2016, afirma, na parte relativa aos dois tributos em análise, que “entretanto, as distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.)”. A SCI Cosit nº 3, de 2017, confirma tal tratamento às perdas não técnicas com texto idêntico em sua ementa.

Cotejando as supracitadas normas, resta concluir que as associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta nº 27, de 2008, devem estornar os créditos relativos às perdas não técnicas somente a partir de 03 de agosto de 2016, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB nº 740, de 2007.

(45) Finalmente, expomos as Conclusões exaradas no citada Solução de Consulta:

À face do exposto, soluciona-se a presente consulta informando à pleiteante que:

- a) as perdas não técnicas efetivas totais (aquelas que excederem as perdas técnicas regulatórias) ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia. Conseqüentemente, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a essas perdas devem ser estornados pelo seu valor total;*
- b) as perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 3º c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel nº 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6);*
- c) a recuperação de perdas não técnicas constitui receita no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais valores serem inseridos em suas bases de cálculo. Logo, a recuperação de tais perdas enseja a reversão do estorno de créditos anteriormente efetuado;*
- d) no mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Já nos meses calendário posteriores, se houver perda não técnica positiva, seu montante poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda de período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos das contribuições; e*

e) As associadas da consulente cuja petição resultou na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, devem estornar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às perdas não técnicas somente a partir de 03 de agosto de 2016, data da publicação na internet e no sítio da RFB da SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN RFB nº 740, de 2007.

8. Por fim, apresenta a apuração da base de cálculo, tendo segregado os montantes de PNT em duas infrações distintas, uma referente a “Perdas Não Técnicas repassadas pela ANEEL à tarifa” e outra referente a “Perdas Não Técnicas NÃO repassadas pela ANEEL à tarifa”, conforme tabela abaixo:

Mês/Ano	PNT repassadas pela ANEEL à tarifa (R\$)	PNT NÃO repassadas pela ANEEL à tarifa (R\$)	(=) Perda Não Técnica Efetiva (R\$)	Crédito PIS	Crédito CO-FINS
jan-19	84.657.496,67	80.614.864,90	165.272.361,57	2.726.993,97	12.560.699,48
fev-19	92.430.901,18	29.428.102,08	121.859.003,26	2.010.673,55	9.261.284,25
mar-19	87.065.277,97	50.038.513,66	137.103.791,63	2.262.212,56	10.419.888,16
abr-19	85.513.354,91	58.776.259,74	144.289.614,65	2.380.778,64	10.966.010,71
mai-19	86.623.512,39	24.186.907,50	110.810.419,89	1.828.371,93	8.421.591,91
jun-19	89.053.171,59	2.025.492,73	91.078.664,32	1.502.797,96	6.921.978,49
jul-19	93.101.814,11	2.508.936,63	95.610.750,74	1.577.577,39	7.266.417,06
ago-19	93.317.548,83	-5.365.246,96	87.952.301,88	1.451.212,98	6.684.374,94
set-19	93.851.497,18	13.169.942,09	107.021.439,27	1.765.853,75	8.133.629,38
out-19	93.095.831,31	60.966.292,60	154.062.123,92	2.542.025,04	11.708.721,42
nov-19	95.713.464,14	4.175.184,27	99.888.648,41	1.648.162,70	7.591.537,28
dez-19	93.586.039,24	65.634.705,76	159.220.745,01	2.627.142,29	12.100.776,62
jan-20	99.893.576,87	73.960.086,25	173.853.663,12	2.868.585,44	13.212.878,40
fev-20	95.335.573,66	35.866.416,77	131.201.990,43	2.164.832,84	9.971.351,27
mar-20	86.780.751,31	26.720.651,31	113.501.402,61	1.872.773,14	8.626.106,60
abr-20	90.043.048,85	6.623.515,16	96.666.564,01	1.594.998,31	7.346.658,86
mai-20	91.716.834,60	1.564.186,27	93.281.020,87	1.539.136,84	7.089.357,59
jun-20	96.655.489,33	15.614.896,54	112.270.385,86	1.852.461,37	8.532.549,33
jul-20	95.921.239,37	17.925.226,17	113.846.465,54	1.878.466,68	8.652.331,38
ago-20	95.329.723,56	8.987.825,69	104.317.549,24	1.721.239,56	7.928.133,74
set-20	94.226.406,08	58.431.508,97	152.657.915,05	2.518.855,60	11.602.001,54
out-20	97.255.006,17	48.330.471,84	145.585.478,02	2.402.160,39	11.064.496,33
nov-20	109.059.491,90	29.858.921,46	138.918.413,36	2.292.153,82	10.557.799,42
dez-20	106.051.763,61	66.807.922,14	172.859.685,76	2.852.184,81	13.137.336,12

9. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 27/12/2023 (fl. 874), a impugnante apresentou, em 25/01/2024, impugnação juntada às fls. 881 a 900.

10. Inicia a impugnação defendendo sua tempestividade e apresentando seu relato dos fatos. Passa então a apresentar suas razões de impugnação.

