MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10280.735874/2022-50**
ACÓRDÃO	1402-007.705 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EQUATORIAL PARÁ DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUÇÃO COMO CUSTO.

As perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Sua natureza intrínseca à operação e o reconhecimento regulatório corroboram esta classificação. Por constituírem custo, sua dedutibilidade é integral e não está sujeita aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade aplicáveis às despesas. A energia perdida representa um custo efetivo para a distribuidora, sendo parte indissociável do processo de fornecimento de energia elétrica no contexto brasileiro. A glosa fiscal dessas perdas é, portanto, indevida e deve ser cancelada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e a ele dar provimento, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Sandro de Vargas Serpa (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 110-011.253, prolatado pela 1ª Turma/DRJ 10, em 17 de agosto de 2023, que julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário objeto do lançamento.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso e o complementarei adiante:

> "O interessado é sociedade prestadora de serviços de distribuição de energia elétrica nº Estado do Pará.
>
> A Fiscalização identificou que o contribuinte efetuou, durante os anos-calendário 2018, 2019 e 2020, a dedução fiscal de despesas com Perdas Não Técnicas (PNT) sem a observância dos requisitos necessários para tanto.
>
> As PNT decorrem de eventos tais como furtos de energia, erros de medição, de faturamento e outros.
>
> Em contraposição às PNT, temos as Perdas Técnicas (PT). As últimas estão relacionadas com a transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores, perdas nos núcleos dos transformadores e outras.
>
> Antes do início do procedimento fiscal que culminou no presente processo, o interessado foi intimado a detalhar o tratamento contábil e fiscal dados às PNT e às PT. Se desejava saber se as referidas perdas foram ou não deduzidas na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL). A resposta apresentada foi a seguinte (fl. 799):
>
> > *"A Companhia considera que as perdas não técnicas verificadas na distribuição de energia elétrica compõem o custo de sua atividade e, portanto, são integralmente dedutíveis, considerando sua natureza necessária, normal, usual e estritamente vinculada à sua atividade. Com isso, não há adição na base de cálculo do IRPJ e da CSL relacionada às perdas não técnicas.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ***A Companhia informa que realizou a comunicação das autoridades policiais competentes sobre a ocorrência de perdas não técnicas****, conforme comprovantes (Doc Comprobatório 003, 004 e 005), considerando a hipótese em que se entenda pela aplicação do artigo 376 do RIR/18." (Grifou-se.)*

A referida comunicação às autoridades policiais consta das folhas 590 a 610 (ano-calendário 2018), 612 a 622 (ano-calendário 2019) e 623 a 633 (ano-calendário 2020).

O entendimento fiscal em torno da matéria restou claro quando da adoção do Termo de Concessão de Prazo nº 3, constante das folhas 570 e 571. Repriso:

> *"Com respeito ao questionamento do sujeito passivo relativo ao item 1 do TIF-5, a Lei nº 4.506/1964 e o Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) assim preveem:*
>
> *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.*
>
> *(...)*
>
> *§ 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. (grifei)*
>
> *DECRETO Nº 9.580/2018 (RIR/2018)*
>
> *Art. 376. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial. (grifei)*
>
> *No que tange à necessidade de individualização dos autores dos delitos e da tempestividade para o encaminhamento da representação à autoridade policial, o Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689/1941, tomado como legislação subsidiária, assim estabelece:*
>
> *Decreto-Lei nº 3.689/1941*
>
> *Art. 38. Salvo disposição em contrário, o ofendido, ou seu representante legal, decairá no direito de queixa ou de representação, se não o exercer dentro do prazo de seis meses, contado do dia em que vier a saber quem é o autor do crime, ou, no caso do art. 29, do dia em que se esgotar o prazo para o oferecimento da denúncia. (grifei)*
>
> *Vê-se claramente, portanto, que o encaminhamento da representação à autoridade policial requer, antes, a identificação do autor (ou dos autores) do*

crime, sem o que fica prejudicada a abertura do competente inquérito. Após conhecidos os autores, o ofendido terá o prazo de seis meses para efetivar o encaminhamento, sem o que não poderá considerar as perdas como despesa dedutível.

IMPORTANTE: a legislação tributária trata como "queixa à autoridade policial"; a legislação penal trata como "representação". Juridicamente, enquanto a representação pode ser exercida, de forma direta, junto à autoridade policial, a queixa necessita ser ofertada em juízo. A "queixa" endereçada à polícia não é juridicamente uma queixa, mas sim uma representação/autorização para abertura de inquérito, o que não impede, porém, que o prazo decadencial previsto no artigo acima flua normalmente,"

O interessado discorda da posição fiscal. Confira-se (fls. 579 e 580):

"4. A Intimada esclarece que o artigo 38 do CPP é aplicável exclusivamente para as ações penais públicas condicionadas e para as ações penais privadas. O furto de energia elétrica não se enquadra nessas modalidades de ação penal, submetendo-se a ação penal pública incondicionada, que não depende de representação da vítima.

5. Sendo o furto de energia elétrica um crime previsto no artigo 155 do Código Penal, processado por meio de ação penal pública incondicionada2, o prazo de seis meses não pode ser considerado como aplicável ao caso da Intimada. O legislador penal e processual penal especificou as hipóteses em que um crime deve depender de representação da vítima para ser investigado e punido. O furto não está dentre essas hipóteses.

6. Diante disso, a Intimada, mais uma vez, solicita esclarecimento sobre a afirmação de que a documentação apresentada seria "inservível" dada a "generalidade" e o "lapso temporal entre os fatos e a denúncia", já que é, além de tempestiva, adequada à finalidade a que se propõe: comunicar as autoridades policiais sobre a ocorrência de furto de energia ocorrido no seu sistema de distribuição de energia elétrica.

7. Além disso, a Intimada, com o devido respeito, não compreendeu a distinção proposta na seguinte afirmação: a "queixa necessita ser ofertada em juízo", enquanto a "representação pode ser exercida, de forma direta, junto à autoridade policial". Considerando que não existe "queixa", sob a perspectiva técnica, a ser apresentada perante a autoridade policial (e não juiz), favor esclarecer qual seria a previsão legal dessa "queixa" indicada no TIF nº 5."

Frente às posições antagônicas acima, a autoridade tributária efetuou o lançamento do IRPJ e da CSL devidos em razão da dedução das PNT da base de cálculo dos referidos tributos. No auto de infração (fls. 640 a 680 – IRPJ e fls. 682 a 713 – CSL) restou consignado que o valor das PNT não havia sido adicionado do lucro líquido para fins da apuração do IRPJ e da CSL, nos termos do relatório fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

O relatório fiscal (fls. 791 a 804) indicou a infração às normas já citadas no presente relatório (quando referido o Termo de Concessão de Prazo nº 3), bem como a interpretação das citadas normas consoante o Parecer Normativo CST nº 50, de 9 de maio de 1973, e a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 23 de março de 2017. Do relatório fiscal, colho (fls. 800 e 801):

> *"g. Na análise da resposta enviada pelo sujeito passivo, a EMAC deduziu, em primeiro lugar, que, ao mencionar a existência das Notícias Crime, a EQUATORIAL PARÁ limita as suas PNT, em tais queixas, integral e exclusivamente, a furtos de energia elétrica, ou seja, aos denominados "gatos", no jargão popular, e não a outras possíveis causas, tais como os erros de medição ou de faturamento.*
>
> *h. Contudo, ao serem examinadas as comunicações da empresa à autoridade policial, a EMAC verificou que se tratava de atos meramente protocolares, formalizados, em todos os casos apresentados, uma única vez, para cada exercício ou ano civil. 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.*
>
> *i. 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. O que se busca com a determinação legal é a recuperação, na medida do possível, dos valores suprimidos. 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. Nem mesmo uma eventual menção de que a área de operação da concessionária possui níveis elevados de risco não afasta o requisito legal.*
>
> *j. Tomando por referência os esclarecimentos do Parecer Normativo CST nº 50/1973, considerado na fundamentação da mencionada SCI Cosit nº 03/2017, 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.*
>
> *k. 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. Isso é*

DOCUMENTO VALIDADO

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

l. 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, o que, convenhamos, seria um completo absurdo!"

A autoridade lançadora também tratou dos documentos encaminhados pelo interessado à autoridade policial. Confira-se (fl. 802):

"i. Os referidos documentos descrevem a metodologia adotada pela ANEEL para o cálculo das perdas totais (diferença entre a energia injetada na rede e a energia fornecida pela concessionária), das perdas técnicas (energia dissipada no sistema de distribuição devido a fenômenos da física) e das perdas não técnicas (diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas);

ii. Mencionam, vaga e genericamente, que a empresa vem sendo vítima de ligações clandestinas, sem dar qualquer norte à autoridade policial para que se iniciasse uma investigação;

iii. Mencionam, também de forma vaga e genérica, que em algumas regiões do Estado o furto de energia é superior à energia requerida em outras regiões, "o que demonstra a ausência de fiscalização do poder público". Não mencionam, sequer, em quais áreas e/ou em quais regiões o problema ocorre e que providências a empresa já adotou para, pelo menos, identificar as áreas/regiões onde essas perdas estariam ocorrendo. Em outras palavras, é como se alguém procurasse a autoridade policial e lhe dissesse: "acho que estou sendo roubado, mas não sei por quem e nem onde. Quero que descubra."

iv. Para finalizar, os documentos ainda afirmam que "fiscalizações rotineiras nas áreas de mais perdas técnicas poderão identificar bares, restaurantes, residências e outras localidades com o consumo irregular, coibindo a prática." Ou seja, além de, pelo menos, não identificar essas áreas de maiores perdas, a empresa ainda pretende que a autoridade policial execute o trabalho que, sem nenhuma dúvida, deve estar a cargo da própria empresa, pois diferentemente das perdas técnicas, as não técnicas dependem da eficiência e da gestão da empresa no combate a tais eventos. Ou seja, as perdas não técnicas se inserem nos custos gerenciáveis e estão exclusiva e diretamente vinculadas à sua gestão comercial."

DOCUMENTO VALIDADO

O auto de infração também operou a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSL, consoante os saldos apontados nos assentamentos fiscais.

A ciência do lançamento e dos diversos documentos que o acompanharam se deu nº dia 31 de outubro de 2022 (fl. 810).

Em 29 de novembro de 2022, o interessado apresentou sua impugnação ao lançamento (fl. 813).

Passo ao resumo das razões de defesa.

Inicialmente, o impugnante trata da existência de perdas na distribuição da energia elétrica. Consoante aponta, as perdas podem ter origem técnica ou comercial. As primeiras não são objeto do presente processo e são inerentes ao processo de transporte, transformação, tensão e medição da energia que circula pelas redes de transmissão. Já as perdas comerciais decorrem de furtos, erros de medição, erros no processo de faturamento e outros.

Esclarece, então, que a tarifa cobrada contempla as perdas incorridas. Dessa forma, a concessionária não sofre o impacto econômico das perdas, uma vez que recupera o valor por meio da tarifa cobrada. Assim, entende que todo o custo da energia adquirida deve ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Reclama, então, da superficialidade da acusação, preponderantemente formada pela transcrição de normas e de jurisprudência. Entende que não foram apontados os fundamentos para afastar a dedutibilidade do custo da energia elétrica referente às perdas não técnicas. Segundo conclui, a acusação estaria alicerçada no artigo 47, parágrafo terceiro, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Indica que irá sustentar a inaplicabilidade do referido dispositivo ao caso dos autos.

Apontou a juntada de três pareceres emitidos por juristas que concluem pela irregularidade do procedimento fiscal (fls. 875 a 1.018).

Por último, nessa parte introdutória, indica que "a autoridade lançadora cometeu inúmeros erros de cálculos". Não bastasse isso, "ignorou os efeitos de benefícios fiscais aplicados à Impugnante e considerou saldo incorreto de prejuízos fiscais e de base negativa de CSL".

Da inaplicabilidade do art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964

O contribuinte reclama da não indicação da norma em epígrafe no auto de infração.

No que diz respeito ao enquadramento legal, aponta a utilização de normas genéricas, que indicam a alíquota dos tributos exigidos ou a instituição da CSL, bem como a definição do conceito de lucro real. Também são citadas normas que

DOCUMENTO VALIDADO

Original

tratam de custos ou despesas indedutíveis e a aplicação das regras de apuração do IRPJ à CSL, entre outras.

Diante desse cenário, o impugnante entende que restou ferida a regra processual que exige a indicação da disposição legal infringida (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972). Faltaria certeza à fiscalização quanto ao fundamento jurídico da acusação, fato que acarretaria o descumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). O ato do lançamento seria carente de motivação.

Reclama, ainda, que a regra do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, só teria sido referida em trecho Relatório Fiscal.

Perdas não técnicas não implicam prejuízo

O reclamante indica que o artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, trata da existência de prejuízo, fato que não seria observado no caso dos autos. A tarifa cobrada pelo interessado cobre o valor da energia elétrica furtada. Como o interessado entende que o legislador usou o termo "prejuízo" no sentido de perda patrimonial, a regra não seria a ele aplicável, posto que não observado decréscimo patrimonial. Aponta os pressupostos para a aplicação da regra indicados no Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, em sua defesa ("existência de prejuízos em razão de...furto").

A perda deve, portanto, ser reconhecida para fins de apuração do lucro real, em razão das peculiaridades da atividade de distribuição de energia elétrica. Se assim não for, o efetivo prejuízo econômico advirá da impossibilidade de dedução do custo da energia furtada.

Perdas não técnicas não decorrem somente de furtos

Aponta que as perdas não técnicas podem derivar "furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.". Dessa forma, o lançamento seria nulo por falta de precisão e a norma do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, teria sido mal aplicada.

Contexto histórico e finalidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964

Segundo argumenta, quando da geração da norma, o cenário econômico não apresentava a complexidade e a diversidade dos dias atuais. O setor de energia elétrico era muito diferente. Naquela época, estava sendo criado a Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Havia sido instituído o Departamento de Arrecadação integrante do Ministério da Fazenda. Ainda não era utilizada a rede bancária para o recolhimento de tributos.

A regra do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, se dirigia a "atividades comerciais e industriais ordinárias, triviais", "não à atividade de distribuição de energia elétrica". Se qualquer pessoa pudesse alegar o fato furto para deduzir a despesa respectiva, "haveria espaço aberto para o cometimento de

DOCUMENTO VALIDADO

fraudes e sonegação, daí se exigir a queixa perante a autoridade policial, revestindo o fato narrado com o mínimo de credibilidade".

Hoje em dia a situação seria completamente distinta. Como o setor elétrico é "altamente regulado e fiscalizado, é incompatível com o propósito da restrição à dedutibilidade por tudo o que já foi visto até aqui". A Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) já exerce a fiscalização cabível, efetuando a mensuração das PNT e respectivo repasse tarifário. Refere atos da Aneel.

Conclui, então, que a exigência fiscal não tem fundamento legal, tendo em vista a interpretação por ele engendrada.

O lançamento não indica o fundamento legal da exigência da CSL

A regra do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, foi instituída quando inexistente a CSL. Se dirigia ao IRPJ. Não houve a indicação da extensão da regra à CSL. Faltaria, mais uma vez, motivação ao ato administrativo.

A improcedência da acusação fiscal

De início, o impugnante afirma que a "partir da transcrição de cada afirmação contida no TVF, já será possível compreender exatamente o que a autoridade lançadora pretende e quais são os seus equívocos" (fl. 1.082).

PNT: cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade

Indica que todo o gasto com a aquisição de energia elétrica compõe o custo da mercadoria vendida pelo interessado. Não se trata de uma despesa, mas de um custo inerente à atividade. Não se trata, portanto, de despesa.

Retoma os termos da SCI Cosit nº 3, de 2017, para afastar as conclusões da mesma em função de equívocos na interpretação dos termos do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, em face das atividades desenvolvidas pelo interessado. O ato faria diferenciação não lógica entre perdas técnicas e PNT. Ambas seriam inerentes ao negócio e necessárias à consecução dos seus objetivos sociais. Repriso (fl. 1.085):

> *"101. Além disso, as perdas não técnicas são obviamente usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da Impugnante, haja vista serem habituais, costumeiras e comuns à distribuição de energia elétrica. Insista-se: todas as distribuidoras de energia elétrica no Brasil apuram perdas não técnicas de energia. Trata-se de aspecto inerente ao desenvolvimento dessa atividade no nosso país."*

Se todas as distribuidoras de energia observam as PNT e a própria Aneel regulamenta tal fato, as PNT são gastos necessários, usuais e normais, atendendo os requisitos de dedutibilidade fiscal.

Somente uma leitura apressada da norma (art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1964) poderia sustentar que o furto não é necessário à manutenção da fonte produtora. Isso em uma leitura subjetiva. Indica que a norma que trata da

DOCUMENTO VALIDADO

elaboração e redação das normas (Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998) fixa que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida. Com base na doutrina, defende ser fundamental que o gasto seja necessário ao desenvolvimento da atividade empresarial para permitir a respectiva dedução fiscal. Isso de forma objetiva. E conclui (fl. 1.087):

> *"as perdas não técnicas atendem a todos os requisitos gerais de dedutibilidade na apuração do lucro real"*

PNT compõe o custo da energia adquirida

Reclama da autoridade fiscal que não se preocupou em analisar os critérios de dedutibilidade dos gastos com PNT. Ao contrário, simplesmente citou a SCI Cosit nº 3, de 2017. Tal ato não seria aplicável em função das PNT não gerarem prejuízo à impugnante. Não se constata, nº caso dos autos, o necessário binômio (indissociável) prejuízo e furto. Entende aplicável a regra do artigo 46, V, da Lei nº 4.506, de 1964 ("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;"). Cita um dos pareceres juntados em defesa da tese. Abraça a ideia de que as PNT dizem respeito a perdas inerentes e inevitáveis à atividade de distribuição de energia elétrica. Caso aplicável o art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, houve a apresentação de queixa Aponta que o requisito da apresentação de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência de casos de furto foi vencido. Foram apresentadas notícias-crime anuais. A autoridade lançadora desqualificou os documentos. Mais adiante, o interessado aponta incoerência fiscal, posto que a autoridade lançadora teria dito que as PNT decorrem de outros fatores que não furtos. Reprisa texto da folha

Caso aplicável o art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, houve a apresentação de queixa

Aponta que o requisito da apresentação de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência de casos de furto foi vencido. Foram apresentadas notícias-crime anuais. A autoridade lançadora desqualificou os documentos.

Mais adiante, o interessado aponta incoerência fiscal, posto que a autoridade lançadora teria dito que as PNT decorrem de outros fatores que não furtos. Reprisa texto da folha 800.

Reclama, também, que as notícias-crime não são atos meramente protocolares. Trata-se do ato protocolar e formal para deduzir o prejuízo decorrente de um furto (fl. 1.091). A vítima de um furto não pode fazer justiça pelas próprias mãos, motivo pelo qual foi requerido o socorro das autoridades policiais.

DOCUMENTO VALIDADO

Quando a autoridade lançadora analisa os termos da notícia-crime, o reclamante afirma que o auditor-fiscal atrai para si papel que não lhe cabe por falta de conhecimento técnico e competência legal. Se as autoridades policiais não pediram esclarecimentos extra, é certo que entenderam desnecessário.

Retoma o sentido do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, no entender do impugnante, para defender que visaria coibir fraudes, fato não verificado no caso dos autos. Dessa forma, a exigência dos autos seria ilegal.

Contesta, também, a alegada intempestividade das notícias-crime, uma vez que a vítima poderia agir em até oito anos, nos termos do artigo 155 do Código Penal. Logo as notícias crime foram apresentadas de forma tempestiva.

Quanto à individualização do fato criminoso, o impugnante defende que tal requisito não se faz necessário diante da lei penal. Assim, o lançador tributário não poderia exigir requisitos processuais penais que não existem. Cita pareceres juntados aos autos.

Refere, ainda, sua contrariedade à interpretação dada pela autoridade tributária quando afirma que a recuperação do bem furtado no mesmo período em que verificado o furto não daria ensejo à dedução da perda. Afirma que a autoridade tributária cria requisito de dedutibilidade do gasto.

Afirma, então, que o importante é haver a certeza da existência da perda. Isso permite a dedução fiscal do valor. Retoma o papel fiscalizatório da Aneel em torno das PNT e a interpretação finalística por ele dada aos termos do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964.

Passou a tratar de detalhes das intimações fiscais no curso do procedimento para indicar que a "autoridade lançadora já ensaiava a criação de requisitos sem base legal". Inclusive houve a indicação de norma penal inaplicável ao caso dos autos (art. 38 do Código de Processo Penal). Confira-se o protesto (fl. 1.100):

> *"164. Poucas coisas na vida são tão óbvias quanto a inaplicabilidade desse dispositivo legal ao presente caso: trata-se de previsão voltada a ações penais públicas condicionadas e ações penais privadas. Todavia, o furto de energia elétrica não se enquadra nessas modalidades de ação penal, submetendo-se à ação penal pública incondicionada, que não depende de representação da vítima."*

Conclui que o requisito da individualização não existe.

Ademais, não haveria "a indicação de nenhum fundamento legal no auto de infração para refutar as notícias de crime apresentadas pela Impugnante".

O interessado, passa, então, a defender a validade das notícias-crime apresentadas.

Defende que a Aneel já detém informações detalhadas a respeito das PNT. Dessa forma, seria desnecessário informar o fato às autoridades policiais. A regra

DOCUMENTO VALIDADO

do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, seria um requisito sem sentido.

Quanto ao teor genérico das informações prestadas às autoridades policiais, o impugnante entende que revelam falta de conhecimento da autoridade tributária a respeito do setor elétrico. Seria impossível a identificação de todas as irregularidades (ruas, avenidas, alamedas etc.).

Somente seria viável a indicação de perdas regionais. Quando o impugnante é exitoso na identificação dos responsáveis pelo furto, efetua a cobrança do consumo não faturado. São muitos consumidores irregulares não identificados, de tal sorte que a exigência de individualização é, além de ilegal, impossível.

Refere, mais uma vez, os pareceres apresentados e sustenta que "cumpriu com todos os requisitos para assegurar a dedutibilidade das perdas não técnicas". Traça, então, comparação do furto de energia elétrica com o roubo de um veículo. Afirma que a fiscalização tributária estaria a exigir da vítima do último delito que identificasse o seu autor. Reprisa novos trechos dos pareceres.

Quanto à jurisprudência do Carf citada no trabalho fiscal, o interessado afirma que o empate, nos dias de hoje, conduziria ao êxito do contribuinte. Alinha, ainda, incorreções graves nas decisões.

O art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, não seria aplicável à CSL

Defende que a regra em epígrafe se dirige exclusivamente à apuração do IRPJ. Nada determinaria a aplicação da norma à apuração da CSL.

Defende que a regra constante do artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, ressalva a manutenção da base de cálculo e das alíquotas próprias da CSL. Em que pese a similaridade, as bases de cálculo não são idênticas. A regra indica que a opção pelo lucro real ou presumido relativamente ao IRPJ também é abraçada para fins da CSL. No caso do lucro real, as apurações trimestrais ou anuais seguem o mesmo raciocínio.

A CSL possui base de cálculo própria, a partir dos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Tal base não é afetada pelo artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964. Tal imposição causaria afronta ao princípio da legalidade.

DOCUMENTO VALIDADO

Do aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSL

Cerceamento do direito de defesa

Reclama da falta de esclarecimentos quanto ao contexto no qual teria se dado o aproveitamento indevido. Alega que não entendeu a acusação. Evoca o artigo 5º, LV, da Constituição Federal para exigir a informação necessária que permita a reação do acusado. No caso concreto, a informação teria sido genérica.

Da vinculação com o processo administrativo nº 10280.722536/2016-18

O reclamante informa que foi além e identificou a origem da questão. No passado, nº curso do processo em epígrafe, houve lançamento que impactou os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSL. Tal questão consta do referido processo que se encontra no Carf para fins de apreciação do recurso voluntário.

Mais adiante, detalha (fl. 1.110):

> *"210. Como demonstra a planilha abaixo (doc. 9), os valores apurados originalmente pela Impugnante em 2012 e 2013 compuseram o saldo de prejuízos fiscais e saldo negativo existentes em 1º de janeiro de 2018 e que foram consequentemente utilizados em compensações nos anos-calendários abrangidos pelo presente processo."*

Indica, então, que o afastamento da exigência constante do processo administrativo nº 10280.722536/2016-18 irá gerar a recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSL.

Isso tornará a exigência do presente processo sem sentido.

Diante desse cenário, requer o sobrestamento do presente processo. Repriso (fl. 1111):

> *"212. Em benefício da uniformidade de decisões e da eficiência processual, é recomendável que o sobrestamento do presente caso até que ocorra o julgamento definitivo da defesa apresentada pela Impugnante no PAF nº 10280.722536/2016-18. Tão logo seja proferida decisão definitiva restabelecendo os saldos de prejuízo fiscal e base negativa, deve naturalmente haver o cancelamento integral do lançamento tributário referente à suposta compensação indevida."*

Erros de cálculo

Subsidiariamente, aponta a existência de erros de cálculo no lançamento.

Não teria sido considerada qualquer compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL relativamente a todos os períodos de apuração objeto de lançamento. Já aduz que o êxito dele no julgamento do processo administrativo nº 10280.722536/2016-18 permitirá a compensação faltante. Indica seus cálculos nas folhas 1.044 a 1.052, bem como nas folhas 1.057 a 1.061.

DOCUMENTO VALIDADO

Indica erro na falta da aplicação do benefício fiscal concedido à pessoas jurídicas com empreendimentos em operação na Amazônia (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – Sudam). Não teria sido observado que a interessada fazia jus, como beneficiária, à redução de 75% do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração da atividade incentivada. Tal fato não foi considerado na exigência dos autos. Não se deseja o recálculo do lucro da exploração, mas a aplicação do benefício sobre o IRPJ lançado. Destaca as diferenças entre o lucro real e o lucro da exploração.

Aponta, então, os seus cálculos a respeito (fls. 1.114 a 1.117). Indica outros cálculos(complementares) nas folhas 1.057 e 1.061.

Por última, o interessado requer a correção do valor do incentivo fiscal relativo ao Programa Alimentação do Trabalhador (Pat). Tal programa permite a dedução de 15% dos valores gastos no âmbito do programa, limitado a 4% do IRPJ devido, desconsiderado o adicional do imposto.

Efetua cálculo relativo ao ano-calendário 2018 (fl. 1.118) e requer o aumento proporcional do benefício em função da exigência lançada em relação a todos os períodos. Indica os seus cálculos na folha 1.063, bem como nas folhas 1.057 a 1.061.

Culmina a sua petição com o seguinte pedido (fls. 1.119 a 1.121):

"Preliminarmente:

(i) Seja determinado o sobrestamento do presente caso até que ocorra o julgamento definitivo da impugnação apresentada pela Impugnante no PAF nº 10280.722536/2016-18, considerando que a acusação de aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL decorre diretamente da recomposição de saldos implementada pela autoridade lançadora nos autos daquele PAF;

(ii) Seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário em virtude da violação ao artigo 142 do CTN e do vício de motivação existente, considerando a manifesta inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, uma vez que: (ii.a) as perdas não técnicas não implicam "prejuízo" para a Impugnante, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas; (ii.b) as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos; (ii.c) o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas; e (ii.d) esse dispositivo legal é aplicável apenas à CSL, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência dessa contribuição;

DOCUMENTO VALIDADO

(iii) Seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário relativo aos ajustes nº aproveitamento de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSL, diante da impossibilidade de compreender os questionamentos formulados pela autoridade lançadora, prejudicando, consequentemente, o direito da Impugnante à ampla defesa;

Quanto ao mérito:

(iv) Seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, considerando:

(iv.a) a inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 ao caso, em linha com o item (ii) acima; (iv.b) a aplicação do artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964 e o cumprimento dos seus requisitos de dedutibilidade; (iv.c) o cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade estabelecidos na legislação do IRPJ; (iv.d) ainda que houvesse aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, houve cumprimento do seu requisito de dedutibilidade, qual seja a apresentação válida de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência das perdas não técnicas.

(v) Havendo o julgamento favorável à Impugnante nos autos do PAF nº 10280.722536/2016-18, seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário referente à suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL;

Subsidiariamente:

(vi) Sejam reconhecidos os erros de cálculo das exigências de IRPJ e de CSL, de modo que haja uma recomposição completa da apuração desses tributos, considerando;

(vi.a) a correta compensação de prejuízos fiscais e bases negativas;

(vi.b) os efeitos do aproveitamento do Benefício SUDAM; e

(vi.c) os efeitos do aproveitamento do Benefício PAT."

Por sua vez, a 1ª Turma/DRJ 10 julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário objeto do lançamento. A ementa da decisão segue transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

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.

DOCUMENTO VALIDADO

As perdas não técnicas somente 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 apresentada queixa dirigida à autoridade policial.

A queixa deverá individualizar a situação fática, não sendo admissível libelo genérico e vago, uma vez que imprestável para a identificação dos fatos criminosos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando o seguinte:

"II. DOS FATOS

II.A. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES PRATICADAS PELA RECORRENTE

4. A Recorrente é concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica no Estado do Pará. No âmbito do exercício de suas atividades, a Recorrente apura o IRPJ e a CSL pela sistemática do lucro real .

5. De forma resumida, a Recorrente adquire energia elétrica junto a comercializadores e geradores, a qual é injetada na rede de distribuição e levada a cada um dos consumidores.

6. Ocorre que nem toda a energia elétrica que é injetada na rede de distribuição pela Recorrente é entregue aos consumidores, havendo perdas nesse procedimento.

Conforme esclarecido didaticamente pela Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL"), "as perdas referem-se à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão (Rede Básica) e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais" 4 (grifado). Nos Procedimentos de Regulação Tarifária ("PRORET")5 , as perdas na distribuição de energia são divididas em duas espécies:

(i) **Perdas técnicas (não são objetivo de discussão neste processo**): relacionadas a fatores inerentes *"ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária"*. Decorrem, por exemplo, da dissipação da energia elétrica nas linhas de distribuição na forma de calor; e

DOCUMENTO VALIDADO

(ii) **Perdas não técnicas (são objeto de discussão neste processo):** também referidas como "perdas comerciais", representam *"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."*. São apuradas de forma residual, correspondendo à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas.

7. Os custos relacionados à energia elétrica que foi perdida são repassados, em termos monetários, aos consumidores por meio da tarifa cobrada pela distribuidora, no caso, a Recorrente. É exatamente o que prevê o Submódulo 7.1. dos PRORET, segundo o qual *"o custo regulatório – Receita Requerida ou Receita Anual – é obtido, respectivamente, nos processos de revisão ou de reajuste tarifário, sendo decomposto em diversos componentes tarifários que refletem nas funções de custo: Transporte, Perdas, Encargos e Energia comprada para revenda."* (grifado).

8. Em outros termos, a tarifa de fornecimento de energia elétrica cobrada pela Recorrente contém repasse das perdas incorridas, abrangendo tanto as técnicas como as não técnicas, nos limites fixados pelo órgão regulador. Como resultado, a Recorrente não incorre, efetivamente, em prejuízo/perda quanto à energia elétrica que for objeto de perdas não técnicas até o montante que recupera por meio da cobrança na tarifa de energia elétrica, conforme lhe garante o arcabouço legal.

9. Para que não haja dúvida quanto à questão, e que as perdas não técnicas são objeto de repasse tarifário, cabe recorrer aos esclarecimentos disponibilizados pela ANEEL sobre quem arca com tais perdas na prática:

> ***"O consumidor regular paga a conta de quem frauda ou furta energia?***
>
> ***Sim, o consumidor regular arca pela fraude ou furto de energia na sua tarifa.***
>
> *Entretanto, os valores regulatórios das perdas não técnicas, obtidos por critérios de eficiência, são normalmente inferiores aos valores praticados pelas concessionárias de distribuição. A regulação por incentivos adotada pela ANEEL, quando observada ineficiência da gestão da concessionária, limita o repasse das perdas não técnicas para a conta de energia." (grifado)*
>
> ***"Quem frauda ou furta energia elétrica prejudica os outros consumidores?***
>
> ***Sem dúvida. As fraudes e furtos de energia elétrica impactam o valor regulatório considerado na tarifa do consumidor regular**, apesar de o repasse de níveis menores serem estabelecidos por critérios de eficiência. A redução das perdas não técnicas pelas distribuidoras traz benefícios que vão além da redução desse item na tarifa, tais como a incorporação desses consumidores no rateio de todos os custos, a redução do consumo inconsciente ou perdulário e melhorias na qualidade do fornecimento."*

DOCUMENTO VALIDADO

10. Como se observa, as perdas não técnicas possuem uma natureza residual: compreendem todas as perdas que não são qualificadas como técnicas. Logo, existem inúmeras causas para sua ocorrência, inclusive furtos de energia elétrica.

11. Nesses casos, a Recorrente emprega todos os esforços possíveis – considerando sua condição de distribuidora de energia – para combater práticas criminosas. Obviamente, a Recorrente não detém poder de polícia ou competência para realizar investigações. Ainda assim, a Recorrente mantém um canal de disque-denúncia, realiza milhares de inspeções mensalmente para averiguar possíveis irregularidades e apresenta, regulamente, notícias-crime para que as autoridades policiais tenham conhecimento de irregularidades e tomem as providências legais cabíveis.

12. Sempre que uma ligação clandestina é constatada, a Recorrente toma todas as medidas necessárias para a sua regularização. Quando isso ocorre, inclusive, **deixa de haver perda não técnica** de energia. Afinal, se o infrator é identificado, há emissão de fatura relacionada à energia consumida irregularmente. Vale relembrar que perda não técnica, por definição, é energia não faturada.

13. Ainda assim, **é impossível identificar todas as hipóteses em que ocorrem perdas não técnicas,** relacionadas a furtos ou não, em todo o Estado do Pará, com sua área de 1.245.870,798 km2 , 144 municípios e 8,7 milhões de habitantes. Tanto é assim que a própria ANEEL admite que as perdas não técnicas sejam repassadas na tarifa de energia elétrica.

14. Por ora, importa destacar que toda a energia adquirida pela Recorrente compõe o custo de venda dessa mercadoria, **devendo ser consequentemente deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL. A existência de perdas não técnicas não implica indedutibilidade parcial desse custo, por falta de previsão legal e, a bem da verdade, por uma questão de coerência.**

15. Afinal, o repasse das perdas não técnicas na tarifa cobrada junto aos usuários implica majoração das receitas tarifárias obtidas pela Recorrente, devidamente oferecidas à tributação. Por consequência lógica, o custo referente à energia que tiver sido objeto de perdas não técnicas deve ser dedutível. De outra forma haverá uma receita tributária e um custo indedutível diretamente relacionados ao mesmo fato: a existência de perdas não técnicas.

16. Apesar dessa constatação evidente, a autoridade lançadora, como mencionado, questionou a dedutibilidade dos valores relativos às perdas não técnicas. De forma pouco esclarecedora e com fundamentos legais precários, a autoridade lançadora exigiu que a Recorrente adicione, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, valores referentes às perdas não técnicas. (...)

Conforme consta no auto de infração, as exigências fiscais dizem respeito a: (i) indedutibilidade das perdas não técnicas de energia elétrica e (ii) aparente utilização irregular de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL.

DOCUMENTO VALIDADO

18. No que se refere ao item (i), a acusação fiscal é integralmente pautada no artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, que estabelece requisitos para a dedutibilidade de *"prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto"*. No entanto, uma análise minimamente detida desse dispositivo legal revela a sua inaplicabilidade para o caso de perdas não técnicas de energia.

19. Além disso, causa surpresa que a autoridade lançadora nem sequer mencione o artigo 46 da Lei nº 4.506/1964, esse sim relacionado à dedutibilidade de custos para fins do IRPJ e da CSL (tal como o custo da energia adquirida pela Recorrente).

20. Diante da constatação de inúmeros equívocos no trabalho fiscal, a Recorrente apresentou impugnação administrativa em 29 de novembro de 2022, pleiteando o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário ou, ao menos, o reconhecimento da sua improcedência integral. A tabela abaixo resume as principais questões apresentadas na impugnação e que serão retomadas neste recurso voluntário: (...)

21. Ressalta-se, desde já, que todos os argumentos de mérito apresentados na impugnação administrativa foram amparados em pareceres técnicos emitidos por professores e estudiosos de renome, abaixo identificados: (...)