INAPLICABILIDADE DO ART. 39, §13 DA LEI Nº 10.833/03 AO PRESENTE CASO

11. Defende a impugnante que a autoridade fiscal argumentou que, de acordo com o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a empresa deveria estornar créditos apropriados relacionados à aquisição de energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, que incluem fraudes, furtos de energia, erros de medição e outras falhas. Entende que a norma se aplica a situações excepcionais, como

furtos ou sinistros, onde os bens adquiridos para revenda ou insumos não geram receita devido a tais ocorrências e que, no entanto, as perdas não técnicas, sendo despesas ordinárias e inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, configuram-se como custos da venda da energia e, portanto, são insumos passíveis de creditamento.

12. Assevera que as perdas não técnicas são consideradas custos naturais da atividade de distribuição de energia elétrica, regulada pela ANEEL, que define parâmetros tarifários para cobrir esses custos e garantir a remuneração adequada do concessionário. Segundo a impugnante, a Resolução Normativa ANEEL 703/2016 estabelece que a tarifa de energia deve refletir os custos incorridos na distribuição, incluindo as perdas não técnicas. Dessa forma, entende que a legislação permite que esses custos sejam incluídos na base de cálculo de apuração dos créditos de PIS/COFINS, sem necessidade de estorno, conforme os dispositivos legais da Lei nº 10.833/2003 e a regulamentação da ANEEL.

13. Ademais, apresenta dados específicos para sua operação no Rio de Janeiro, onde enfrenta altos índices de furto de energia, como na região da Rocinha. Esses dados evidenciam que as perdas não técnicas são um custo necessário e usual da distribuição de energia elétrica, sendo essenciais para a execução de seu objeto social.

14. Assim, argumenta que essas perdas são um evento inerente à atividade de distribuição de energia desenvolvida pela Impugnante e que elas representam um custo da distribuição de energia, não restando dúvidas quanto ao direito à manutenção integral do crédito de PIS e de COFINS apurado sobre a energia elétrica adquirida, nos termos dos art. 3º, inciso I e II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

HIPÓTESE DE BIS IN IDEM – NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS – RACIONAL DA SOLUÇÃO DE CONSULTA 60/2019

15. Sustenta que as perdas não técnicas, inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, são consideradas custos pela agência regulatória ANEEL e, portanto, são permitidas para repasse nas tarifas cobradas das distribuidoras, conforme as Notas Técnicas nº 54/2018-SGT/ANEEL, 34/2019-SGT/ANEEL e 27/2020-SGT/ANEEL. Essas perdas, incluindo furtos de energia, são faturadas contra os consumidores regulares e tributadas pelo PIS/COFINS. Afirma que a autoridade fiscal exige o estorno dos créditos de PIS/COFINS relativos à energia furtada, mas argumenta-se que esses valores são recuperados nas tarifas cobradas dos consumidores, resultando na tributação desses valores.

16. Entende que segundo o §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a regra de estorno de créditos aplica-se a situações excepcionais como furtos ou sinistros. No entanto, as perdas não técnicas, sendo custos ordinários da atividade de distribuição de energia, são repassadas nas tarifas e, portanto, não deveriam ser objeto de estorno de créditos de PIS/COFINS. Afirma que a Solução de Consulta 60/2019 da Receita Federal reforça que a recuperação de valores relativos a

perdas não técnicas permite a reversão do estorno de créditos de PIS/COFINS, até o montante faturado contra os clientes infratores, demonstrando que o estorno exigido configuraria bis in idem, uma dupla tributação injustificada.

17. Alega que a ANEEL, através da Resolução Normativa 703/2016, define que os custos das perdas não técnicas devem ser considerados na tarifa de energia, permitindo sua recuperação parcial. Assim, a exigência de estorno de créditos dos autos de infração deve ser revisada, já que 74,09% dos valores cobrados foram repassados na tarifa e tributados pelo PIS/COFINS e que, portanto, é necessário o cancelamento parcial do auto de infração para refletir os valores efetivamente compensados na tarifa pela ANEEL ou a conversão do processo em diligência para uma análise mais detalhada dos valores apresentados.

18. Encerra apostando os seguintes pedidos:

59. Diante de todo o exposto, pugna pelo provimento da presente impugnação, cancelando-se integralmente os autos de infração diante do reconhecimento da natureza intrínseca das perdas não técnicas nas atividades de distribuição de energia, e, portanto, na inaplicabilidade da regra prevista no §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, já que elas representam custos da venda da energia, configurando-se como insumos passíveis de creditamento.

81. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas por amor ao debate, necessário que se reconheça o bis in idem gerado pelo estorno dos créditos de PIS/COFINS e posterior tributação das perdas não técnicas repassadas nas tarifas de energia elétrica, conforme autorização da ANEEL, sendo necessária a revisão do lançamento, com a reversão das respectivas glosas.