22. Em 17 de agosto de 2023, foi proferido o acórdão ora recorrido, por meio do qual a 1ª Turma da DRJ10 negou provimento à impugnação, mantendo as acusações fiscais apresentadas no auto de infração.

23. O presente recurso voluntário irá analisar detalhadamente cada consideração apresentada no acórdão para endossar o entendimento da autoridade lançadora, de modo evidenciar os equívocos da acusação fiscal e a existência de inúmeros argumentos de defesa que não foram devidamente analisados. Antes de passar para a análise detalhada, todavia, é oportuno destacar algumas questões preliminares relacionadas ao acórdão recorrido. (...)

37. Ao fim deste recurso voluntário, será possível concluir com certeza que as acusações fiscais são improcedentes e que o acórdão recorrido deve ser reformado, de modo que o lançamento tributário seja integralmente cancelado. É disso que se passa a tratar. (...)

III – DO MÉRITO

III.A – PRELIMINARMENTE: INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 47, PARÁGRAFO 3º, DA LEI Nº 4.506/1964 E CONSEQUENTE DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

38. Como mencionado, para sustentar que as perdas não técnicas são indedutíveis, a autoridade lançadora apresentou apenas o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 como fundamentos. No entanto, esse dispositivo legal é manifestamente inaplicável ao caso. Apesar dos inúmeros alertas antecipados pela Recorrente durante a fiscalização, a autoridade lançadora seguiu com a aplicação acrítica das previsões contidas no parágrafo 3º do artigo 47.

DOCUMENTO VALIDADO

39. Conforme detalhado na impugnação administrativa, a inaplicabilidade decorre dos seguintes aspectos:

> i. Inexistência de prejuízo: o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 é aplicado especificamente a "prejuízos" sofridos pelo contribuinte. No entanto, as perdas não técnicas não implicam "prejuízo" para a Recorrente, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas.;
>
> ii. Perda não técnicas não decorrem apenas de furtos: o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 é aplicado a "prejuízos" sofridos pelo contribuinte em virtude de "desfalque, apropriação indébita, furto". No entanto, as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos;
>
> iii. Interpretação histórica e teleológica: o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido em exigir comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que o Poder Público – por meio da ANEEL – já fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas; e
>
> iv. Inaplicabilidade para CSL: esse dispositivo legal é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSL.

40. A gravidade do equívoco cometido pela autoridade lançadora acaba por afastar qualquer liquidez ou certeza quanto ao lançamento tributário, descumprindo os pressupostos estabelecidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN") .

41. Nos termos desse dispositivo legal, a atividade administrativa do lançamento tributário tem como pressuposto a identificação da matéria tributária e do sujeito passivo. Não havendo certeza, por parte da própria fiscalização, quanto à fundamentação jurídica de suas acusações, é nítido que o lançamento tributário padece de vícios.

42. Diante desses argumentos, o acórdão entendeu que não haveria nulidade por considerar que não haveria cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Afinal, a Recorrente apresentou defesa rebatendo diversos pontos da acusação fiscal. No entanto, o argumento da Recorrente prescinde de discussão sobre cerceamento de direito de defesa. O que se propõe é o reconhecimento de um grave vício de fundamentação no lançamento tributário: o único fundamento legal para as exigências fiscais é inaplicável ao caso.

DOCUMENTO VALIDADO

43. Independentemente de gerar nulidade ou improcedência das acusações fiscais, é fato que o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 não pode ser aplicado às perdas não técnicas de energia, considerando a delimitação desse dispositivo legal e as peculiaridades dessas perdas. Esse tópico se dedicará a fundamentar essa afirmação e demonstrar que as objeções trazidas no acórdão não se sustentam.

III.A.1 – PERDAS NÃO TÉCNICAS NÃO IMPLICAM PREJUÍZO PARA A RECORRENTE

44. Na impugnação, sustentou-se que a inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, é evidente por uma razão bastante singela: esse dispositivo legal pressupõe a existência de prejuízo, mas a Recorrente não sofreu prejuízo ao incorrer em perdas não técnicas. Confira-se a redação do dispositivo: (...)

46. A acepção utilizada pelo legislador ao disciplinar a dedução fiscal do prejuízo por furto consiste na acepção de uso corrente e não técnico de prejuízo, ou seja, implica considerar prejuízo como dano no patrimônio material ou, ainda, perda de lucro, certo e positivo, que se deixou de obter. É preciso que tenha havido decréscimo no patrimônio jurídico do contribuinte, representativo da diminuição da base de cálculo do IRPJ.

47. Ocorre que a Recorrente recupera as perdas não técnicas via repasse tarifário (que representa receita tributável), nos termos da regulamentação do setor elétrico em vigor. No período da autuação, as perdas não técnicas apuradas segundo os percentuais definidos pela ANEEL (isto é, as perdas embutidas nas tarifas de energia) foram superiores às perdas não técnicas efetivamente verificadas (fls. 1.019/1.042).

48. Quer se dizer com isso que há uma perda da perspectiva regulatória, mas que não implica prejuízo (pressuposto do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964) em razão das particularidades das atividades da Recorrente: o valor das perdas não técnicas – dentro dos limites regulatórios – é embutido no valor da tarifa de energia elétrica cobrada de todos os consumidores.

49. Ou seja, a perda não técnica, apesar de se utilizar da nomenclatura de "perda", não é efetivamente uma perda. A energia que é objeto da perda não técnica compõe igualmente o custo da energia adquirida. Então, ter ou não perda não impacta no valor que a empresa gasta para obter energia.

50. As considerações da C. DRJ sobre esse ponto se limitam à transcrição da SCI COSIT nº 03/2017, seguida de explicações sobre a sua vinculação ao entendimento da COSIT e dos seguintes parágrafos: (...)

58. Seguindo o racional da C. DRJ, as perdas não técnicas causariam um prejuízo já que, sem as perdas não técnicas, o seu resultado "seria impactado positivamente". Essa não é a realidade.

DOCUMENTO VALIDADO

59. Caso as perdas não técnicas fossem diminuídas para 15%, a distribuidora que adquire 100 MWh passaria a faturar 85 MWh, perdendo apenas 15 MWh. No entanto, a ANEEL alteraria o patamar de perdas não técnicas homologadas, diminuindo o valor do repasse tarifário. Ou seja, em vez de repassar 20% de perdas não técnicas, haveria repasse de apenas 15%.

60. Os consumidores que adquiriram 85 MWh (valor faturado) continuariam a suportar o ônus da aquisição de 100 MWh. Logo, haveria mudança do valor pago por cada consumidor por MWh: R$ 1,29 (110 dividido por 85). Sem dúvida, diminuir as perdas não técnicas é benéfico aos consumidores de energia.

61. No entanto, da perspectiva da distribuidora não há alteração: a distribuidora continuará a receber R$ 110,00, resultado da multiplicação de R$ 1,29 (valor unitário da energia) por 85 (quantidade da energia faturada).

62. Nessa ordem de ideias, fica fácil perceber a incompatibilidade do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 – que trata de prejuízo – com a situação da Recorrente, distribuidora de energia elétrica que as repassa na tarifa mediante autorização da ANEEL, representando receita oferecida à tributação na apuração do IRPJ.

63. A propósito dos pressupostos para aplicação do parágrafo 3° do artigo 47 da Lei n° 4.506/1964, a posição das autoridades fiscais a respeito do referido dispositivo legal, constante do Parecer Normativo n° 50/19738 , citado como fundamento no TVF, está alinhada aos argumentos expostos pela Recorrente. Confira-se: (...)

64. Como se observa, o entendimento histórico das autoridades fiscais é no sentido de que, "não havendo efetivo prejuízo – como por exemplo, no caso de ter havido indenização ou estar o evento coberto por seguro", não se aplica o parágrafo 3° do artigo 47 da Lei n° 4.506/1964.

65. É exatamente o que sustenta a Recorrente: (i) não há prejuízo ou perda efetiva e permanente decorrente das perdas não técnicas, pressuposto necessário para atrair a aplicação do parágrafo 3° do artigo 47 da Lei n° 4.506/1964; e (ii) a sua dedução fiscal é preservada pelo fato de que há repasse tarifário das referidas perdas, que é tratado como receita tributável. (...)

68. Como se não bastasse, negar a dedutibilidade da parcela do custo relativo às perdas não técnicas gera uma outra distorção, já que toda a receita tarifária obtida pela Recorrente é oferecida à tributação. Ou seja, o entendimento adotado no acórdão conduz à tributação de uma receita, mas sem que seja assegurada a dedutibilidade de um custo diretamente a essa relacionado, distorcendo os pressupostos normativos de tributação da renda.

69. De todo modo, importa afastar a afirmação da C. DRJ de que o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 seria uma regra especial aplicável às perdas não técnicas. Ora, por tudo o que foi demonstrado até aqui, essa regra, por mais especial que seja, não se aplica ao presente caso. Isso porque o seu âmbito de

DOCUMENTO VALIDADO

aplicação exige que haja um prejuízo, inexistente no caso das perdas não técnicas experimentadas pela Recorrente.

70. Já com base nessa razão, é certo que o acórdão recorrido deve ser reformado, levando ao cancelamento integral das exigências fiscais, quer pela nulidade de um lançamento tributário pautado em dispositivo legal manifestamente inaplicável, quer pelo próprio equívoco da acusação fiscal.

III.A.2 – PERDAS NÃO TÉCNICAS NÃO DECORREM SOMENTE DE FURTOS

71. Na impugnação, a Recorrente também defendeu a inaplicabilidade do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 em virtude do fato de as perdas não técnicas não decorrerem exclusivamente de furtos.

72. Na realidade, conforme metodologia definida pela ANEEL, a identificação das perdas não técnicas parte de uma definição negativa: perdas não técnicas são a diferença entre perdas totais e perdas técnicas. Ou seja, acabam por abranger qualquer causa de perda que não seja técnica, dentre as quais "furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc.".

73. Por outro lado, o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 possui um âmbito de aplicação claramente delimitado: aplica-se aos casos de "prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto".

74. Ora, se as perdas não técnicas não são decorrentes apenas de furtos, como aplicar dispositivo legal especificamente relativo a furto para considerar que as perdas não técnicas, por completo, são indedutíveis? Obviamente, o procedimento adotado pela autoridade lançadora não é adequado: não há subsunção do fato à norma.

75. Se o dispositivo legal não é aplicável, já que as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, é nulo o auto de infração por vício de fundamentação.

76. No acórdão, a C. DRJ admitiu que as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, porém afirmou que a própria Recorrente teria circunscrito as perdas não técnicas por ela registradas aos casos de furto. Confira-se, por completo, o trecho do acórdão em que essa afirmação é apresentada: (...)

77. Como se pode observar, em nenhum momento a Recorrente "circunscreveu as perdas não técnicas por ele registradas aos casos de furto". Inclusive, é curioso notar que o trecho da resposta à fiscalização preparada pela Recorrente nem sequer utiliza da palavra "furto". O acórdão recorrido, com o devido respeito, falta com a verdade ao imputar à Recorrente a equiparação – equivocada – de que perdas não técnicas são sempre decorrentes de furtos.

DOCUMENTO VALIDADO

78. E, mesmo se a Recorrente tivesse "circunscrito" as perdas não técnicas a furtos, teria cometido um equívoco claro. Afinal, pela definição da própria ANEEL, perdas não técnicas não possuem uma causa específica: existe uma multiplicidade de fatores que levam a sua existência, sendo apenas um deles a ocorrência de furtos.

79. Nesse ponto, aliás, é possível observar a falta de conhecimento do acórdão quanto às particularidades do setor de distribuição de energia elétrica. Isso porque se apresenta uma crítica de que "não houve qualquer indicação ou comprovação de quais seriam as demais perdas não técnicas e os seus respectivos montantes" (fl. 1.143). Ora, a Recorrente não apresentou essa indicação porque essa indicação é impossível!

80. Insista-se: perdas não técnicas possuem uma natureza residual, correspondendo à diferença entre perdas totais e perdas técnicas (razões físicas relacionadas ao transporte de energia). Confira-se, novamente, o PRORET: (...)

83. A propósito, utilizando-se do artifício de lançar trechos descontextualizados e incorretos da resposta à fiscalização, o acórdão não enfrenta a questão principal: não sendo as perdas não técnicas decorrentes apenas de furto, o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 é inaplicável. Ora, não há alternativa senão a reforma do acórdão recorrido, com o reconhecimento da improcedência do lançamento tributário.

III.A.3 – O CONTEXTO HISTÓRICO E A FINALIDADE DO PARÁGRAFO 3º DO ARTIGO 47 DA LEI Nº 4.506/1964 ATESTAM A SUA INAPLICABILIDADE EM RELAÇÃO ÀS PERDAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

84. Na impugnação, a Recorrente argumentou, em mais de 20 parágrafos, a importância da análise do contexto histórico e da finalidade do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964. O acórdão da DRJ, entretanto, desconsiderou toda a argumentação da Recorrente com as considerações abaixo: (...)

86. Afirmar, genericamente, que o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 é uma "regra geral" ignora que o seu âmbito de aplicação não comporta as perdas não técnicas, conforme demonstrado nos tópicos anteriores. Além disso, indicar que não existem regras mais específicas para tratar da dedutibilidade das perdas não técnicas é ignorar argumentos trazidos na impugnação sobre a aplicação do artigo 46 da Lei nº 4.506/1964 – esse sim aplicável ao caso. (...)

106. Além da tributação das perdas não técnicas via repasse na tarifa de energia elétrica, a própria ANEEL exerce o papel de fiscalização e de cautela, homologando o repasse tarifário de perdas comerciais dentro de determinados referenciais estabelecidos pela legislação. Em outras palavras, as resoluções homologatórias fazem as vezes do inquérito policial como prova da legitimidade das alegações do contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

107. No caso da Recorrente, cabe ressaltar que a Resolução Homologatória nº 1.930/2015 fixou o repasse tarifário das perdas não técnicas para o período entre 2015 e 2018 (sendo 2018 abrangido pelo lançamento tributário) (fls. 1.019/1.027). Além disso, a Resolução Homologatória nº 2.588/2019 fixou os percentuais de perdas não técnicas a serem repassados nas tarifas de energia durante os anos de 2019 a 2022 (sendo 2019 e 2020 abrangidos pelo lançamento em discussão) (fls. 1.028/1.042). Confira-se: (...)

110. Por consequência, o lançamento tributário ora combatido – já que baseado nesse dispositivo – não possui fundamento legal, de forma que os créditos tributários correspondentes são desprovidos de liquidez e certeza. O cancelamento das exigências fiscais, portanto, é medida que se impõe.

III.A.4 – O LANÇAMENTO NÃO INDICA FUNDAMENTO LEGAL PARA EXIGÊNCIA DE CSL

111. Sustentou-se na impugnação que o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 trata textualmente de regras aplicáveis ao imposto de renda. Afinal, a CSL foi criada apenas décadas depois, em 1988, sem que haja qualquer previsão legal estabelecendo remissão normativa que estenda seus efeitos para essa contribuição social.

112. Apesar disso, a autoridade lançadora não se preocupou em justificar a razão pela qual considerou que as perdas não técnicas como sendo indedutíveis na apuração da base de cálculo da contribuição. (...)

116. Não há, como indica o acórdão, uma remissão legal implícita que automaticamente impõe a aplicação de todos os ajustes previstos na legislação do IRPJ para a CSL. Importa ver que o artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 trata tanto do IRPJ quanto da CSL. É nesse contexto que a referência ao artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 deve ser compreendida: o artigo 13 ressalva que outras previsões – pertinentes especificamente ao IRPJ – continuam válidas para a apuração do IRPJ. Apenas isso.

117. Quanto à CSL, aplicam-se somente os ajustes expressamente contemplados nos incisos do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995. Todavia, dentre os incisos do artigo 13, nenhum aborda questão minimamente relacionada às perdas não técnicas. Mais uma vez, verifica-se que a C. DRJ utiliza-se de dispositivos legais desconexos ao caso para tentar fundamentar sua posição.

118. Por certo, o racional defendido pela C. DRJ somente seria válido se houvesse lei estabelecendo que o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 é aplicável para a CSL.

Não existe lei contendo tal previsão.

119. Além disso, os parágrafos 38 e 39 da SCI nº 3/2017, citados pela C. DRJ, buscam apenas estender ajustes relativos ao IRPJ para a CSL sob o argumento de que a base de cálculo de ambos os tributos partiria do lucro contábil. Confira-se: (...)

DOCUMENTO VALIDADO

120. Obviamente, esse entendimento é equivocado. IRPJ e CSL, não obstante tomem como ponto de partida o lucro contábil, possuem bases de cálculo próprias e distintas.

121. De toda forma, em sede preliminar, basta reconhecer que o auto de infração não indica fundamento legal para tratar como indedutível, na apuração da CSL, a parcela do custo da energia objeto de perdas não técnicas. Por consequência, há outro vício de motivação no ato administrativo, que demanda o reconhecimento de sua nulidade e, assim, o cancelamento das exigências de CSL.

III.B – QUANTO AO MÉRITO: IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL

122. Seguindo a divisão proposta na impugnação administrativa, cabe agora apresentar razões de mérito específicas para o cancelamento do lançamento tributário.

III.B.1 – PERDAS NÃO TÉCNICAS SÃO INERENTES À ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA: CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE DO IRPJ (...)

III.B.2 – PERDAS NÃO TÉCNICAS COMPÕEM O CUSTO DA ENERGIA ADQUIRIDA: CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE DO ARTIGO 46 DA LEI Nº 4.506/1964 138. (...)

III.B.3 – CASO SE ENTENDA PELA APLICABILIDADE DO ARTIGO 47, PARÁGRAFO 3º, DA LEI Nº 4.506/1964: CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE, UMA VEZ QUE HOUVE APRESENTAÇÃO DE QUEIXA ÀS AUTORIDADES POLICIAIS (...)

III.B.4 – O ARTIGO 47, PARÁGRAFO 3º, DA LEI Nº 4.506/1964 NÃO É APLICÁVEL À CSL 206.

A impugnação sustentou que não há previsão legal que sustente o lançamento tributário referente à CSL. A questão é simples: o artigo 47 da Lei n° 4.506/1964 trata exclusivamente do IRPJ e não existe qualquer outro dispositivo na legislação tributária que determine a sua aplicação para a CSL. (...)

208. Apesar disso, a autoridade lançadora nem sequer se preocupou em fundamentar a exigência dessa contribuinte. Parece considerar óbvia a aplicação do mesmo tratamento relativo ao IRPJ à CSL, sem maiores explicações. O acórdão recorrido, por sua vez, apenas reitera considerações já refutadas nesta peça, no tópico III.A.5.

209. Não é necessário reapresentar esses argumentos. Basta relembrar o óbvio: a base de cálculo do IRPJ e da CSL são distintos, não havendo base legal para aplicar o parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 na apuração da CSL.

DOCUMENTO VALIDADO

210. Com isso, tendo em vista o princípio da legalidade em matéria tributária, constante do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e do artigo 97 do Código Tributário Nacional23, a ausência de previsão legal específica para a CSL afasta, sem qualquer outra consideração adicional, a exigência constante do lançamento tributário.

III.C – QUANTO AO SUPOSTO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSL

III.C.1 – VINCULAÇÃO COM O PAF Nº 10280.722536/2016-18 E A NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO EM RELAÇÃO AO PRESENTE PAF

211. Além das acusações relacionadas às perdas não técnicas de energia elétrica, a autoridade lançadora apresenta questionamentos sobre o suposto aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e base negativa de CSL.

212. Conforme tratado na impugnação administrativa, as acusações fiscais, nesse ponto, não são claras e não permitem o efetivo exercício do direito de defesa. Afinal, não houve explicação ou indicação da origem da divergência entre os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSL informados pela Recorrente e os valores considerados pela fiscalização.

213. A autoridade lançadora simplesmente indicou que "os saldos de Prejuízo Fiscal e de Base Negativa da CSLL a compensar eram os abaixo discriminados, segundo os relatórios anexos, emitidos pelo "eSAPLI - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL'" (fl. 804).

214. A Recorrente foi, então, forçada a formular conjecturas para que fosse possível se defender. Ao fazê-lo, constatou uma relação entre o presente caso e o PAF nº 10280.722536/2016-18.

215. Em resumo, esse PAF diz respeito a autos de infração de IRPJ e de CSL lavrados em face da Recorrente pela mesma autoridade lançadora, tratando do anos-calendário de 2012 e 2013. A discussão travada nesse caso é distinta daquela enfrentada no presente: sem base legal, houve tentativa de desconsiderar a contabilidade da Recorrente e arbitrar o seu lucro tributável.

216. Considerando que a Recorrente havia apurado prejuízos fiscais e bases negativas de CSL nesses anos-calendário, um dos impactos dos autos de infração lavrados no PAF nº 10280.722536/2016-18 foi a glosa dos respectivos saldos.

217. Vale notar que a Recorrente apresentou impugnação administrativa e, posteriormente, recurso voluntário nos autos deste PAF nº 10280.722536/2016-18. Atualmente, referido recurso encontra-se pendente de julgamento no CARF, já distribuído para a relatoria do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

218. Diante disso, a impugnação administrativa sustentou que o desfecho do presente processo está diretamente vinculado ao PAF nº 10280.722536/2016-18: quando a tentativa de arbitramento do lucro tributável da Recorrente for rechaçada, com cancelamento dos lançamentos tributários correspondentes, os

DOCUMENTO VALIDADO

seus saldos de prejuízos fiscais e bases negativas serão recompostos. Por consequência, não terá havido compensação indevida nos anos-calendário de 2019 e 2020.

219. Diante disso, o acórdão recorrido rechaçou a possibilidade de sobrestamento do presente processo, por entender pela inexistência de autorização legal nesse sentido no âmbito da DRJ. (...)

221. No caso, o procedimento fiscal anterior diz respeito ao PAF nº 10280.722536/2016-18 (anos-calendário de 2012 e 2013), que teve impacto em relação a "direito creditório" da Recorrente, isto é, ao saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL utilizados no período de apuração envolvidos no presente processo (anos-calendário de 2018 a 2020).

222. Desse modo, deve haver a vinculação do presente caso ao PAF nº 10280.722536/2016-18, em benefício da uniformidade de decisões e da eficiência processual. Afinal, afastando-se a autuação baseada no arbitramento do lucro, reestabelecem-se os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSL, convalidando automaticamente os montantes utilizados pela Recorrente e questionados pela autoridade lançadora. (...)

224. Por consequência, confirma-se a necessidade de vinculação do presente caso ao PAF nº 10280.722536/2016-18, nos termos do artigo 6º, parágrafo 1º, inciso II, do Anexo II do RICARF.

III.D – SUBSIDIARIAMENTE: ERROS DE CÁLCULO DA AUTORIDADE LANÇADORA

225. Como detalhado na impugnação administrativa, em decorrência das acusações fiscais, a autoridade lançadora preparou o anexo "VALOR A SER ADICIONADO AO LUCRO LÍQUIDO - PARTE 'A' LALUR E LACS" (fl. 785). Como já alertado, esse documento toma como base as informações sobre estorno de créditos de PIS e de COFINS em relação às perdas não técnicas para determinar o valor relativo a essas perdas em cada período de apuração.

226. Esse valor é tomado como base nos autos de infração para cálculo das exigências de IRPJ e de CSL. Todavia, após analisar as memórias de cálculo, a Recorrente identificou inúmeros erros. O acórdão recorrido, no entanto, refutou genericamente todos os apontamentos trazidos na impugnação administrativa a esse respeito. É do que se passa a tratar.

III.D.1 – ERRO NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSL

227. Objetivamente, em virtude dos ajustes quanto ao saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSL, a autoridade lançadora não considerou a compensação de qualquer prejuízo fiscal ou base negativa ao apurar as exigências de IRPJ e de CSL referentes ao ano-calendário de 2018. Confira-se, por exemplo, o auto de infração relativo ao IRPJ (fl. 643): (...)

DOCUMENTO VALIDADO

228. Todavia, caso a Recorrente obtenha êxito no julgamento do PAF nº 10280.722536/2016-18, haverá inquestionavelmente saldo de prejuízos fiscais passível de ser compensado até o limite de 30% do lucro real apurado após os ajustes impostos pela autoridade lançadora (glosa da dedutibilidade de perdas não técnicas). Haverá, portanto, redução do valor das exigências de IRPJ.

229. Ou seja, o cancelamento dos autos de infração relativos ao PAF nº 10280.722536/2016-18 geram duas implicações para o presente caso: (i) afasta a acusação de aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL, considerando que a Recorrente disporá de saldo suficiente para a utilização já realizada; e (ii) mesmo após a utilização já realizada pela Recorrente, continuará havendo saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL.

230. Logo, ainda que mantidas as acusações relacionadas às perdas não técnicas de energia, é certo que eventual exigência fiscal deve ser recalculada para refletir a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSL disponíveis.

231. Considerando que o acórdão não entendeu ser cabível sobrestamento do julgamento do presente caso, o argumento da Recorrente quanto a esse erro não foi analisado. No entanto, considerando a vinculação deste processo em relação ao PAF nº 10280.722536/2016-18, é necessário que a recomposição do saldo de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL eventualmente obtida pela Recorrente naquele PAF seja considerada por este E. CARF ao analisar o presente caso.

232. Como forma de evidenciar os ajustes propostos neste subtópico, a Recorrente reitera que houve apresentação de planilha indicando os saldos de prejuízos fiscais e de base negativa de CSL que deveriam ter sido considerados (fls. 1.043/1.052).

233. Portanto, subsidiariamente, requer-se a implementação dos referidos ajustes, com o cancelamento parcial das exigências fiscais.

III.D.2 – ERRO NA APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO SUDAM

234. Outro equívoco apontado pela Recorrente diz respeito ao cálculo do benefício de redução de 75% do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração, prevista no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2000 e aplicável à atividade incentivada desenvolvida na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (“SUDAM”).

235. Em síntese, a Recorrente sustentou que os ajustes propostos pela autoridade lançadora modificaram o valor do lucro real relativo aos anos-calendários 2018, 2019 e 2020. Obviamente, **tais ajustes não alteram o valor do lucro da exploração.** No entanto – e como será detalhado a seguir –, regras da própria RFB estabelecem que o valor do Benefício SUDAM a ser aproveitado **é afetado pelo valor do IRPJ devido (alíquota adicional).** Logo, se o valor do lucro real é majorado, aumenta-se o valor do IRPJ devido. Por consequência, **o valor do Benefício SUDAM é também afetado.** (...)

DOCUMENTO VALIDADO

240. Como se sabe, o lucro real e o lucro da exploração não são equivalentes em termos teóricos, considerando que apurados a partir de ajustes (adições e exclusões) distintos. Consequentemente, o lucro real e o lucro da exploração também não são equivalentes, em regra geral, em termos numéricos.

241. O lucro da exploração é apurado de acordo com ajustes específicos previstos no artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O cálculo do lucro da exploração da Recorrente não é impactado pela suposta indedutibilidade, para fins do lucro real, das perdas não técnicas.

242. Ainda assim, as peculiaridades do cálculo do Benefício SUDAM da Recorrente implicam ajustes ao valor do IRPJ exigido no auto de infração. (...)

244. Como se observa acima, o valor do IRPJ apurado (considerando alíquota base e alíquota adicional) foi de R$ 81.871.561,30 (R$ 49.137.336,78 mais R$ 32.734.224,52).

245. Esse valor foi submetido a três reduções: (i) primeiramente, quanto ao Benefício SUDAM, no valor de R$ 79.844.498,68, cujo cálculo será detalhado a seguir; (ii) em segundo lugar, relativamente ao Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT"), conforme será detalhado no tópico seguinte; e (iii) por fim, quanto ao Programa de Licença Maternidade. Como efeito prático dessas reduções, a Recorrente não apurou IRPJ a pagar no ano-calendário de 2018. (...)

247. Como se observa, o Benefício SUDAM autorizaria uma redução de R$ 79.844.498,68 do IRPJ devido. Esse cálculo é diretamente influenciado pelo valor do adicional do IRPJ: como bem se sabe, o entendimento histórico da Receita Federal é de que o valor do adicional passível de redução é sempre limitado ao valor do adicional apurado com base no lucro real.

248. Ocorre que a lavratura do auto de infração majorou o valor do IRPJ a pagar, inclusive o valor do adicional. Como consequência, o Benefício SUDAM calculado com base no adicional passou a ser maior, isto é, tornou-se passível de gerar redução adicional no valor do IRPJ a pagar. (...)

249. Como se nota, a única alteração diz respeito ao valor do adicional passível de ser reduzido (linha "Adicional (10%)"). Não se trata, cabe insistir, de reapuração do lucro da exploração, mas de uma análise conjunta de todos os elementos que afetam a apuração tributária da Recorrente. Tanto é assim que o valor do lucro da exploração continua rigorosamente o mesmo (linha "lucro da exploração com redução de 75%").

250. Assim, assumindo a majoração do lucro real do ano-calendário de 2018 em virtude da suposta indedutibilidade das perdas não técnicas (acréscimo de R$ 569.791.212,77 à base de cálculo desse período, conforme fl. 785) e a necessidade de considerar o Benefício SUDAM (e o PAT, em linha com o subtópico seguinte) na apuração do IRPJ exigido, o cenário seria o seguinte: (...)

DOCUMENTO VALIDADO

251. Em síntese, o racional aqui defendido pode ser colocado da seguinte forma simplificada: (i) o Benefício SUDAM representa redução do IRPJ devido, de modo que (ii)havendo majoração do IRPJ devido, (iii) há aumento do valor do Benefício SUDAM. Simples assim.

252. Insista-se: não se trata de recálculo do valor do lucro da exploração, como incorretamente apontado no acórdão recorrido.

253. Cabe notar que a cobrança de IRPJ trazida no auto de infração para o ano calendário é de R$ 142.447.803. Em outras palavras, a forma parcial e simplificada a partir da qual a autoridade lançadora calculou o IRPJ gerou uma majoração indevida da exigência fiscal. É necessário que esse equívoco seja reparado por este E. CARF. (...)

255. Assim, na remota hipótese em que mantido o entendimento acerca da indedutibilidade das perdas não técnicas, deve haver, ao menos, haver a reforma do acórdão recorrido para que haja o cancelamento parcial das exigências fiscais, conforme apontado acima.

III.D.3 – ERRO NA APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO PAT

(...) 260. Consequentemente, com a majoração do IRPJ exigido nesse período de apuração em virtude das acusações fiscais, o valor do Benefício PAT também deve sofrer aumento. Afinal, o valor passível de ser reduzido será 4% de um valor de IRPJ maior do que originalmente considerado pela Recorrente. Em termos numéricos, a situação passa a ser a seguinte: (...)

261. Novamente, cabe ressaltar que o ano-calendário de 2018 foi tomado como mero exemplo. A análise completa dos ajustes que deveriam ter sido considerados pela autoridade lançadora é detalhada nas fls. 1.062/1.063.

262. Diante desses argumentos, o acórdão limitou-se a indicar que a Recorrente não teria feito prova do direito à fruição do Benefício PAT. (...)

264. De todo modo, para que não paire dúvida quanto à validade dos argumentos da Recorrente, apresenta-se a aprovação do Ministério do Trabalho e Previdência quanto ao PAT implementado pela Recorrente (doc. 3).

265. Logo, na remota hipótese em que não acatados os argumentos principais da Recorrente, deve, ao menos, haver o recálculo das exigências de IRPJ, de modo a refletir o Benefício PAT.

IV – DO PEDIDO

266. Diante do exposto, requer-se a esse E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento integral do presente recurso voluntário, para que seja reformado o v. acórdão recorrido, de modo que:

DOCUMENTO VALIDADO

Preliminarmente:

(i) Seja reconhecida a vinculação do presente processo em relação ao PAF nº 10280.722536/2016-18, considerando que a acusação de aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL decorre diretamente da recomposição de saldos implementada pela autoridade lançadora nos autos daquele PAF;

(ii) Seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário em virtude da violação ao artigo 142 do CTN e do vício de motivação existente, considerando a manifesta inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, uma vez que: (ii.a) as perdas não técnicas não implicam "prejuízo" para a Recorrente, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas; (ii.b) as perdas não técnicas não decorrem apenas de furtos, de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos; (ii.c) o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas; e(ii.d) esse dispositivo legal é aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSL;

Quanto ao mérito:

(iii) Seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, considerando: (iii.a) a inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 ao caso, em linha com o item (ii) acima, caso não reconhecida enquanto causa de nulidade do lançamento; (iii.b) a aplicação do artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964 e o cumprimento dos seus requisitos de dedutibilidade; (iii.c) o cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade estabelecidos na legislação do IRPJ; (iii.d) ainda que houvesse aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, houve cumprimento do seu requisito de dedutibilidade, qual seja a apresentação válida de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência das perdas não técnicas.

(iv) Havendo o julgamento favorável à Recorrente nos autos do PAF nº 10280.722536/2016-18, seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário referente à suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL;

Subsidiariamente:

(v) Sejam reconhecidos os erros de cálculo das exigências de IRPJ e de CSL, de modo que haja uma recomposição completa da apuração desses tributos, considerando; (v.a) a correta compensação de prejuízos fiscais e bases negativas;

DOCUMENTO VALIDADO

> (v.b) os efeitos do aproveitamento do Benefício SUDAM; e (v.c) os efeitos do aproveitamento do Benefício PAT.
>
> 267. Por fim, protesta-se pelo direito de realizar sustentação oral quando do julgamento do presente recurso voluntário

Após a interposição do recurso voluntário, às e-fls. 1631-634, a Recorrente carreou aos autos parecer sobre a questão discutida nos autos, emitido pelo Professor Ricardo Mariz de Oliveira em que, a partir de uma análise aprofundada da legislação aplicável, em que o doutrinador concluiu que as perdas não técnicas de energia devem ter sua dedutibilidade assegurada no caso da Recorrente.

Ante a juntada do parecer o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência à Unidade de Origem (Resolução nº 1402-001.870, em 10 de dezembro de 2024, e-fls. 1807-1838), a fim de que o representante da PGFN fosse intimado para que, caso entendesse necessário, manifesta-se acerca do referido parecer.

Devidamente cientificada, a PGFN, às e-fls. 1547-1548, alegou que o parecer, feito não tem o condão de infirmar as conclusões acima, baseadas na legislação aplicável ao caso e suas peculiaridades fáticas e probatórias e concluiu que *"no presente caso, é aplicável o art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, para a dedutibilidade das perdas não técnicas exclusivamente relacionadas aos furtos de energia elétrica, pois os demais valores de perdas não técnicas são indedutíveis.*

Instada a se manifestar a respeito, a Recorrente, às e-fls. 1609-1634 requereu a consideração e valoração do parecer do Professor Ricardo Mariz de Oliveira como subsídio técnico relevante para o deslinde da controvérsia, especialmente quanto à (in)aplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º da Lei nº 4.506/64 às perdas não técnicas de energia elétrica.

Destacou, também, a necessidade de observar o conteúdo específico da acusação fiscal formulada pela autoridade lançadora no presente caso, desconsiderando-se os questionamentos formulados pela d. PGFN que extrapolam os limites da autuação.

Além disso, a Recorrente reiterou a necessidade de análise e a manifestação acerca dos impactos da decisão proferida no processo nº 10280.722536/2016-18 no contexto da acusação específica e individualizada sobre utilização indevida de PF e BNCSL.

Por fim, às e-fls. 1644-1672, a PGFN veio novamente aos autos reiterando o pedido para que ao recurso voluntário fosse negado provimento.

Após, os autos retornaram a este Tribunal.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de auto de infração lavrado para exigir IRPJ e CSLL, resumidamente, pelo fato de a fiscalização entender que (i) As perdas não técnicas de energia elétrica não seriam dedutíveis; e (ii) Prejuízos fiscais e bases negativas de CSL teriam sido utilizados indevidamente pela Recorrente.

Fazendo uma retrospectiva dos fatos, de acordo com o constante no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente tem como atividade principal a distribuição de energia. Ou seja, adquire energia elétrica dos geradores e as distribui para o consumidor final. Nessa atividade, a Recorrente incorre em perdas, ou seja, parte da energia adquirida não é vendida ao consumidor final.

Essas perdas se devem à dissipação de energia térmica no processo de transporte ("**perdas técnicas**") e também a outros tipos de perdas, tais como furto (ligação clandestina, desvio direto da rede), fraude de energia (adulterações no medidor), popularmente conhecidos como "gatos", erros de medição e de faturamento (**"perdas não técnicas**").