Ao julgar a impugnação apresentada pela Recorrente, a DRJ a julgou improcedente, mantendo o crédito tributário em litígio, em julgamento assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2019, 2020

PERDAS NÃO TÉCNICAS. ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITOS. É devido o estorno de créditos do PIS/Pasep relativamente às perdas não técnicas incorridas na distribuição de energia elétrica.

PERDAS NÃO TÉCNICAS. ENERGIA ELÉTRICA. COMPOSIÇÃO DE TARIFAS. BIS IN IDEM. A possibilidade concedida pela ANEEL de parte das perdas não técnicas comporem as tarifas de energia elétrica não implica em recuperação daquelas perdas, não havendo em que se falar em bis in idem.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2019, 2020

PERDAS NÃO TÉCNICAS. ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITOS. É devido o estorno de créditos do PIS/Pasep relativamente às perdas não técnicas incorridas na distribuição de energia elétrica.

PERDAS NÃO TÉCNICAS. ENERGIA ELÉTRICA. COMPOSIÇÃO DE TARIFAS. BIS IN IDEM. A possibilidade concedida pela ANEEL de parte das perdas não técnicas comporem as tarifas de energia elétrica não implica em recuperação daquelas perdas, não havendo em que se falar em bis in idem.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Ato Contínuo, LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que:

- Seria inaplicável ao presente caso o teor das Soluções de Consulta 3/2017 e 60/2019 que interpretou o §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/03, concluindo que as distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excedem as perdas técnicas (perdas não técnicas) independente da causa dessas perdas, eis que tal disposição seria aplicável a circunstâncias excepcionais, em que o contribuinte adquiriu algo para revender, foi furtado e não conseguirá auferir receita com aquele bem;

- O acórdão não teria considerado as especificidades da Recorrente, que levaria, segundo afirma, a mesma conclusão dos acórdãos nº 1004-000.155 e 1004.000.156, que teriam reconhecido que as perdas não técnicas são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica e que devem ser incluídas como parte do custo dos serviços prestados pela distribuidora; - O custo da energia elétrica adquirida pela Recorrente não é uma mera presunção legal, sendo que a observação da atividade de distribuição de energia leva a essa conclusão, por não ser possível estocar energia, bem como não pagar pela aquela energia elétrica, devendo a distribuidora ofertar a energia a toda população na sua área de concessão;

- Acosta para corroborar o alegado, relatório de Perdas de Energia Elétrica na distribuição que aponta que as perdas de energia correspondiam em 2020 a 14,8%, sendo que metade se referia as perdas não técnicas, o que demonstraria que é um custo que a Recorrente precisa suportar e não algo extraordinário que atrairia a incidência do §13 do art. 3º da Lei 10833/2023.

- Parcela significativa da área de concessão da Recorrente é controlada por algum tipo criminoso, que é diretamente proporcional ao crescimento das perdas não técnicas, eis que a Recorrente não dispõe de meios necessários para coibir a prática de furtos de energia em toda área de concessão, o que demonstraria que tais perdas compõem o custo da sua atividade;

- Resta configurado o bis in idem no presente caso, eis que houve o repasse de uma parcela de tais perdas nas tarifas de energia elétrica que foi cobrada pelo

Recorrente contra os consumidores regulares e, portanto, foram alvo de tributação pelo PIS/COFINS. Afirma que se o estorno for exigido pelo FISCO, este arrecadará PIS/COFINS a maior, eis que no momento em que exigiu o estorno (impediu o desconto do crédito) arrecadará novamente quando o contribuinte auferir receita com o faturamento da tarifa de energia elétrica que busca ressarcir coma perda anterior (bis in idem).

- Ao final, pugna pelo provimento do recurso, a fim de que se reconheça pela inaplicabilidade do §13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 já que elas representam custos da venda de energia, configurando-se como insumo para fins de creditamento ou caso não seja este o entendimento, que se reconheça o bis in idem gerado pelo estorno dos créditos de PIS/COFINS e posterior tributação das perdas não técnicas repassadas nas tarifas de energia elétrica.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

O recurso apresentado pela Recorrente é tempestivo, razão pela qual, passo a sua análise.

A discussão travada nos autos, em síntese, diz respeito a possibilidade da Distribuidora de energia elétrica, ora Recorrente, creditar perdas não técnicas.

A Recorrente alega, em suas razões recursais, que as Soluções de Consulta RFB 3/2018 e 69/2019 são inaplicáveis ao caso, por serem aplicáveis somente a circunstâncias excepcionais em que o contribuinte adquiriu algo para revender, mas foi furtado e não conseguirá auferir receita com aquele bem.

Aduz que as perdas não técnicas tratam de perdas inerentes à atividade do contribuinte, não havendo que falar na aplicação do supramencionado artigo, eis que representam verdadeiros custos da venda de energia, configurando insumos passíveis de creditamento.

Primeiramente, cumpre salientar o que seria “*perdas não técnicas*” para a ANEEL, que prevê que são as diferenças apuradas entre as perdas totais e a perdas técnicas, considerando todas as demais perdas associadas a distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outros.