A Autoridade Fiscal entendeu que as PNT, por não serem inerentes à atividade da empresa, não podem ser consideradas custos. A dedutibilidade como despesa operacional, conforme art. 47, § 3º da Lei nº 4.506/1964, exige a comprovação do prejuízo, a imputação da autoria a terceiros e a existência de queixa/representação criminal tempestiva e com individualização dos fatos.

Segundo a autoridade fiscal, essa dedução não pode ser admitida, pois "*a energia elétrica correspondente às perdas não técnicas (PNT), decorrentes de eventos tais como furtos de energia, erros de medição, de faturamento, etc. - por não se considerarem que tais PNT sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica -, a parcela da energia adquirida correspondente a tais PNT não poderá integrar o custo dos serviços prestados".*

Ou seja, para a fiscalização, tais valores não correspondem a custo, uma vez que as perdas não-técnicas são derivadas de fatores externos, alheios à natureza do bem e da atividade. Não se trata de um gasto obrigatório às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia, tendo relação direta com a gestão comercial da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

A autoridade fiscal deixou, também, consignado, portanto, que as "perdas não técnicas" são, regra geral, despesas indedutíveis. Apenas as despesas decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto são admitidas como dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos os requisitos insertos no art. 47, § 3º da Lei nº 4.506/1964, o que não se observou *in casu.*

Nesse contexto, nos termos do TVF, a Recorrente supostamente teria deduzido, indevidamente, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, valores classificados como "perdas não técnicas" na atividade de comercialização de energia elétrica. Registre-se que, além da dedução indevida das perdas não-técnicas decorrentes da atividade de distribuição de energia elétrica, a autoridade fiscal identificou que a Recorrente compensara indevidamente valores relativos a prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, apontado corretamente o saldo.

Dessa forma, foi lavrado auto de infração lavrado para a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, referente aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, totalizando crédito tributário de IRPJ no valor de R$ 832.203.666,77 e de CSLL no valor de R$ 329.782.155,48.

Ademais, a autuação também levou em consideração a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL, consoante saldos apontados nos assentamentos fiscais.

Em síntese, as exigências fiscais dizem respeito a: (i) indedutibilidade das perdas não técnicas de energia elétrica e (ii) aparente utilização irregular de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Destacando, como já dito, que a acusação fiscal é integralmente pautada no artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, que estabelece requisitos para a dedutibilidade de "prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto".

Por ocasião da impugnação, a Recorrente pontuou vários argumentos que, em sua visão, acarretariam o cancelamento do auto de infração. Reproduzo adiante, quadro elaborado pela Recorrente com o resumo de suas alegações:

DOCUMENTO VALIDADO

Argumento apresentado na impugnação	Item	Fls. do PAF
Preliminarmente: nulidade do lançamento tributário em virtude de deficiência de fundamentação, considerando a inaplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 às perdas não técnicas de energia, pelas razões abaixo indicadas:	III.A	1.071/1.082
• Perdas não técnicas não implicam prejuízo para a Recorrente	III.A.2	1.074/1.076
• Perdas não técnicas não são decorrentes somente de furtos	III.A.3	1.076/1.077
• O contexto histórico e a finalidade do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 atestam a sua inaplicabilidade em relação às perdas não técnicas na distribuição de energia elétrica	III.A.4	1.077/1.082
• TVF não indica fundamento legal para exigência de CSL	III.A.5	1.082
Perdas não técnicas são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica: cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade do IRPJ	III.B.1	1.083/1.087
Perdas não técnicas compõem o custo da energia adquirida: cumprimento dos requisitos de dedutibilidade do artigo 46 da Lei nº 4.506/1964	III.B.2	1.087/1.090
Ainda que se entenda pela aplicabilidade do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, houve cumprimento dos requisitos legais de dedutibilidade, uma vez que a Recorrente apresentou notícia crime às autoridades policiais	III.B.3	1.090/1.106
O artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964 não é aplicável à CSL	III.B.4	1.106/1.108
Houve cerceamento do direito de defesa da Recorrente com relação à acusação de aproveitamento indevido de prejuízo fiscal e base negativa de CSL: a autoridade lançadora não é minimamente clara quanto a esse ponto	III.C.1	1.109/1.110
Existe vinculação do presente processo com o PAF nº 10280.722536/2016-18, considerando que o ajuste no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL são decorrência de auto de infração lavrado naquele PAF	III.C.2	1.110/1.111
Erro de cálculo da autoridade lançadora na compensação de prejuízos fiscais e base negativa de CSL	III.D.1	1.112/1.113
Erro de cálculo da autoridade lançadora na aplicação do benefício SUDAM	III.D.2	1.113/1.117
Erro de cálculo da autoridade lançadora na aplicação do benefício PAT	III.D.3	1.117/1.119

O acórdão ora recorrido, por meio do qual a 1ª Turma da DRJ10 negou provimento à impugnação, mantendo as acusações fiscais apresentadas no auto de infração.

Inconformado, a Recorrente interpôs recurso voluntário ratificando as alegações aduzidas na impugnação e rebatendo os fundamentos da decisão de piso, cujos argumentos podem ser assim sintetizados:

(i) preliminarmente, a nulidade do lançamento tributário em virtude da violação ao art. 142 do CTN e do vício de motivação existente, considerando a manifesta inaplicabilidade do art. 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64;

(ii) no mérito:

(a) as perdas não técnicas caracterizam custo, de modo que aplicável o art. 46 da Lei nº 4.506/64, com o cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade, em especial o previsto em seu inciso V;

(b) as perdas não técnicas não implicam prejuízo para a recorrente, uma vez que há repasse tarifário de tais perdas, além do que, tais perdas não decorrem apenas de furtos,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de modo que o dispositivo legal não compreende por completo a situação fática tratada nos autos;

(c) o histórico e a finalidade do dispositivo legal confirmam que não há sentido na exigência de comunicado às autoridades policiais no caso de perdas não técnicas, uma vez que a própria ANEEL fiscaliza e homologa o repasse tarifário dessas perdas;

(d) acaso aplicável o art. 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64, houve o cumprimento do seu requisito de dedutibilidade, qual seja, a apresentação válida de notícia-crime às autoridades policiais sobre a ocorrência das perdas não técnicas e que a limitação normativa para a dedução seria aplicável apenas ao IRPJ, sendo que a autoridade lançadora não apontou qualquer fundamento legal para justificar a exigência da CSLL;

(e) havendo o julgamento favorável à Recorrente nos autos do PAF nº 10280.722536/2016-18, seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário referente à suposta compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL; e

(f) sejam reconhecidos os erros de cálculo das exigências de IRPJ e de CSLL, de modo que haja uma recomposição completa da apuração desses tributos, considerando a correta compensação de prejuízos fiscais e bases negativas; os efeitos do aproveitamento do Benefício SUDAM; e os efeitos do aproveitamento do Benefício PAT.

PRELIMINARMENTE

DA JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A APRESENTAÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, vale destacar que é pacífico o entendimento deste Tribunal no tocante à possibilidade de apresentação documentos em sede recursal ou mesmo posteriormente ao recurso voluntário, em observância aos princípios da verdade material, da racionalidade, da formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal.

Inclusive, já decidi neste sentido:

> **"**RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972." (Acórdão nº 1003-004.222, Data da Sessão: 18/01/24)

Assim, como o objetivo do parecer, juntado aos autos, é analisar se o custo da energia elétrica que é objeto de perdas não técnicas deve, ou não, ser deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, entendo que não razão para não aceita-lo e considera-lo na prolação da decisão.

DOCUMENTO VALIDADO

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Ademais, a Recorrente alegou a nulidade do lançamento tributário em virtude da violação ao art. 142 do CTN e do vício de motivação existente, considerando a manifesta inaplicabilidade do art. 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64.

Como se trata de reprodução da alegação de nulidade inserta na impugnação e por entender que decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

> "Da inaplicabilidade do art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964
>
> Quanto às nulidades, entendo que o processo administrativo contempla regra clara a respeito dos casos em que se verifica a nulidade. Repriso os artigos 59, 60 e 61 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:
>
> *"Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*
>
> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*
>
> *Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade."*
>
> A regra constante do artigo 59 contempla, a meu juízo, a bifurcação inerente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF), dividido em duas fases: a inquisitória e a processual.
>
> Na primeira, a autoridade administrativa investiga a existência de fatos tributáveis e, caso os identifique, lavra o lançamento do tributo devido, tudo sob a égide do princípio inquisitório. É o regramento constante dos artigos 7º ao 13 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DOCUMENTO VALIDADO

Na segunda, frente ao lançamento, o sujeito passivo pode discordar da exigência por via da impugnação, inaugurando o processo propriamente dito. O processo contempla a dinâmica por meio da qual se colocará fim à lide ou ao litígio, que é o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um e a resistência de outro. Nessa segunda fase, vigem os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. É o regramento que tem início no artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, que destaca "A impugnação da exigência instaura **a fase litigiosa** do procedimento". Não há processo, rigorosamente falando, sem que exista o litígio.

Feita essa digressão, retomo os termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, para externar que a interpretação do referido artigo deve ser efetuada à luz da distinção acima esmiuçada (procedimento inquisitório X processo).

Assim, quando a norma (art. 59) trata de despachos e decisões, está focada no processo. O vocábulo decisão é utilizado no Decreto nº 70.235, de 1972, em referência ao processo inaugurado com a impugnação, como, por exemplo, no artigo 42 do referido diploma legal. Já o despacho, na linguagem jurídica, significa uma decisão da autoridade em resposta a uma petição. É o caso, por exemplo, do despacho que decide pela realização ou não de uma diligência ou perícia, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Já os atos e termos referidos no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não estão referidos ao processo especificamente. Dizem respeito tanto ao processo quanto à fase inquisitória do procedimento.

Releva destacar a importância do artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Isso decorre da delimitação dos casos em que é possível a declaração da nulidade. Atos e termos somente são nulos quando lavrados por pessoa incompetente. Despachos e decisões são nulos quando proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Afora tais hipóteses, não há previsão para a declaração de nulidade, mas para o saneamento das irregularidades (art. 60).

No caso dos autos, entretanto, não verifico qualquer cerceamento do direito de defesa. A autoridade lançadora apontou as normas infringidas nos autos de infração (fls. 640 a 714) e no relatório fiscal (fls. 791 a 805). O impugnante teve ciência desses elementos, bem como diversos outros, quando da efetivação do lançamento em 31 de outubro de 2022 (fl. 810). Destaco a indicação do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964, do artigo 376 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, do Parecer Normativo CST nº 50, de 9 de maio de 1973, e da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 23 de março de 2017.

Entendo que os elementos acima referidos são suficientes para alicerçar a acusação e permitir a ampla defesa do acusado. Nesse contexto, não houve, a meu juízo, o alegado cerceamento de defesa".

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, do exame os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, extrai-se que, no tocante aos lançamentos, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa ao cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Além disso, não há o que se falar em falta de indicação de fundamento legal, o Relatório Fiscal informou que a infração se deu devido à falta de adição das perdas não técnicas de energia elétrica às bases de cálculos do IRPJ e CSLL, visto que essas perdas não contribuem para obtenção de receita, não podendo ser consideradas como intrínsecas às atividades de distribuição de energia elétrica.

Nos autos de infração estão informados os fundamentos legais (com os respectivos dispositivos) que levaram aos lançamentos, quais sejam: inobservância dos requisitos legais (prejuízos por prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, indedutíveis, por falta de instauração de inquérito trabalhista ou de apresentação de queixa perante a autoridade policial), custos e despesas operacionais não comprovados (prejuízos por prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, indedutíveis, por falta de instauração de inquérito trabalhista ou de apresentação de queixa perante a autoridade policial).

Também restou consignado no auto de infração (e-fls. 640 a 680 – IRPJ e e-fls. 682 a 713 – CSLL) que o valor das PNT não havia sido adicionado do lucro líquido para fins da apuração do IRPJ e da CSL, nos termos do relatório fiscal.

O relatório fiscal (e-fls. 791 a 804) indicou a infração às normas, bem como a interpretação das citadas normas consoante o Parecer Normativo CST nº 50, de 9 de maio de 1973, e a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 23 de março de 2017. Por fim, auto de infração, ainda, operou a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSL, consoante os saldos apontados nos assentamentos fiscais, com a devida fundamentação legal.

Portanto, não merece razão o contribuinte ao afirmar vicio de motivação, já que todos as infrações e seus respectivos fundamentos legais estão presentes tanto no auto de infração, bem como explicados no Relatório Fiscal.

No processo administrativo podemos observar que a Administração Pública claramente respeitou os princípios do contraditório e da ampla defesa, afastando qualquer hipótese de nulidade do lançamento relativa ao cerceamento de defesa da Recorrente. Outrossim, no processo constam planilhas e tabelas que são bem claras ao apontar os motivos do lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

Como se percebe, o fato que conforma o litígio está delineado de forma direta nos quadros presentes nos autos e citados no Relatório de Fiscalização. Assim, não há a alegada falta de motivação invocada pela contribuinte na alegação de nulidade do ato administrativo.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento.

MÉRITO

Segundo o que já foi sobejamente demonstrado, a principal discussão no presente processo diz respeito às denominadas "Perdas Não Técnicas", por parte das concessionárias de energia elétrica. Para a autoridade fiscal, a dedução dos referidos valores na apuração do IRPJ e da CSLL somente poderia ser permitida se atendidos os requisitos estabelecidos no art. 364 do RIR/99, cujo teor se reproduz:

> Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e 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 1964, art. 47, § 3º).

A par disso, com base na Solução de Consulta Interna Cosit nº 03, de 2017, entendeu que os referidos valores não poderiam integrar o custo da energia elétrica adquirida para fins de determinação do Lucro Real, visto que tais perdas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelo Contribuinte, ou seja, não estão relacionadas à fabricação, ao transporte ou ao manuseio da energia elétrica, conforme expresso no art. 291 do RIR/99. *In verbis*:

> 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;

A Recorrente, por sua vez, sustenta que as denominadas "Perdas Não Técnicas" se enquadrariam no conceito de despesas necessárias estabelecido no art. 299 do RIR/99 d poderiam integrar o custo, com fundamento no art. 291 do RIR/99, acima transcrito.

E, finalmente, rejeitadas as hipóteses anteriores, a dedutibilidade de tais valores encontraria amparo no art. 364 do RIR/99, cujos requisitos, ao contrário do apontado pela autoridade fiscal e na decisão de primeira instância, teriam sido plenamente observados

Já o acórdão de piso manteve o lançamento sob o argumento principal de que 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.

DOCUMENTO VALIDADO

A dedutibilidade como despesa operacional, conforme art. 47, § 3º da Lei nº 4.506/1964, exige a comprovação do prejuízo, a imputação da autoria a terceiros e a existência de queixa/representação criminal tempestiva e com individualização dos fatos.

Ademais, para a autoridade julgadora, as perdas não técnicas somente 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 apresentada queixa dirigida à autoridade policial. Restou, ainda, consignado na decisão recorrida que a queixa deverá individualizar a situação fática, não sendo admissível libelo genérico e vago, uma vez que imprestável para a identificação dos fatos criminosos.

Por outro lado, segundo a Recorrente o repasse das perdas não técnicas na tarifa cobrada junto aos usuários implica majoração das receitas tarifárias obtidas pela Impugnante, devidamente oferecidas à tributação.

Por consequência lógica, o custo referente à energia que tiver sido objeto de perdas não técnicas deve ser dedutível. Assim, a Recorrente sustentou que as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Recorrente.

E mais, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Recorrente dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL.

Deste modo, como a Recorrente recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implicaria tributar a Recorrente duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

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

DOCUMENTO VALIDADO

Analisando os fatos e provas, entendo assistir razão à Recorrente. Explique-se.

A Recorrente exerce a distribuição de energia enquanto atividade principal, adquirindo energia elétrica dos geradores e distribuindo-a para o consumidor. No exercício dessa atividade, incorre em perdas, já que parte da energia adquirida não é vendida ao consumidor final e essas são decorrentes da dissipação de energia térmica no processo de transporte (denominado "perdas técnicas"). Além disso, pode incorrer em outros tipos de perdas ("perdas não técnicas"), como furtos através de ligação clandestina, desvio direto da rede, fraudes de energia, como alterações no medidor, erros de medição e de faturamento, entre outros.

Tais perdas não técnicas regulatórias constituem perdas razoáveis à luz da legislação fiscal, de modo que integrarão o custo da distribuição de energia elétrica. Logo, tais perdas 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.

Quanto a tal requisito (revisão do parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/64), a Recorrente notificou formalmente as autoridades competentes e requereu a instauração de inquérito policial (Docs. 003, 004 e 005 acostados à impugnação). A referida comunicação às autoridades policiais consta das folhas 590 a 610 (ano-calendário 2018), 612 a 622 (ano-calendário 2019) e 623 a 633 (ano-calendário 2020):



ILMO. DELEGADO DIRETOR DA DIVISÃO DE INVESTIGAÇÕES E OPERAÇÕES ESPECIAIS DA POLÍCIA CIVIL DO ESTADO DO PARÁ – DIOE/PA (R. Avertano Rocha, 417 - Campina, Belém/PA, 66823-120).

EQUATORIAL PARÁ DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A., pessoa jurídica devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.895.728/0001-80, com sede a Rodovia Augusto Montenegro, s/n, Km 8,5, Coqueiro, CEP. 66.823-010, Belém/PA, devidamente representada, conforme seus atos constitutivos em anexo (Doc. 01), por meio de seus advogados (Doc. 02), vem, perante V.Exa., noticiar a prática dos crimes de furto de energia elétrica ocorridos no Estado do Pará, com arrimo no art. 129, inciso VIII, da CF 1988 c/c o art. 5º, inciso II, do Código de Processo Penal, pelos motivos e fundamentos jurídicos que passa a expor:

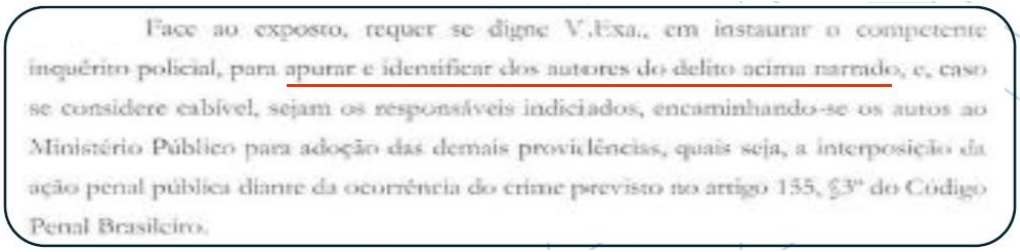
Recebi o original em 22/03/2021 às 15h35

D.P.C

Como se pode verificar a partir da identificação de perdas não técnicas, a Empresa Noticiante vem sendo vítima de ligações clandestinas que vêm lhe causando grande prejuízo, bem como para toda sociedade do Estado do Pará, em que pese o zelo e a qualidade do serviço prestado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original



Face ao exposto, requer se digne V.Exa., em instaurar o competente inquérito policial, para apurar e identificar dos autores do delito acima narrado, e, caso se considere cabível, sejam os responsáveis indiciados, encaminhando-se os autos ao Ministério Público para adoção das demais providências, quais seja, a interposição da ação penal pública diante da ocorrência do crime previsto no artigo 155, §3º do Código Penal Brasileiro.

Sendo assim, ainda, que se considere as despesas não técnicas como despesas dedutíveis, nos termos do art. 364 do RIR/99, deve ser admitido como prova do crime os documentos, apresentados à polícia, uma vez que eles foram devidamente recebida pela autoridade policial, foi apresentada dentro do prazo prescricional previsto na legislação penal e a legislação não prevê detalhes ou requisitos para este documento.

Por outro lado, há quem entenda não ser razoável, para não dizer impossível, exigir que o contribuinte comunique furtos de energia elétrica de forma individualizada para cada unidade consumidora, sobretudo, quando o cenário socioeconômico indica ser esta uma prática difundida, reiterada e comum na localidade objeto da concessão.

De fato, os requisitos do artigo 364 do RIR/99 se relacionam aos casos de furtos individualizáveis, de empregados ou terceiros, e são prudentes para que se evite que o único sujeito competente para o ressarcimento do dano (quem foi furtado) permaneça inerte e socialize sua perda por meio da tributação.

No entanto, como bem destacado pelo Conselheiro Henrique Nimer Chamas, Declaração de Voto, inserta no Acórdão nº 1302-007.199, de 01/07/2024, *"seria teratológico exigir que a referida norma deva ser literalmente cumprida para todos os casos de furtos de energia elétrica que ocorrem. Ouso afirmar que possivelmente as autoridades policiais não teriam nem a capacidade de lavrar as inúmeras comunicações de furtos de energia elétrica. O requisito, embora previsto na legislação, no caso dos furtos generalizados de energia elétrica, gera uma obrigação impossível de ser cumprida e não converge com o intento de enunciação da norma."*

E o julgador segue explicando, cujas razões adoto em complemento aos meus fundamentos para decidir:

> "A complexidade fática da atividade econômica desenvolvida pela contribuinte e a subsunção dos institutos jurídicos invocados à realidade identificada não implicam uma simples relação causal onde "se A" a "consequência é B" – o que entendo ter sido o mote para a lavratura do auto de infração. O contexto macro é inegavelmente intrincado.
>
> Alguns fatores relevantes autonomamente podem e devem ser considerados para a compreensão do tema: o setor de distribuição de energia é altamente regulado e se exige que a concessionária distribuidora de energia elétrica forneça a totalidade da energia elétrica consumida na localidade objeto de concessão, ainda que suporte as perdas não técnicas; os furtos de energia elétrica indiscutivelmente acarretam problemas na interpretação das normas

DOCUMENTO VALIDADO

jurídicas em geral, mas não só isso, tal mazela gera resultados socioeconômicos indesejáveis sob qualquer ótica que se analise (para a empresa, as perdas não técnicas; para a sociedade em geral, as altas tarifas de energia elétrica; e para o Estado, a repreensão do furto e a constatação de suas falhas na garantia da segurança pública), muitas vezes de difícil solução no mundo real; as perdas não técnicas não se referem somente aos furtos de energia elétrica, existindo também uma parcela que é atribuída à ineficiência de gestão da própria empresa; e a legislação, da forma como a interpreto, não foi particularmente enunciada para o contexto adstrito aos conhecidos e corriqueiros casos de furto de energia elétrica.

Não obstante, ainda que se leve em consideração todas essas nuances de cunho fático e jurídico, ora materializada na relação jurídico-tributária discutida, não há como afastar e nem negar a aplicação da lei, em virtude do imperativo corolário legalidade. Os institutos jurídicos devem, portanto, ser conceitualmente interpretados e aplicados.

É com base nessa conjuntura que divergi dos respeitáveis fundamentos jurídicos invocados pelo i. Relator.

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, observo que a autoridade fiscal não se aprofundou em algumas das inafastáveis temáticas para adequadamente lavrar o auto de infração. Em algumas passagens, há um esforço argumentativo para fundamentar o lançamento, embora sejam discretos e insuficientes.

O cerne da acusação fiscal, contudo, diz respeito à constatação de que a contribuinte considerou todas as perdas não técnicas incorridas como furto de energia elétrica e não cumpriu os requisitos legais para serem deduzidas do IRPJ e da CSLL, seja ela considerada custo ou despesa necessária.

A autoridade fiscal, então, fixa-se no não cumprimento dos requisitos previstos na legislação atinentes aos prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto (artigo 364 do RIR/99) e da não caracterização de tais perdas não técnicas como custo ou despesa operacional (respectivamente, artigos 291 e 299 do RIR/99). O elemento probatório principal é a ausência de comunicação dos furtos de energia elétrica a contento, de forma individualizada e refletindo o valor ou o montante da energia elétrica furtada.

Apenas essa relação causal compreensível, mas frugal, não basta. Embora se saiba que o furto de energia elétrica pode ser o principal fator que enseja o surgimento das perdas não técnicas, mas não é o único, a análise dos efeitos jurídico-tributários dessas perdas reside na eventual decomposição das perdas não técnicas, inclusive, tal como feito pelo i. Relator.

A complexidade fática reduzida aos elementos que constam do relato fiscal, dadas as relevâncias, especificidades e complexidades da atividade econômica da contribuinte é inviável.

É imprescindível conhecer melhor a operação fiscalizada, o que não foi feito pela fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

Destaco, inclusive, que a discussão que permeou o julgamento resultante na lavra do Acórdão nº 1004-000.156, de relatoria do Conselheiro Jeferson Teodorovicz, cujo resultado, por unanimidade, chancelou a dedutibilidade das despesas não técnicas do IRPJ e da CSLL, foi fundamental para a formação do meu convencimento. A esse título, colaciono o trecho da declaração de voto do Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, que traz importantes reflexões para a convergência de interpretações sobre o conflito de interesses que se apresenta:

> *"Assim, o que se tem é que: (i) a atividade é regulada; (ii) as perdas não técnicas não se resumem a furtos de energia; (iii) tais furtos podem ocorrer em qualquer área da concessão, independentemente do tipo e do perfil socioeconômico do consumidor; e (iv) a depender dos riscos, as perdas são, ou não, menos ou mais gerenciáveis.*
>
> *Ocorre que a Fiscalização se deu por satisfeita pela não comunicação hábil dos furtos, a qual deveria, inclusive, apontar a autoria dos crimes.*
>
> *Em diversas ocasiões neste Conselho, tenho manifestado que o julgador administrativo não pode negar a realidade vista a olho nu.*
>
> *(...)*
>
> *Dadas a relevância, a especificidade e a complexidade do caso, tenho que a Fiscalização **deveria melhor conhecer a operação da fiscalizada**, exigindo, por exemplo: (i) esclarecimentos específicos quanto à composição das perdas não técnicas, mês a mês; (ii) se decorrentes de furtos, a mensuração dos mesmos por níveis de riscos de gerenciamento; (iii) se minimamente gerenciáveis, quais providências foram adotadas, especialmente quanto a eventual cobrança do devedor e comunicação específica à autoridade policial/judiciária; e (iv) que medidas vem sendo implementadas nas diversas áreas de distribuição para redução das perdas não técnicas, independentemente dos níveis de risco de atuação.*
>
> *Uma noção ampla e profunda da atividade exercida pela concessionária permitiria à Fiscalização chegar eventualmente à conclusão de que determinadas perdas não técnicas, devidamente destacadas e mensuradas, decorreriam do conformismo, da mera liberalidade ou da ineficiência da entidade.*
>
> *Não basta, a meu ver, dadas as peculiaridades do caso concreto, valer-se a Fiscalização da não comunicação oficial de furtos, sendo especialmente inconteste a impossibilidade de atribuir-lhes, por unidade consumidora de energia elétrica, a autoria em localidades capturadas por criminosos de alta periculosidade.*
>
> *Haja vista a fragilidade da exigência, calcada tão somente em formalidade aqui inaplicável, nos termos em que posta nestes autos, inclinei-me pelo provimento do Recurso".*

DOCUMENTO VALIDADO

No mesmo caminho percorrido pelo julgamento mencionado, a fragilidade do auto de infração objeto desse julgamento é difícil de ser superada. Não é razoável, para não dizer que é impossível, exigir que a contribuinte comunique furtos de energia elétrica de forma individualizada para cada unidade consumidora, sobretudo, quando o cenário socioeconômico indica ser esta uma prática difundida, reiterada e comum na localidade objeto da concessão.

De fato, os requisitos do artigo 364 do RIR/99 se relacionam aos casos de furtos individualizáveis, de empregados ou terceiros, e são prudentes para que se evite que o único sujeito competente para o ressarcimento do dano (quem foi furtado) permaneça inerte e socialize sua perda por meio da tributação. No entanto, seria teratológico exigir que a referida norma deva ser literalmente cumprida para todos os casos de furtos de energia elétrica que ocorrem. Ouso afirmar que possivelmente as autoridades policiais não teriam nem a capacidade de lavrar as inúmeras comunicações de furtos de energia elétrica.

O requisito, embora previsto na legislação, no caso dos furtos generalizados de energia elétrica, gera uma obrigação impossível de ser cumprida e não converge com o intento de enunciação da norma.

Esse é o principal fundamento pelo qual entendo ser insuperável a fragilidade da exação, não obstante o i. Relator tenha inaugurado um novo entendimento sobre o tema apto a quebrar os efeitos do "tudo ou nada". A meu ver, embora louvável sua atividade de pesquisa, aprofundamento do tema e fundamentação de suas razões de decidir, tal tarefa caberia à fiscalização, sob pena de configurar inovação do lançamento discutido, o que esbarraria na própria sistemática de distribuição do ônus probatório em matéria tributária e em eventual cerceamento do direito de defesa.

Ainda assim, não bastasse a considerada fragilidade do auto de infração e do relato fiscal, materialmente alinho-me à compreensão de que as perdas não técnicas decorrentes do furto de energia elétrica, sobretudo nas áreas cuja presença estatal seja dificultosa ou deficitária, se enquadrariam como custo (artigo 291 do RIR/99) ou, no limite, seriam despesas necessárias da atividade empresarial (artigo 299 do RIR/99), mas não se exigindo que a contribuinte cumpra os requisitos do artigo 364 do RIR/99, tal como exposto na acusação fiscal.

Oportunamente, no trabalho investigativo da fiscalização seria interessante decompor as perdas não técnicas em ao menos duas categorias: as perdas decorrentes da ineficiência da gestão (exemplo: medidores danificados e que não aferem precisamente a energia consumida e a energia faturada) e as perdas decorrentes dos furtos de energia elétrica, podendo ainda se aprofundar nestas de acordo com a possibilidade de identificação e combate efetivo aos furtos (exemplo: áreas cuja presença estatal é deficitária e áreas cujos furtos podem ser aferidos sem risco de segurança dos próprios funcionários da companhia). Isso traria novos realces para a discussão administrativa, mais pertinentes e que tocam

DOCUMENTO VALIDADO

> efetivamente a realidade, porquanto a discussão abandonaria o mero cumprimento da comunicação dos furtos às autoridades policiais e passaria a enfrentar tecnicamente a composição das perdas não técnicas, as medidas de combate aos furtos de energia elétrica pelas empresas e os furtos que são inevitáveis em razão da escassa presença estatal.
>
> Como isso não foi realizado no trabalho desenvolvido pela fiscalização e o auto de infração lavrado é definitivo, devendo ser examinado tal como enunciado, entendo não ser superável a fragilidade da exação ao tratar tudo como furto de energia elétrica, cujos requisitos do artigo 364 do RIR/99 não teriam sido cumpridos".

Igualmente, em meu sentir, as perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. A glosa das perdas não técnicas realizada pela fiscalização é indevida, devendo ser cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL.

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 se trata 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).

Assim, ainda que se busque afastar o reconhecimento da referida despesa como operacional, nota-se que sob este ponto, peço *vênia* para transcrever excerto do "Submódulo 2.6 – Perdas de Energia", produzido pela ANEEL:

> *"5. As Perdas Não Técnicas regulatórias são definidas para todo o ciclo tarifário na forma de uma trajetória decrescente, ou de uma meta fixa, ou combinação das duas.*
>
> *6. A abordagem adotada pela ANEEL para a definição dos limites de perdas não técnicas é o da comparação entre as concessionárias com área de concessão semelhantes.*
>
> *7. Tal comparação se dá, essencialmente, a partir da construção de um ranking de complexidade no combate às perdas não técnicas. Por se tratar de um problema de natureza socioeconômica, a comparação envolve a identificação dos principais fatores que diferenciam as empresas. O resultado da comparação, quando controlada para essas heterogeneidades, é que a eficiência no combate às perdas passa a ser o principal fator explicativo para as perdas praticadas, tornando-as comparáveis segundo a eficiência.*
>
> *8. Os limites regulatórios são definidos a partir de benchmarks de perdas não técnicas, que se caracterizam por operarem em áreas de concessão tão ou mais complexas que a da concessionária em análise, porém, praticando um nível de perdas não técnicas em patamar inferior. (...)*

DOCUMENTO VALIDADO

Afinal, as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em "problemas de gestão", "problemas socioeconômicos" e "problemas comportamentais".

Neste aspecto, o tratamento regulatório da matéria, em meu entendimento, autoriza seu tratamento como despesa operacional. Entendimento semelhante ao da própria Receita Federal na SC 27/2008, em que a RFB considerou as perdas técnicas e não técnicas como custos intrínsecos à distribuição da energia elétrica, uma vez que elas compunham a tarifa, conforme regulamentação da própria ANEEL.

Ao entender desta forma, sem diferenciar o tratamento fiscal das despesas técnicas e não técnicas, ficou referendado o entendimento das empresas no sentido de que as despesas eram consideradas como custos da atividade para fins de IRPJ e CSLL.

Nessa linha, as perdas não técnicas, até o limite regulatório definido pela ANEEL, integram o custo do serviço prestado e compõem a tarifa de energia elétrica, sendo, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos arts. 45, § 2º e 46, V da Lei nº 4.506/1964. Já as perdas não técnicas que excedem o limite regulatório também são dedutíveis, por se enquadrarem no art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, que permite a dedução de prejuízos por furto, conforme já explicado.

No mesmo sentido aqui defendido, o voto proferido pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo nº 16682.721141/2018-13, Acórdão nº 1402-004.517:

> *"É claro que todos os cidadãos querem serviços públicos eficientes e de qualidade, dentre eles, o abastecimento de energia. É fundamental que os órgãos regulatórios estabeleçam regras claras para que estes serviços atendam à população em geral e também para que sejam feitos investimentos em tecnologia que levarão à uma maior eficiência do sistema, com preços mais razoáveis para a população, garantindo ainda o equilíbrio financeiro do contrato de concessão.*
>
> *Ao mesmo tempo, cabe à Administração Fiscal tributar as atividades das empresas de acordo com a legislação pátria, pois é através do tributo que o Estado poderá garantir à população serviços públicos de qualidade. Contudo, o tributo não pode ser usado como uma forma de forçar estas empresas a investirem em um sistema mais eficiente, ou mesmo como forma de puni-las diante da sua incapacidade de combater problemas socioeconômicos crônicos como os furtos de energia elétrica tratados nestes autos. Os tributos aqui lançados têm fato gerador determinado pela legislação, contornos que devem ser respeitados. Quando as perdas decorrentes de furtos de energia elétrica chegam aos patamares mencionados, causa prejuízos para toda a sociedade e devem ser combatidos. Mas este combate não será feito com a tributação.*
>
> *Alega a Recorrente que as perdas razoáveis e ordinárias da atividade deveriam ser consideradas como custos inerentes da distribuição de energia elétrica, para fins de apuração pelo IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 46, inciso V, da Lei nº. 4.506/1964 e art. 291, inciso I do RIR/99, transcritos abaixo:*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)

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

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

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

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

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

Mas as empresas varejistas conseguem investir na prevenção de furtos. Várias são as medidas que estão sendo tomadas por estas grandes empresas, que vão desde a mudança no layout das lojas, utilização de caixas de acrílico com dispositivos de alarme para produtos valiosos, até o estabelecimento de participação de lucros para funcionários que tenham como metas a redução de

DOCUMENTO VALIDADO

quebra de inventário. Os furtos para as empresas varejistas são gerenciáveis, pois suas mercadorias são vendidas em lojas, são produtos corpóreos, estocáveis, controláveis, vigiáveis. O investimento promovido pelas empresas mostra resultados na diminuição dos furtos.