A Lei 10.833/2003, por outro lado, prevê em seu §13º a possibilidade de estorno do crédito da COFINS relativos a bens adquiridos para revendas que tenham sido furtados ou roubados, senão, vejamos:

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

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

Se debruçando sobre a situação das perdas não técnicas e possibilidade de creditamento, a RFB uniformizou o entendimento de que as distribuidoras de energia elétrica devem estornar os créditos relativos a perdas não técnicas, independente do motivo, amparada nas Soluções de Consultas COSIT nº 3/ 2017 e nº 60/2019, não considerando tais despesas como insumos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO PARA SUPRIR EVENTUAIS PERDAS DECORRENTE DE FURTOS. OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. **A energia elétrica adquirida para prevenir eventual perda não técnica é um gasto que decorre da obrigação contratual no âmbito da prestação de serviço de distribuição de energia elétrica e não possui qualquer pertinência com os gastos pagos tidos por imposição legal nos termos do Recurso Especial 1.221.170/STJ, pois a obrigação de aquisição de energia elétrica em tela não advém diretamente da lei, portanto, tal custo não se qualifica como insumos geradores de crédito.**

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO. **As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) não se caracteriza como insumo aplicado no serviço de distribuição, os créditos calculados sobre os respectivos montantes, independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.), devem ser estornados pelas distribuidoras na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.**

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 60/2019. ÔNUS DA PROVA. Às hipóteses de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a teor do Termo de Ocorrência de Inspeção - TOI, instrumento

detalhado na Resolução ANEEL nº 414/2010, é permitido ao contribuinte o direito de reversão do estorno do crédito, desde que devidamente comprovadas, a partir de 3 de agosto de 2016, conforme SC Cosit nº 60/2019, SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO PARA SUPRIR EVENTUAIS PERDAS DECORRENTE DE FURTOS. OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. A energia elétrica adquirida para prevenir eventual perda não técnica é um gasto que decorre da obrigação contratual no âmbito da prestação de serviço de distribuição de energia elétrica e não possui qualquer pertinência com os gastos pagos tidos por imposição legal nos termos do Recurso Especial 1.221.170/STJ, pois a obrigação de aquisição de energia elétrica em tela não advém diretamente da lei, portanto, tal custo não se qualifica como insumos geradores de crédito.

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO. As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) não se caracteriza como insumo aplicado no serviço de distribuição, os créditos calculados sobre os respectivos montantes, independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.), devem ser estornados pelas distribuidoras na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 60/2019. ÔNUS DA PROVA. Às hipóteses de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a teor do Termo de Ocorrência de Inspeção - TOI, instrumento detalhado na Resolução ANEEL nº 414/2010, é permitido ao contribuinte o direito de reversão do estorno do crédito, desde que devidamente comprovadas, a partir de 3 de agosto de 2016, conforme SC Cosit nº 60/2019, SCI Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Nº Acórdão 3201-011.581, Relator(a) MARCIO ROBSON COSTA, Data da Sessão: 18/03/2024).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2013

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §º13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003. **As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se inserem nas hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.**

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2013

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §º13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003. As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se inserem nas hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

RO Provido em Parte e RV Negado

Crédito Tributário Mantido

(Nº Acórdão 3402-006.386, Relator: Pedro Sousa Bispo, Data da Sessão: 28/03/2019).

Assim, ao contrário do que alega o Recorrente, as referidas consultas foram corretamente aplicáveis ao caso pela DRJ, eis que tratam, especificamente, da impossibilidade de creditamento das perdas não técnicas por não serem consideradas insumos, devendo ser aplicado a esses casos o que prevê o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, ou seja, devem ser estornados os créditos aplicados sobre os referidos montantes.

Ademais, os acórdãos citados pela Recorrente em suas razões recursais de n.º 1004-000.155 e 1004.000.156 não se coadunam com o presente caso, eis que tratam de IRPJ e CSLL, sendo ainda que, como bem ressaltou a Procuradoria, tratam-se de entendimentos isolados do CARF, ainda pendentes de julgamento em sede de Recurso Especial.

Cumpre salientar ainda que, esse Conselho, em análise de recurso da própria Recorrente em momento anterior, mas sobre o mesmo tema, entendeu que a perda não técnica decorrente de furto se subsume a hipótese prevista no §13 do artigo 3º da Lei 10.833/2003, sendo que a Distribuidora de energia elétrica deve estornar os créditos relativos às perdas não técnicas a partir de 3 de agosto de 2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2013, 2014 PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 60/2019. As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se subsumem às hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, mas a teor da Solução de Consulta COSIT n. 60/2019 as associadas da ABRADDEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica somente devem estornar os créditos de PIS e COFINS relativos às perdas não técnicas a partir de 3 de agosto de 2016, data da publicação na internet e do sítio da RFB da SCI Cosit n. 17, de 13 de julho de 2016, já que houve alteração de entendimento exarado em solução de consulta publicada na vigência da IN n. 740, de 2007.

(Nº do Acórdão 3302-008.199, Relator: RAPHAEL MADEIRA ABAD, Data da Sessão: 18/02/2020)

Dessa forma, amparada em entendimentos anteriores desse Conselho, entendo que não merece qualquer reparo o entendimento da DRJ quanto a impossibilidade de creditamento de perdas não técnicas, devendo ser estornados os créditos de PIS e COFINS relativos a tais perdas.

Posteriormente, a Recorrente requer que seja reconhecido o bis in idem gerado pelo estorno dos créditos de PIS/COFINS, considerando a posterior tributação das perdas não técnicas repassadas nas tarifas de energia elétrica, o que ao meu ver, também não merece acolhimento.

Veja que, a própria COSIT esclarece no item 49 que: *“De outra banda, cabe ressaltar que na “recuperação da perda não técnica” há a cobrança pelo uso “clandestino” da energia elétrica ou, ao menos, de indenização decorrente do ilícito. Portanto, desfeito ou contornado o “furto ou roubo, inutilização ou deterioração” ocasionados pela perda não técnica, os créditos anteriormente estornados na forma do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 (ver o primeiro questionamento) podem ser revertidos até o montante de energia faturada contra os clientes infratores.”*

Assim, resta claro, como bem ressaltou o acórdão de origem, que adotou como razões de decidir nesse ponto, que são fatos geradores absolutamente distintos, não havendo que falar em *bis in idem*, pois a Solução de Consulta trata de valores recuperados dos clientes infratores que furtam energia elétrica, o que é absolutamente diferente da composição de tarifa aplicada aos demais: *“Assim, quando do cálculo da composição da tarifa, não está se recuperando efetivamente as perdas não técnicas (o que ensejaria o creditamento referente), mas se criando novas receitas que comporão novo lucro operacional em que serão apropriados novos custos (estes passíveis de creditamento), ou seja, a possibilidade de as perdas não técnicas comporem a valoração das tarifas configuram-se em fato gerador tributário distinto, não havendo que se falar em bis in idem.”*

Dessa forma, entendo que deve ser mantido o acórdão da DRJ em sua integralidade.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto pelo não provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Renan Gomes Rego.

A presente autuação fiscal diz respeito aos valores das perdas não técnicas (ou perdas comerciais) que deixaram de ser estornados pela contribuinte na apuração dos créditos de PIS/COFINS, tendo por base o § 13º do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

Nota-se que a intenção é vedar a apropriação de créditos nos casos em que as mercadorias ou insumos não entrariam no processo produtivo e, por conseguinte, não gerariam receita tributável pelas contribuições, em total consonância com o princípio da não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso em questão, as perdas não técnicas são aquelas decorrentes da diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, 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, dentre outros.

A priori, percebe-se que o conceito de perdas não técnicas ou comerciais abarca alguns fatos semelhantes aos enquadrados no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, em especial, como o furto de energia, os quais viabilizariam a aplicação da regra do estorno de créditos da COFINS nesses casos.

No entanto, a meu juízo, parte das perdas não técnicas da distribuidora de energia elétrica não pode ser enquadrada no estorno de crédito da COFINS constante do parágrafo 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Explico.

Assim como as perdas técnicas, parte das perdas não técnicas são reconhecidas e repassadas à tarifa de energia elétrica, nos termos regulatórios, após os processos de revisão tarifária periódica de cada distribuidora, que ocorre em ciclos de 3 a 5 anos, mediante a fixação de percentuais regulatórios nas Resoluções Homologatórias da ANEEL.

Para a ANEEL, essa perda não técnica que passa a ser reconhecida na tarifa é denominada de perda não técnica regulatória.

Esse reconhecimento das perdas técnicas e perdas não técnicas regulatórias no cálculo da tarifa visa resguardar o equilíbrio financeiro e econômico das distribuidoras de energia elétrica no País, ou seja, a própria agência reguladora reconhece que a distribuidora não conseguirá recuperar parte das perdas (técnicas e não técnicas regulatórias), devido às especificidades do mercado de energia e às complexidades socioeconômicas de cada área de concessão.

Por outro lado, constata-se que a ANEEL não repassa completamente as perdas não técnicas para as tarifas, pois entende que, em menor medida, trata-se também de perdas comerciais decorrentes da ineficiência ou incompetência das distribuidoras no tocante ao seu processo comercial de fornecimento de energia, que não tem a necessária correlação com fraude ou furto em áreas de risco, mas com erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição etc.

Nesse sentido, a ANEEL estabelece metas de redução das perdas não técnicas ou comerciais, isto é, estipula os valores a serem perseguidos pelas distribuidoras ao longo dos processos de revisão tarifária, uma vez que percentuais acima dos patamares regulatórios não são

repassados para a tarifa de energia elétrica, o que implica que essa perda de receita será arcada pelas distribuidoras, como medida de estímulo na melhora do seu processo comercial.

Até porque é possível a recuperação de parte das perdas não técnicas mediante a abertura de procedimentos administrativos destinados a comprovar a ocorrência de fraudes, furtos ou erros na leitura, possibilitando a recuperação mediante de novo faturamento e cobrança de receita.