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

- a natureza da mercadoria - energia elétrica – que é bem incorpóreo, portanto, os mecanismos de segurança são mais complexos;

- o longo período de recessão econômica que o país vem enfrentando provoca impactos socioeconômicos negativos como a deterioração das relações de emprego, da renda da população em geral, e da segurança pública. Esta situação, por sua vez, leva a um aumento dos furtos de energia, da inadimplência nas contas de luz, das fraudes nos medidores de consumo (perdas não técnicas);

- as cidades brasileiras possuem regiões onde o poder público não chega, regiões controladas por criminosos que também devem ser abastecidas por energia elétrica;

- nas regiões com grandes problemas socioeconômicos não é possível combater os furtos de energia elétrica sem comprometer a segurança e a vida dos funcionários da Recorrente, portanto, mesmo quando detectados os furtos e ligações clandestinas, a Recorrente não pode desligá-los;

- a Recorrente não pode comprometer o fornecimento de energia elétrica de toda uma região, em razão da existência desta rede de ilícitos;

- a ANEEL admite a impossibilidade de as empresas combaterem os furtos de energia elétrica em determinadas regiões, de modo que as perdas são consideradas na composição da tarifa de energia. Mas os especialistas entendem que o modelo adotado pela ANEEL para calcular o benchmarking entre as empresas com bom desempenho de perdas e fixar as metas de cada empresa, dependendo da sua área de atuação, é baseado em modelo estatístico falho. Este modelo usa apenas um índice de medição de violência, o que faz com o que os problemas corrupção e violência, diretamente ligados às perdas não técnicas deixem de ser devidamente estimados
http://www.gesel.ie.ufrj.br/app/webroot/files/publications/32_castro202.pdf);

Diante desta realidade, as perdas não técnicas não podem ser consideradas gerenciáveis e alheias à atividade da Recorrente. ***Entendo que as perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país, razão pela qual devem integrar o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99 (atualmente o art. 303 do Decreto nº. 9.580 - RIR/2018).***

DOCUMENTO VALIDADO

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

Ainda que se admitisse que não se trata de custo, tratar-se-ia de evidente despesa operacional sujeita aos limites do art. 299 do RIR/99, conforme bem apontado pelo Conselheiro Toselli, quando do julgamento do processo n. 10480.727593/2018-91:

> *109. Da análise desse dispositivo legal, verificam-se 4 (quatro) requisitos cumulativos que asseguram o direito quanto à dedutibilidade das despesas aos contribuintes sujeitos ao Lucro Real, a saber:*
>
> *(i) não serem custos - as despesas não podem ser registradas como custo, o que significa dizer que, uma vez computadas nos custos, são em regra indedutíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita.*
>
> *(ii) necessidade - a despesa é necessária (operacional) quando atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro40 .*
>
> *(...)*
>
> *117. Nessa linha de raciocínio, a necessidade leva em conta não só a causa jurídica da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca, continuidade da operação etc.*
>
> *(...)*
>
> *(iii) usualidade ou normalidade – trata-se de expressão que nem precisaria constar na lei, afinal o requisito da necessidade já é suficiente para aferir a dedutibilidade ou não.*
>
> *Não obstante, consolidou-se que despesa usual ou normal é aquela inerente ao negócio explorado, não podendo tais termos serem confundidos com habitualidade, como bem alertou Luís Eduardo Schoueri:*
>
> *(iv) comprovação - a dedução da despesa ainda demanda o seu registro na contabilidade, a débito da conta de resultado, devendo ainda estar suportada com base em prova que identifique a sua efetiva natureza ou causa jurídica, nos termos do artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.59848 .*
>
> *119. Cumpridos esses requisitos, isto é, sendo a despesa (i) não computada como custo, (ii) necessária, (iii) usual ou normal e (iv) passível de comprovação, não há que se falar em glosa.*

DOCUMENTO VALIDADO

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

Todos os argumentos de mérito apresentados pela Recorrente foram amparados em pareceres técnicos emitidos por professores e estudiosos renomados:

- Parecer do Professor Sérgio André Rocha, Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, emitido para a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (“ABRADEE”) → atesta a dedutibilidade das perdas não técnicas para fins do IRPJ e da CSL a partir da análise de toda a legislação pertinente (e-fls. 875/971);
- Parecer do Professor Ricardo Mariz de Oliveira, Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário → atestando a dedutibilidade das perdas não técnicas para fins do IRPJ e da CSL conforme artigos 46 e 47 da Lei nº 4.506/1964;
- Parecer do penalista Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo, mestre e doutor em Direito Penal pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, também emitido para a ABRADEE → A partir da análise da legislação penal, atesta que a Recorrente cumpriu todos os requisitos relacionados à comunicação das perdas técnicas não técnicas às autoridades policiais (fls. 973/ 997);
- Parecer do penalista Fernando Hideo Lacerda, contendo análise específica do TVF referente ao presente caso → demonstra que a comunicação enviada pela Recorrente paras as autoridades policiais atende a todos os requisitos da legislação, de modo que, mesmo com aplicação do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/1964, as perdas não técnicas seriam dedutíveis (fls. 999/1.018)

Inclusive, este Tribunal também tem entendido que as perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Seguem transcritas duas ementas de acórdãos prolatados:

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. (Acórdão nº º 1004-

DOCUMENTO VALIDADO

Original

000.156 – 1ª Seção/4ª Turma Extraordinária, Relator: Jeferson Teodorovicz, Data da Sessão: 10 de abril de 2024)

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUÇÃO COMO CUSTO. As perdas não técnicas de energia elétrica, reconhecidas ou não pela ANEEL na tarifa, são inerentes à atividade de distribuição e devem ser consideradas custo decorrente da operação. Sua natureza intrínseca à operação e o reconhecimento regulatório corroboram esta classificação. Por constituírem custo, sua dedutibilidade é integral e não está sujeita aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade aplicáveis às despesas. A energia perdida representa um custo efetivo para a distribuidora, sendo parte indissociável do processo de fornecimento de energia elétrica no contexto brasileiro. A glosa fiscal dessas perdas é, portanto, indevida e deve ser cancelada. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. IMPROCEDÊNCIA. Cancelada a glosa que originou a falta de recolhimento da estimativa, cancela-se a multa isolada correspondente. (Acórdão nº 1101-001.350 – 1ª Seção/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Efigênio de Freitas Júnior, Data da Sessão: 16 de julho de 2024).

Do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.350, do Relator: Efigênio de Freitas Júnior, pinço os excertos adiante transcritos e os adoto em complementação às minhas razões de decidir:

"DA ANÁLISE DA DEDUÇÃO

A atividade de distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, sujeito à regulação da ANEEL, nos termos da Lei nº 9.427/1996. A agência reguladora, no exercício de sua competência, define a metodologia de cálculo das perdas de energia, classificando-as em perdas técnicas e perdas não técnicas.

A ANEEL, por meio dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), reconhece que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, são inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, autorizando a sua inclusão na tarifa cobrada dos consumidores.

Essa metodologia considera a complexa realidade socioeconômica brasileira, com a presença de áreas de difícil acesso e com altos índices de furtos de energia, reconhecendo a impossibilidade de eliminar completamente tais perdas.

Ora, se a própria agência reguladora, responsável por definir os custos das distribuidoras, reconhece a inevitabilidade das perdas não técnicas e autoriza o seu repasse na tarifa, não há como negar a sua natureza de custo para a empresa.

Nesse sentido, o art. 303, I do RIR/2018 (antigo art. 291, do RIR/99) permite a dedução, no custo de produção, das "quebras e das perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio".

DOCUMENTO VALIDADO

A recorrente, concessionária de serviço público de energia elétrica, tem a obrigação legal de adquirir e fornecer energia, disponibilizando-a na rede para atender a demanda dos consumidores. No exercício regular dessa atividade empresarial, a distribuidora, mesmo atuando com diligência e dentro dos parâmetros estabelecidos pela ANEEL, não consegue evitar ou afastar completamente as perdas não técnicas. Essas perdas, portanto, se revelam como um elemento intrínseco à própria operação da recorrente, um ônus indissociável do cumprimento de seu objetivo social. Diante dessa realidade, surge a indagação: seria possível a recorrente fornecer energia sem que haja as perdas não técnicas?

Mesmo que seja considerada ineficiência operacional, não cabe ao Fisco adentrar a esta questão. A eficiência ou ineficiência da empresa não se enquadra nos critérios a serem avaliados pela Administração Tributária. O que importa é destacar que a perda decorre da exploração da sua atividade, ou seja, é um gasto inerente à consecução de seu objeto social.

A matéria controvertida cinge-se à dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, das perdas não técnicas de energia elétrica, assim entendidas aquelas decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição.

Considerando a regulamentação da ANEEL e a realidade da atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, entendo que as perdas não técnicas, até o limite regulatório, se enquadram no conceito de “perdas razoáveis” e, portanto, são dedutíveis do custo de produção, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A indedutibilidade defendida pela fiscalização e mantida pelo Acórdão recorrido resultaria em uma distorção do conceito de renda, pois a recorrente seria tributada sobre uma receita que já inclui o custo das perdas não técnicas.

Ademais, a negativa da dedução das perdas não técnicas, em um contexto em que a distribuidora é obrigada a adquirir energia suficiente para atender a demanda do mercado, inclusive as perdas, sob pena de sanções, configuraria uma “privatização de custos públicos”, impondo à empresa o ônus de suportar um problema social que exige a atuação do Estado.

Convém destacar que esta Turma, em sua composição anterior, já se debruçou sobre essas questões, tendo acompanhado por unanimidade o voto do Eminente Conselheiro Jeferson Teodorovicz, conforme Acórdão nº 1004-000.155. Abaixo, transcrevo trechos pertinentes que elucidam as argumentações apresentadas:

> “Apresentado o contexto fático-jurídico, conforme relatado, a Recorrente sustenta que as perdas não técnicas são normais e usuais às atividades de distribuição de energia elétrica, sendo intrínsecas a essas atividades, em virtude do cenário socioeconômico do país. Tanto é assim, que a própria ANEEL autoriza que, até certo limite, essas perdas sejam repassadas para o preço da tarifa, de modo a reembolsar a Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

E mais, o valor da tarifa, inclusive o montante de repasse das perdas, é totalmente definido pela ANEEL e apenas cobrado pela Recorrente dos consumidores finais. Ou seja, de tão normais e usuais que são, essas perdas têm um custo mensurável, que é incorporado na tarifa dos demais usuários, conforme determinado pela própria ANEEL.

Deste modo, como a Recorrente recupera as perdas não técnicas regulatórias na tarifa cobrada dos usuários, tributando integralmente esses valores, vedar a dedução do valor das perdas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implicaria tributar a Recorrente duas vezes, incorrendo em bitributação dos mesmos valores.

Sobre este ponto especificamente, embora não seja recomendável, não há no ordenamento jurídico regra que vede expressamente o bis in ibidem, principalmente caso reste caracterizado o descumprimento do regulamento no que diz respeito às regras de dedutibilidade de despesas.

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

Assim, ainda que se busque afastar o reconhecimento da referida despesa como operacional, nota-se que sob este ponto, peço vênia para transcrever excerto do "Submódulo 2.6 – Perdas de Energia", produzido pela ANEEL:

> *"5. As Perdas Não Técnicas regulatórias são definidas para todo o ciclo tarifário na forma de uma trajetória decrescente, ou de uma meta fixa, ou combinação das duas.*
>
> *6. A abordagem adotada pela ANEEL para a definição dos limites de perdas não técnicas é o da comparação entre as concessionárias com área de concessão semelhantes.*
>
> *7. Tal comparação se dá, essencialmente, a partir da construção de um ranking de complexidade no combate às perdas não técnicas. Por se tratar de um problema de natureza socioeconômica, a comparação envolve a identificação dos principais fatores que diferenciam as empresas. O resultado da comparação, quando controlada para essas heterogeneidades, é que a eficiência no combate às perdas passa a ser o principal fator explicativo para as perdas praticadas, tornando-as comparáveis segundo a eficiência.*
>
> *8. Os limites regulatórios são definidos a partir de benchmarks de perdas não técnicas, que se caracterizam por operarem em áreas de*

DOCUMENTO VALIDADO

> *concessão tão ou mais complexas que a da concessionária em análise, porém, praticando um nível de perdas não técnicas em patamar inferior.*
>
> (...)

E mais, como a própria PGFN indica, as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em "problemas de gestão", "problemas socioeconômicos" e "problemas comportamentais". Neste aspecto, o tratamento regulatório da matéria, em meu entendimento, autoriza seu tratamento como despesa operacional.

Entendimento semelhante ao da própria Receita Federal na SC 27/2008, em que a RFB considerou as perdas técnicas e não técnicas como custos intrínsecos à distribuição da energia elétrica, uma vez que elas compunham a tarifa, conforme regulamentação da própria ANEEL. Ao entender desta forma, sem diferenciar o tratamento fiscal das despesas técnicas e não técnicas, ficou referendado o entendimento das empresas no sentido de que as despesas eram consideradas como custos da atividade para fins de IRPJ e CSLL.

Com efeito, o E. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, ao proferir seu voto, também se valeu de sólidos argumentos extraídos do voto da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no Processo Administrativo n. 16682.721141/2018-13, acórdão n. 1402-004.517, em que a Conselheira, de forma percuciente, reconheceu a complexidade da atividade de distribuição de energia elétrica e a impossibilidade de eliminar totalmente as perdas, mesmo com investimentos em tecnologia e controle.

A I. Conselheira destacou, ainda, que a própria ANEEL, ao considerar as perdas na fixação da tarifa de energia elétrica, demonstra o entendimento de que tais perdas não são totalmente gerenciáveis. Afinal, para garantir o cumprimento do contrato de concessão e o fornecimento de energia a todos os cidadãos, a distribuidora não pode se furtar a operar em áreas com maior complexidade socioeconômica, mesmo que isso implique em níveis mais elevados de perdas não técnicas.

Quanto às perdas não técnicas que excedem o limite regulatório, a recorrente alega que são dedutíveis como despesa operacional, com base no art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, por ter apresentado notícia crime à autoridade policial em 13/09/2018.

A fiscalização considerou a notícia crime intempestiva e genérica, não atendendo aos requisitos do art. 376 do RIR/2018, que exige a apresentação de queixa perante a autoridade policial.

Entretanto, a legislação tributária, ao utilizar o termo "queixa", o fez de forma inadequada, devendo ser interpretado como "notícia de crime". A notícia de crime, diferentemente da queixa crime, c não exige a individualização dos autores do delito, bastando a comunicação do fato à autoridade policial.

DOCUMENTO VALIDADO

A exigência de individualização dos autores dos furtos de energia, em um contexto de complexa realidade socioeconômica como a brasileira, seria desarrazoada e, muitas vezes, impossível de ser cumprida. A recorrente, como concessionária de serviço público, tem a obrigação de fornecer energia elétrica a toda a população, inclusive em áreas com altos índices de furtos e com presença de grupos criminosos, onde a identificação precisa dos autores se torna extremamente difícil.

Diante disso, entendo que a notícia crime apresentada pela recorrente, ainda que genérica, atende aos requisitos do art. 47, §3º da Lei nº 4.506/1964, sendo suficiente para comprovar a ocorrência dos furtos e permitir a dedução das perdas não técnicas que excedem o limite regulatório.

Mas não é esse o cerne da questão. Cumpre-nos registrar que as PNT, mesmo as que excedam o limite regulatório, também devem ser consideradas como "custo" e não como despesa, conforme explicaremos a seguir.

Ao considerarmos a natureza intrínseca das perdas não técnicas na atividade de distribuição de energia elétrica, resta evidenciado que tais perdas devem ser consideradas como custo. A lógica é simples: a energia elétrica adquirida pela distribuidora é registrada contabilmente como um ativo. No momento do "fornecimento" da energia, deve ocorrer a baixa desse ativo, com o correspondente reconhecimento do custo. As perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas pela ANEEL na tarifa ou não, representam uma parcela da energia adquirida que, embora não tenha sido efetivamente vendida, gera um custo para a distribuidora no momento da baixa do ativo, pois a distribuidora, para cumprir com a sua atividade-fim, precisa adquirir energia considerando as perdas.

Corroborando essa análise, o Pronunciamento Contábil CPC 16 (Estoques), embora não trate especificamente de energia elétrica, estabelece que as perdas normais inerentes à produção ou prestação de serviços devem ser consideradas como parte do custo. As perdas não técnicas, por serem inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica, se enquadram nesse conceito.

Assim, as perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite regulatório, devem ser consideradas como parte integrante do custo da energia fornecida, refletindo a realidade da operação e a técnica contábil aplicável à atividade de distribuição de energia elétrica.

Em outras palavras, a energia perdida, por furto ou por outros fatores não técnicos, não deixa de ter sido adquirida e, portanto, de ter gerado um "custo" para a distribuidora quando da baixa do ativo (do fornecimento). Ao classificarmos as perdas não técnicas como custo (e não como despesa), por sua natureza intrínseca à atividade operacional da empresa, não cabe a análise de critérios restritivos de dedutibilidade aplicáveis às despesas, conforme previstos no art. 311 do RIR/18 ou no art. 299 do RIR/99 (necessidade, usualidade e normalidade). A classificação como custo reconhece que tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte

DOCUMENTO VALIDADO

integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas.

Em suma, a atividade de distribuição de energia elétrica no Brasil, dada sua complexidade e as circunstâncias socioeconômicas do país, implica inevitavelmente a ocorrência de perdas não técnicas, sejam elas dentro ou além do limite regulatório. Negar a dedutibilidade dessas perdas, sob o argumento de que seriam evitáveis por meio de uma gestão mais eficiente, ignora três aspectos fundamentais: (1) a realidade operacional das distribuidoras, que enfrentam desafios como ligações clandestinas e dificuldades de fiscalização em áreas de risco; (2) o contexto jurídico institucional brasileiro, que impõe às concessionárias a obrigação de fornecer energia de forma universal, incluindo áreas economicamente inviáveis ou de alto risco, sem a contrapartida de mecanismos eficazes de prevenção e punição dos furtos de energia; e (3) o próprio arcabouço regulatório estabelecido pela ANEEL, que reconhece a inevitabilidade dessas perdas ao incorporá-las, ainda que parcialmente, no cálculo tarifário. Esse reconhecimento regulatório reforça a natureza de custo operacional das perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite estabelecido. Portanto, sua dedutibilidade integral para fins tributários não apenas reflete a realidade econômica da operação, mas também se alinha com os princípios contábeis e com a lógica regulatória do setor elétrico brasileiro.

Diante desses aspectos, cabe questionar: seria possível então garantir o fornecimento de energia elétrica a todos os cidadãos sem incorrer em perdas não técnicas? A resposta é inequivocamente negativa.

Concluo, portanto, que as perdas não técnicas, sejam elas reconhecidas na tarifa ou não, são custos inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica. A glosa das perdas não técnicas realizada pela fiscalização é indevida, devendo ser cancelada, com a consequente extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL.(...)”

Destaco, também, que as decisões da CSRF, em 2025, têm sido prolatadas, ainda que por maioria, de modo favorável ao pleito da Recorrente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2016 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 nº 9101-007.440, Relator: Jandir José Dalle Lucca, Redator designado: Luis Henrique Marotti Toselli, Data da Sessão: 10/09/2025)

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.