Dessa forma, entendo que parte das perdas não técnicas realmente deve ser estornada nos termos do § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Diferente, entretanto, é o tratamento a ser dado às perdas não técnicas regulatórias, pois se percebe que a distribuidora adquire um determinado volume de energia (custo de aquisição), em quantidade superior ao que comercializa, considerando as perdas técnicas e não técnicas. E depois parte da energia perdida (o que inclui a técnica e a não técnica regulatória) é tributada como receita da distribuidora para fins de apuração das contribuições, quando do pagamento da tarifa pelos consumidores.

Em outras palavras, a receita oferecida à tributação pela distribuidora contempla os valores referentes a furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação”, pois parte dessas perdas comerciais, como dito, compõe a tarifa de energia.

Esse entendimento só reforça a improcedência do estorno de todas as perdas não técnicas, uma vez que grande parte dessas perdas já é considerada na composição da tarifa de energia elétrica pelas normas da ANEEL.

Diante do exposto, julgo que as perdas não técnicas regulatórias de energia elétrica, reconhecidas pela ANEEL na tarifa, compõem o valor da tarifa e, portanto, não são passíveis de estorno de crédito da COFINS constante do parágrafo 13 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, em respeito ao princípio da não cumulatividade previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Laura Baptista Borges.

Com o devido respeito, dirijo da i. Relatora, Conselheira Luciana Ferreira Braga, para dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a impossibilidade de estorno de créditos de PIS/COFINS relativos às chamadas perdas não técnicas de energia elétrica, porquanto, no meu convencimento, tais perdas são inerentes à atividade de distribuição e não se confundem com o conceito jurídico de “furto” previsto no §13 do art. 3º das Leis n.ºs 10.833/2003 e n.ºs 10.637/2002.

A controvérsia decorre de Auto de Infração lavrado, mediante o qual se determinou o estorno de créditos de PIS e COFINS sobre a energia adquirida pela distribuidora, sob o argumento de que a parcela correspondente às perdas não técnicas configuraria “furto” ou “roubo” de mercadoria. A fiscalização se baseou na Solução de Consulta COSIT n.º 60/2019 e em uma interpretação do §13 do art. 3º das Leis das Contribuições, que não me parece aplicável ao presente caso.

Contudo, o próprio setor elétrico, por intermédio da ANEEL, distingue com clareza as perdas técnicas e não técnicas, reconhecendo que ambas são inevitáveis e inerentes ao serviço de distribuição, sendo inclusive reconhecidas na formação da tarifa regulatória.

Veja-se o que dispõe o Relatório de “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição” – Edição 01/2021 da ANEEL, juntado em sede de impugnação às fls. 938/954:

“As perdas na Distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores. Essas perdas podem ser técnicas ou não técnicas.

As perdas técnicas são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, pois parte da energia é dissipada no processo de transporte, transformação de tensão e medição em decorrência das leis da física. Essas perdas, portanto, estão associadas às características de carregamento e configuração das redes das concessionárias de distribuição. Os montantes de perdas técnicas são divididos pela energia injetada, que é a energia elétrica inserida na rede de distribuição para atender aos consumidores, incluindo as perdas.

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

Como observa o i. Professor Sergio André Rocha, em seu Parecer datado de 06/08/2025:

“14. Já temos, aqui, a identificação de um fato relevante para nossas considerações adiante. Toda a perda de energia tem como referência a energia injetada na rede distribuidora. Em outras palavras, a perda está relacionada a um volume de energia que foi efetivamente adquirido pela distribuidora.

(...)

16. Nessa linha de ideias, a criação de dúvidas sobre a determinação das perdas provoca uma complexidade de cálculo que, em verdade, é falsa. O que se pretende é a dedução do valor total referente à energia efetivamente adquirida pela empresa distribuidora, o qual não está sob disputa nos casos em tela.

17. Como mencionamos, PNT é um conceito residual. Das perdas totais, as quais, como vimos, não geram qualquer dúvida, são subtraídas as PT, que são 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).

18. Dessa forma, o PRORET define PNT 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).

2. Perda não Técnica Regulatória 19. As PNT regulatórias referem-se às perdas não técnicas cujo custo a ANEEL permite que seja incluído na tarifa de energia elétrica. Não existe um critério geral para a determinação deste tipo de perda. Conforme evidencia o PRORET, “a abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de perdas não técnicas é o da análise comparativa – yardstick competition” (item 14).

20. Em outras palavras, a determinação das PNT regulatórias se dá mediante a comparação entre distribuidoras.

(...)

24. O que é importante nesta seção é que fique claro:

a. que uma parte da PNT é reconhecida pela ANEEL como equivalente à PT em termos econômicos. Ou seja, em ambos os casos a perda é incluída na tarifa de energia. Esta PNT é a chamada perda não técnica regulatória (PNTR); b. esta PNTR integra a tarifa de energia elétrica e, conseqüentemente, a receita de distribuição auferida pela Light e demais concessionárias; c. assim sendo, este montante está incluído na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS e da COFINS.”