DOCUMENTO VALIDADO

(Acórdão nº 9101-007.441, Relator: Jandir José Dalle Lucca, Redator designado: Luis Henrique Marotti Toselli, Data da Sessão: 10/09/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2015, 2016. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUTIBILIDADE. As perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. (Acórdão nº 9101-007.490, Relator: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator designado: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Data da Sessão: 03/12/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017, 2018 DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUTIBILIDADE. As perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. (Acórdão nº 9101-007.491, Relator: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator designado: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Data da Sessão: 03/12/2025)

Do último acórdão mencionado, extraio os seguintes excertos do voto vencedor:

"Em 10.09.2025, esta 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos[1], concluiu que "[a]s perdas não técnicas [de energia elétrica] são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL"[2].

Na oportunidade, o voto do relator, que foi vencido quanto às suas razões, foi explícito ao afirmar que tanto as perdas não técnicas regulatórias, como as não regulatórias são custo da atividade de distribuição de energia elétrica.

> 51.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

[1] 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.

[2] Acórdão n. 9101-007.440.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

intencionalmente estabelece metas desafiadoras como forma de estimular as distribuidoras a buscarem constantemente a redução das perdas4 .

52.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.

53. 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.

O voto vencedor não foi diferente. Como se extrai do trecho abaixo, o entendimento que prevaleceu no colegiado na oportunidade foi de que as perdas não técnicas, inclusive as não regulatórias, têm natureza de custo. Confira-se:

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). (...)

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

Portanto, em setembro de 2025, no Acórdão n. 9101-007.440, esta 1ª Turma da CSRF conclui que as perdas não técnicas de energia elétrica, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, têm natureza de custo para a atividade de distribuição de energia elétrica.

Nessa mesma linha, decidiu o acórdão recorrido[3]:

> Assim, as perdas não técnicas, independentemente de excederem ou não o limite regulatório, devem ser consideradas como parte integrante do custo da energia fornecida, refletindo a realidade da operação e a técnica contábil aplicável à atividade de distribuição de energia elétrica.
>
> Em outras palavras, a energia perdida, por furto ou por outros fatores não técnicos, não deixa de ter sido adquirida e, portanto, de ter gerado um "custo" para a distribuidora quando da baixa do ativo (do fornecimento). Ao classificarmos as perdas não técnicas como custo (e não como despesa), por sua natureza intrínseca à atividade operacional da empresa, não cabe a análise de critérios restritivos de dedutibilidade aplicáveis às despesas, conforme previstos no art. 311 do RIR/18 ou no art. 299 do RIR/99 (necessidade, usualidade e normalidade). A classificação como custo reconhece que tais perdas são inerentes e inevitáveis no processo de distribuição de energia elétrica, constituindo parte integrante da formação do preço do serviço. Portanto, sua dedutibilidade é automática e integral, prescindindo da análise dos requisitos aplicáveis às despesas.
>
> (...)

Dessa forma, a meu ver, a dedutibilidade das perdas não técnicas não regulatórias já foi decidida no Acórdão n. 9101-007.440, no qual se concluiu pela sua natureza de custo para a atividade de distribuição de energia elétrica. É fato que o julgador é livre para mudar de opinião, mas não se pode negar que o tema já foi por nós devidamente enfrentado e decidido há poucos meses.

Mas, ainda que se entenda que, nos presentes autos, a dedutibilidade das perdas não técnicas não regulatórias deve ser reanalisada por ser objeto de matéria autônoma no recurso especial da Fazenda Nacional, vislumbro ao menos duas razões para concluir que as perdas não técnicas não regulatórias são custo da atividade de distribuição de energia elétrica, devendo ser deduzidas como tal.

Antes, porém, é preciso ressaltar que não há dúvidas de que no Acórdão n. 9101-007.440 se entendeu que as perdas não técnicas são custo da atividade de distribuição de energia elétrica. Assim, neste momento, concluir que as perdas não técnicas não regulatórias são despesas seria totalmente incoerente. Portanto, o exame da dedutibilidade das perdas não técnicas não regulatórias deve ser feito com base no art. 46, V, da Lei n. 4.506/1964.

[3] Acórdão n. 1101-001.349

DOCUMENTO VALIDADO

Diante disso, a primeira razão para se concluir que as perdas não técnicas não regulatórias são custo reside na impossibilidade de considerá-las como um "custo não razoável", de forma a impedir a sua dedução com arrimo no art. 46, V, da Lei n. 4.506/1964.

Isso porque a forma de cálculo das perdas não técnicas regulatórias, que são repassadas na tarifa, e, por consequência, do valor residual, que representa a perda não técnica não regulatória, evidencia que não há relação entre (i) as perdas não técnicas efetivamente ocorridas em um período e (ii) o valor repassado na tarifa a título de perdas não técnicas regulatórias.

Como se extrai do parecer do Professor Sergio André Rocha juntado aos autos, a ANEEL adota uma "regulação por incentivos" com objetivo de "limitar as 'perdas não técnicas' de modo criar uma indução para que a concessionária busque ao máximo reduzi-las". Dessa forma, "as 'perdas não técnicas regulatórias' são subdimensionadas, para que a almejada indução funcione" (fl. 2979/2980). E a apuração do valor que as concessionárias estarão autorizadas a repassar na tarifa a título de perda não técnica regulatória é "definido no momento da revisão tarifária, conforme previsto nos Contratos de Concessão" (fl. 2982).

Assim, o valor repassado na tarifa a título de perda não técnica regulatória decorre de um cálculo efetuado periodicamente pela ANEEL e não tem relação com o valor das perdas não técnicas efetivamente incorridas pela Recorrida no período do lançamento ora em discussão.

Em outras palavras: não se pode afirmar que os valores que a Recorrida repassou na tarifa a título de perda não técnica regulatória, nos anos-calendário de 2015 e 2016, refletem uma parcela das perdas efetivamente incorridas pela Recorrida no período. Isso porque, frise-se, as perdas não técnicas regulatórias são calculadas periodicamente pela ANEEL, com base em períodos pretéritos, com o objetivo de incentivar as concessionárias a diminuir as perdas não técnicas. Assim, se esses dados, puramente regulatórios, não têm relação com o período autuado, como é possível afirmar que eles refletiriam a parcela razoável e não razoável das perdas incorridas pela Recorrida naquele período? Não faz o menor sentido.

A segunda razão consiste no fato de as perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não, serem absolutamente inerentes à atividade de distribuição de energia elétrica e, portanto, consistirem em um custo razoável da atividade em tela. Tanto se trata de um custo razoável que (i) a própria ANEEL reconhece as perdas como algo inerente à atividade, permitindo seu repasse parcial nas tarifas como uma forma de indução à redução das perdas não técnicas; e (ii) os valores de perdas não técnicas são praticamente estáveis ao longo dos anos.

Sobre esse tema, assim foi decidido no Acórdão n. 9101-007.440:

> Nota-se, assim, que a legislação tributária reconhece expressamente que as perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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. (...)

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 Silva, 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 Barroso:

> É razoável o que seja conforme à razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 intrinsicamente 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.
>
> Portanto, as perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, são consideradas "perdas razoáveis" para fins de dedução nos termos do art. 46 da Lei n. 4.506/1964.
>
> Por todas essas razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional."

Nesse contexto, considerando os julgamentos favoráveis à dedutibilidade das PNT, a conclusão foi no sentido de que as perdas não técnicas são dedutíveis como custo da atividade (art. 46, inciso V, da Lei nº. 4.506/1964).

Da análise das decisões citadas, o entendimento que tem prevalecido neste tribunal é que:

a) as perdas não técnicas são dedutíveis como custo da atividade, até o limite da regulamentação editada pela ANEEL;

b) para as perdas não técnicas que excedem o referido limite regulatório, o acórdão enquadrou-as como despesas operacionais;

c) Notícia-crime apresentada às autoridades policiais foi considerado válido para viabilizar a dedução como despesa operacional, afastando as acusações fiscais de que esse comunicado seria "genérico".

Ademais, no dia 24 de abril de 2026, a Recorrente juntou aos autos tabela, reproduzida abaixo, comparando, lado-a-lado, o percentual de PNT efetiva (apurado a partir das informações utilizadas pela autoridade fiscal para constituição dos créditos tributários) e de PNT regulatória (extraído diretamente das resoluções homologatórias):

Mês/ano	Custo da energia adquirida	Valor da energia objeto de PNT	Percentual de PNT efetivo	Percentual regulatório de PNT conforme resoluções homologatórias da ANELL
jan/18	R$ 225.945.208,00	R$ 29.372.877,02	13,00%	34,00%
fev/18	R$ 251.372.910,00	R$ 47.207.832,57	18,78%	34,00%
mar/18	R$ 344.579.163,00	R$ 47.551.924,50	13,80%	34,00%
abr/18	R$ 242.227.129,00	R$ 49.801.897,71	20,56%	34,00%
mai/18	R$ 231.759.044,00	R$ 38.124.362,69	16,45%	34,00%
jun/18	R$ 238.656.592,00	R$ 42.194.485,50	17,68%	34,00%
jul/18	R$ 298.362.832,00	R$ 49.916.101,77	16,73%	34,00%
ago/18	R$ 331.807.824,00	R$ 58.331.815,46	17,58%	34,00%
set/18	R$ 319.498.369,00	R$ 66.902.958,42	20,94%	34,00%
out/18	R$ 323.637.995,00	R$ 60.552.668,92	18,71%	34,00%
nov/18	R$ 209.234.413,00	R$ 45.110.939,41	21,56%	34,00%
dez/18	R$ 198.532.583,00	R$ 34.723.348,79	17,49%	34,00%
jan/19	R$ 217.195.280,00	R$ 36.206.453,19	16,67%	33,50%
fev/19	R$ 215.919.394,00	R$ 50.330.810,76	23,31%	33,50%
mar/19	R$ 338.936.440,00	R$ 62.872.709,55	18,55%	33,50%
abr/19	R$ 246.295.965,00	R$ 54.997.888,92	22,33%	33,50%
mai/19	R$ 209.949.742,00	R$ 45.307.154,24	21,58%	33,50%
jun/19	R$ 210.635.143,00	R$ 47.435.034,28	22,52%	33,50%
jul/19	R$ 199.488.780,00	R$ 35.628.696,12	17,86%	33,50%
ago/19	R$ 273.697.483,00	R$ 52.303.589,09	19,11%	33,50%
set/19	R$ 274.230.423,00	R$ 53.420.086,31	19,48%	33,50%
out/19	R$ 278.303.715,00	R$ 49.844.195,39	17,91%	33,50%
nov/19	R$ 272.035.218,00	R$ 49.456.002,64	18,18%	33,50%
dez/19	R$ 282.502.111,00	R$ 43.985.578,73	15,57%	33,50%
jan/20	R$ 237.606.373,00	R$ 36.852.748,48	15,51%	33,00%
fev/20	R$ 252.382.431,00	R$ 46.741.226,13	18,52%	33,00%
mar/20	R$ 207.375.688,00	R$ 31.355.204,01	15,12%	33,00%
abr/20	R$ 213.197.406,00	R$ 41.253.697,97	19,35%	33,00%
mai/20	R$ 187.840.543,00	R$ 31.425.722,87	16,73%	33,00%
jun/20	R$ 201.461.702,00	R$ 46.718.968,58	23,19%	33,00%
jul/20	R$ 209.047.251,00	R$ 43.983.541,59	21,04%	33,00%
ago/20	R$ 215.159.786,00	R$ 40.944.907,18	19,03%	33,00%
set/20	R$ 218.372.916,00	R$ 41.054.108,18	18,80%	33,00%
out/20	R$ 219.356.483,00	R$ 38.453.191,45	17,53%	33,00%
nov/20	R$ 271.362.017,00	R$ 53.512.589,67	19,72%	33,00%
dez/20	R$ 332.806.816,00	R$ 50.852.881,44	15,28%	33,00%

Diante desse contexto, constata-se que a PNT efetiva cuja dedutibilidade é questionada não é superior à PNT regulatória.

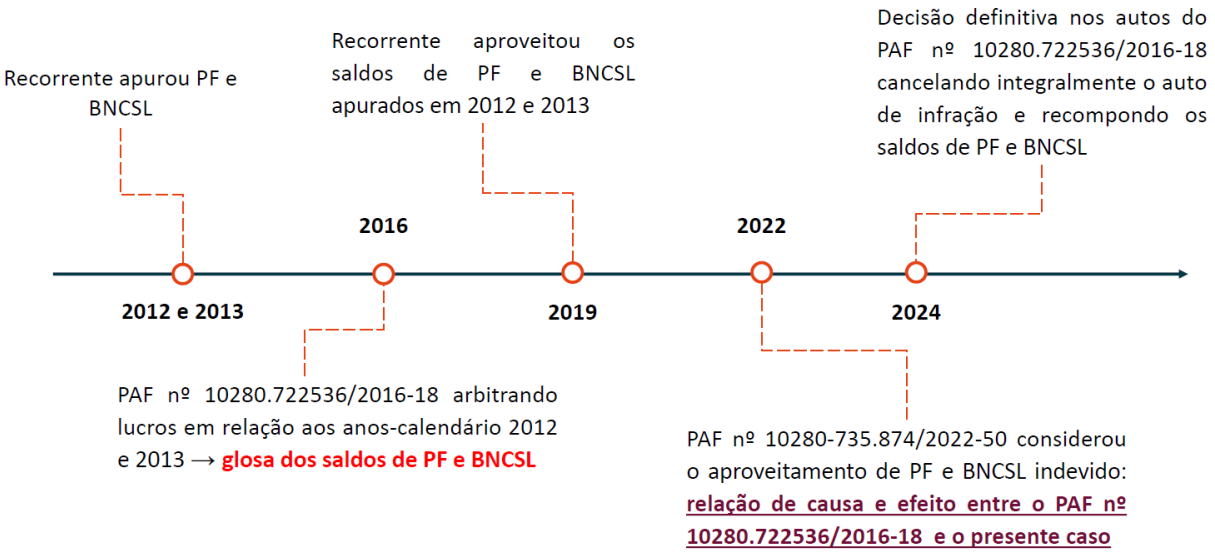
Independentemente dessa relação, a Recorrente reiterou sua posição, com a qual concordo, de que deve ser sempre preservada a dedutibilidade integral da PNT efetiva, enquanto custo, nos termos do artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964.

DOCUMENTO VALIDADO

Afinal, o posicionamento recente da E. CSRF é nesse sentido, ainda que por maioria, conforme o acórdão nº 9101-007.490, devendo ser preservada a dedutibilidade das perdas não técnicas, não importa se regulatórias ou efetivas:

> DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DEDUTIBILIDADE. As perdas não técnicas, sejam elas regulatórias ou não regulatórias, são componentes do custo da atividade de distribuição de energia elétrica, razão pela qual são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. (Acórdão: Relator: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redatora Designada: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic)

Por outro lado, quanto à acusação de uso indevido de Prejuízo Fiscal e Base Negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Recorrente apresentou a seguinte síntese:



Ressalte-se, portanto, a relação de causa e efeito com Processo nº 10280.722536/2016-18 e seu julgamento definitivo, houve o cancelamento integral do lançamento referente ao arbitramento do lucro da Recorrente nos anos-calendário de 2012 e 2013.

Com isso, os saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram recompostos, de modo que não houve compensação indevida nos anos-calendário de 2019 e 2020 e desconstituindo inteiramente a autuação, conquanto inaplicável o arbitramento do lucro tributável e impactando na inadequada apuração da base de cálculo, ante a impossibilidade de sua reconstrução.

A seguir transcrevo a ementa da referida decisão:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2012, 2013

DOCUMENTO VALIDADO

> LUCRO ARBITRADO. DESCONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE MEDIANTE ANÁLISE POR AMOSTRAGEM DE SUBCONTA CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS POR PRETENSA IMPRESTABILIDADE. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.
>
> Não se admite o arbitramento do lucro sem análise aprofundada da escrita contábil e fiscal do sujeito passivo, sendo insubsistente o lançamento de auto de infração que desconstitua ou declare inservíveis todos os registros contábeis do contribuinte com base unicamente em análise por amostragem de subconta contábil individualizada.
>
> É equivocado o arbitramento do lucro com fundamento na ausência de escrituração conforme leis comerciais e fiscais quando o contribuinte a mantiver regularmente, inexistindo razões lícitas para o Fisco desconsiderá-la integralmente quando apenas uma parte não majoritária apresentar eventuais inconsistências, porquanto tal medida subverte a legalidade, vilipendia a realidade, consubstancia o excesso e destrói a regular relação obrigacional tributária.
>
> O arbitramento do lucro é medida extrema, que apenas se admite quando configuradas as excepcionais hipóteses legais, impondo-se previamente à administração tributária esgotar os métodos possíveis de apuração do lucro real, mediante motivação e fundamentação de razões que comprovem a inviabilidade de realizar os ajustes aos dados já escriturados ou considerar os elementos contextualizados durante a fiscalização. O arbitramento do lucro não se justifica quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a inaptidão da escrituração contábil para a apuração do lucro real. Caso seja inaplicável a forma apuração do lucro utilizado pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento. (Acórdão nº 1201-006.250, Relator: Fredy José Gomes de Albuquerque, Data da Sessão: 20/02/2024)

Releva ressaltar que a Recorrente carreou aos autos planilhas demonstrando a VINCULAÇÃO entre os saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativo da Contribuição Social glosados no Processo nº 10280.722536/2016-18 e os questionamentos fiscais formulados neste processo (e-fls. 1043/ 1052.

Dessa forma, considerando a relação de causa e efeito entre os processos em questão, como foi reconhecido que os saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativo da Contribuição Social glosados no Processo nº 10280.722536/2016-18 foram reestabelecidos, esses saldos devem ser considerados no recálculo das exigências fiscais relativas a este item da autuação nos presentes autos.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário para:

DOCUMENTO VALIDADO

a) cancelar o lançamento, reconhecendo que as perdas não técnicas são dedutíveis como custo da atividade de distribuição de energia elétrica (art. 46, inciso V, da Lei nº. 4.506/1964);

b) reconhecer que (i) os saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativo da Contribuição Social glosados no Processo nº 10280.722536/2016-18 foram reestabelecidos e determinando que esses saldos sejam considerados no recálculo das exigências fiscais relativas a este item da autuação em questão.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

DOCUMENTO VALIDADO