(grifos do original)

No meu convencimento, em primeiro lugar, da leitura atenta do próprio conceito regulatório elaborado pela ANEEL e do parecer do i. Professor, se evidencia que não há fundamento técnico para a afirmação categórica, feita pela i. Fiscalização, de que as chamadas perdas não técnicas correspondem necessariamente a furtos de energia elétrica.

Pelo contrário, a agência reguladora — que é a autoridade competente para definir e monitorar a matéria — esclarece de forma expressa que tais perdas “têm origem principalmente nos furtos (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraudes (adulterações no medidor ou desvios), erros de leitura, medição e faturamento”, sendo apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas.

Causa estranheza que a i. Fiscalização tributária — sem competência técnica setorial e em desconformidade com o órgão regulador — tenha tomado como verdade absoluta que toda perda não técnica equivale a furto. A própria ANEEL reconhece que a perda pode decorrer de erros de leitura, de medição ou de faturamento, situações em que há efetiva circulação e consumo da energia, mas o correspondente valor não pôde ser faturado.

Trata-se, portanto, de fenômeno econômico-operacional de não faturamento da energia distribuída, e não de “subtração” do bem. Essa distinção é fundamental: o fato gerador de circulação ocorreu; o insumo foi efetivamente utilizado na atividade-fim da distribuidora; e a perda, longe de representar destruição ou inutilização, expressa apenas uma inconsistência de registro ou cobrança.

Em segundo lugar, a meu ver, a energia elétrica, diferentemente de bens corpóreos, não pode ser armazenada, retida ou recuperada fisicamente após o consumo.

Sua circulação é instantânea, contínua e irreversível: uma vez injetada na rede e entregue aos consumidores, a energia se dissipa, não havendo “estoque” passível de ser subtraído ou devolvido. Essa característica físico-econômica tem relevantes implicações jurídicas, pois a legislação do PIS e da COFINS, ao tratar de estorno de créditos nos casos de “furto”, “roubo” ou “inutilização de bens”, parte de uma lógica própria de bens tangíveis — cujo desaparecimento implica efetiva quebra da cadeia de circulação. No caso da energia elétrica, entretanto, o insumo foi utilizado, a operação ocorreu e o bem produziu seus efeitos econômicos.

Sob essa ótica, quando há perdas não técnicas, no meu entendimento, o que se verifica não é a subtração material do bem, mas a impossibilidade de que parte da energia injetada na rede seja corretamente registrada e faturada, ante a diversas causas detalhadas pela própria ANEEL.

Essa pluralidade de causas demonstra que a perda não técnica é um conceito estatístico-regulatório, e não uma tipificação penal de conduta. A ANEEL, ao delimitar o termo, reconhece que o fenômeno reflete a complexidade operacional da rede e as limitações do processo de medição e cobrança, não se restringindo ao furto.

Assim, entendo que é tecnicamente incorreto afirmar que o volume de energia não faturado é “furtado”. Na realidade, trata-se de energia efetivamente adquirida, transmitida, distribuída e consumida, cujo valor econômico não se converteu integralmente em receita pela concessionária, naquele momento, naquele mês, por razões que variam desde fraudes em medidores até falhas sistêmicas de medição ou impedimentos operacionais em áreas de risco.

A perda não técnica, portanto, não rompe a cadeia de circulação econômica: o insumo foi utilizado para o fim a que se destinava — a prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica.

Ocorre, assim, um fenômeno de não faturamento, que é jurídico e contábil, e não de desaparecimento do bem. Consequentemente, não há base legal para invocar o §13 do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, pois a hipótese de “furto” ali descrita pressupõe a inexistência de utilização do insumo e a perda total de sua função econômica, o que definitivamente não se verifica neste caso.

E, ainda que se admitisse, em caráter meramente argumentativo, a aplicação do conceito usual de “furto”, compreendido como a ruptura da circulação econômica do bem, a exclusão do crédito somente seria possível diante da certeza inequívoca de que a perda não técnica decorreu efetivamente desse evento.

No entanto, tal certeza não existe.

Ora, a própria definição regulatória evidencia que a perda não técnica é um conceito residual e não apenas o furto propriamente dito. Assim, não há base fática nem normativa para presumir, de forma generalizada, que a totalidade das perdas não técnicas corresponda a furtos de energia.

De toda forma, entendo que a energia circulou efetivamente, houve trânsito físico e utilização econômica do insumo, não havendo inutilização, destruição ou subtração que justifique o estorno do crédito.

Ainda, importa destacar que as distribuidoras, por força da Lei n.º 10.848/2004 e do Decreto n.º 5.163/2004, estão obrigadas a adquirir energia suficiente para atender 100% da demanda de sua área de concessão. O art. 2º, II, do Decreto é textual:

“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; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.828, de 2016)” O i. Professor Sérgio André Rocha enfatiza:

“40. Um aspecto que tratamos com detalhe no parecer anterior e que merece ser destacado aqui é o fato de que as concessionárias de energia têm um dever legal/contratual de adquirir energia suficiente para atender toda a sua área de concessão.

41. O artigo 2º da Lei nº 10.848/2004 deixa claro 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”, que deve ser observado, assim como as diretrizes estabelecidas nos parágrafos do artigo. No mesmo sentido é a regra prevista no inciso II do artigo 2º do Decreto nº 5.163/2004, que, de forma bastante explícita, estabelece que:

(...)

42. O próprio Decreto nº 5.163/2004 determina, em seu artigo 3º, 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”.

Assim, tem-se que a energia correspondente às perdas não técnicas não é uma liberalidade empresarial, mas uma obrigação regulatória imposta pela legislação setorial. A distribuidora deve contratar energia que inevitavelmente incluirá perdas (técnicas e não técnicas), sob pena de descumprir o dever de fornecimento contínuo e se sujeitas às sanções previstas em Lei, aspecto este que foi bem detalhado pelo i. Professor Sergio André Rocha em seu já citado parecer.

Merece relevo, ainda, que conforme o Relatório de “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição” – Edição 01/2021 da ANEEL, as perdas não técnicas, posteriormente, acabam por compor a tarifa e, assim, são efetivamente faturadas e tributadas.

Nesse sentido, o i. Professor Sérgio André esclarece:

“8. Os Efeitos Fiscais da Inclusão da Perda Não Técnica Regulatória na Tarifa de Energia 50. Como vimos, parte da PNT é recobrada na tarifa junto ao consumidor de energia elétrica, uma vez que reconhecida e cancelada pela ANEEL como perda. Para fins econômico-regulatórios, o tratamento desta perda é o mesmo atribuído às PT.

51. É preciso esclarecer, no entanto, que isso não significa que a inclusão da “perdas não técnicas regulatórias” na tarifa represente, para a distribuidora, que elas que teriam sido “reembolsadas” pelo consumidor.

52. Não é isso que se passa. Isto porque a Light não recebe um reembolso, mas sim auferir uma receita, com todas as consequências tributárias que deste fato decorrem. Com efeito, ao serem incluídos na tarifa, as PNTR submetem-se à incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS e da COFINS.

53. Ora, se o valor das perdas não técnicas regulatórias compõe a receita tributável das distribuidoras, não há razão para que seja feito o estorno do crédito de PIS e COFINS apurado sobre o valor da energia elétrica adquirido por elas, como veremos mais detalhadamente a seguir.” (grifos do original)

Assim, a própria estrutura tarifária já contempla e tributa essas perdas, sendo absolutamente incompatível a exigência de estorno de crédito. Tal estorno redundaria em bitributação e violação do princípio da não-cumulatividade, ao afastar o crédito sobre um insumo que compõe a base das contribuições.

Com efeito, a compreensão adequada do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS impõe a análise sistemática de suas normas à luz de sua finalidade constitucional e econômica, que é a de neutralizar o impacto do tributo ao longo da cadeia e evitar que ele se converta em custo na etapa seguinte de produção ou prestação de serviços.

A não-cumulatividade, nesse contexto, não constitui mera técnica de apuração contábil, mas verdadeiro princípio estruturante do regime das contribuições, de modo que qualquer restrição ao aproveitamento de créditos deve decorrer de previsão legal expressa e de interpretação estrita.

Ressaltei esse entendimento em Declaração de Voto no Acórdão n.º 3101-003.945, observando a necessidade da interpretação sistemática das normas, voltada à neutralidade econômica e à não-cumulatividade efetiva, sendo incabível a adoção de exegese que reduza o alcance dos créditos de forma contrária à finalidade do regime.

Embora o Acórdão n.º 3101-003.945 envolva contexto fático diverso, a mesma diretriz interpretativa se aplica ao presente caso e, assim, entendo que o Recurso Voluntário em análise exige que se rejeite uma interpretação do §13 do art. 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dissociada da realidade regulatória do setor elétrico, que levaria a um resultado incompatível com a própria razão de ser do regime não cumulativo.

Vale observar que, em caso idêntico ao do Acórdão n.º 3101-003.945, o Acórdão n.º 3101-004.084 consolidou a evolução do entendimento desta Turma, que, à unanimidade, deu provimento ao recurso do contribuinte na mesma matéria.

Entendo, desta forma, que a exclusão dos créditos, nessa hipótese, gera bitributação, pois o mesmo valor é tributado na etapa final, via tarifa, e desconsiderado na etapa anterior, via glosa fiscal. Tal distorção subverte o equilíbrio sistêmico da não-cumulatividade e transforma o tributo em custo irreversível, o que o regime buscou evitar.

Assim, considerando que:

1. A perda não técnica é inevitável e inerente à atividade regulada, não representando liberalidade empresarial nem fato equiparável a furto;
2. A energia circulou e foi consumida, não havendo quebra da cadeia de circulação;
3. O custo da perda é reconhecido na tarifa, compondo a base tributável de PIS/COFINS; e
4. O estorno pretendido pelo Fisco violaria o princípio da não-cumulatividade, ocasionando tributação em duplicidade.

Dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges