



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.730291/2023-15
ACÓRDÃO	1102-001.723 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

DEDUTIBILIDADE DE PERDAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. APLICABILIDADE DO ART. 47, §3º, DA LEI Nº 4.506/64.

As chamadas “perdas não técnicas” por furto não pode ser considerada uma “liberalidade” da contribuinte: trata-se de despesa necessária porque a esta é obrigada a incorrê-la contra sua vontade para exercer sua atividade, apesar de seus esforços para minimizar o problema. Trata-las como indedutíveis, à luz da legislação vigente, é não observar que a renda tributada é a renda líquida, isto é, as receitas subtraídas dos decréscimos necessários para a atividade.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa das perdas não técnicas na apuração do IRPJ e da CSLL, cancelando integralmente as exigências, restando prejudicada a apreciação das demais matérias trazidas pelo contribuinte no recurso. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator), que mantinha a glosa e, consequentemente, confirmava as exigências. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Pires McNaughton.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Redatora do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Gabriel Campelo de Carvalho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Andrea Viana Arrais.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 6458 e ss) em que o Recorrente se insurge contra decisão no Acórdão da DRJ (AC n. 108-043.570 – 3ª TURMA/DRJ08, e-fls. 1350 e ss) que julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário de IRPJ e CSLL em litígio, decidindo pela não comprovação da dedutibilidade das despesas não técnicas escrituradas no ano calendário 2019 e 2020, mas decidindo que “lançamento referente à CSLL deve ser reparado a fim de que proceda a compensação da base de cálculo negativa nos limites legais.”. Assim dispôs a DRJ em Relatório:

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

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17227-730.291/2023-15	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 1.327.891.358,01
17227-730.291/2023-15	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 478.063.099,91
Total		R\$ 1.805.954.457,92

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 38 a 53.
3. Inicia a autuação apresentando suas considerações iniciais e comentários sobre o procedimento fiscal que transcrevemos abaixo:

DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- (1) Fica o contribuinte cientificado de que a ano calendário de 2019 foi incluído no escopo da presente ação fiscal no tocante aos tributos IRPJ e CSLL, objetos do presente Auto de Infração
- (2) O presente Termo de Verificação Fiscal é decorrente do procedimento fiscal supracitado, instaurado com objetivo de analisar a conformidade legal do tratamento fiscal aplicado às “perdas não técnicas” de energia elétrica na rede de distribuição da

fiscalizada quando da tributação do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

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

DO PROCEDIMENTO DE CONFORMIDADE FISCAL

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

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

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

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

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

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

4. Passa então a relatar sobre os termos e respostas emitidos e apresentadas no curso do procedimento fiscal e depois adentra na análise da legislação da ANEEL referente às perdas não técnicas, concluindo que as normas regulatórias indicam que as perdas técnicas (PT)

são inevitáveis nos sistemas de distribuição de energia, ocorrendo devido ao processo físico de transporte, como a energia dissipada em forma de calor. Por outro lado, as perdas não técnicas (PNT) representam a diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, resultando de fatores externos, como furtos de energia, erros de medição e faturamento, e consumidores sem medidores. As PNT não são inerentes ao processo físico de distribuição, mas estão ligadas à gestão comercial das distribuidoras de energia.

5. Analisa a legislação tributária aplicável inferindo que o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 1999, define que as quebras e perdas razoáveis inerentes à fabricação, transporte e manuseio, bem como perdas de estoque por deterioração ou obsolescência, podem integrar o custo dos serviços prestados, desde que devidamente comprovadas (art. 291). Assim, as perdas técnicas (PT), consideradas intrínsecas às atividades das distribuidoras de energia elétrica, podem ser incluídas no custo do serviço. Em contraste, as perdas não técnicas (PNT), que resultam de fatores externos como furtos de energia e erros de medição, não são inerentes às atividades de distribuição e, portanto, não integram o custo do serviço prestado, mas podem ser tratadas como despesas dedutíveis em situações específicas (art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964).

6. Assevera que a Receita Federal do Brasil (RFB) esclareceu através da Solução de Consulta Interna COSIT nº 3 de 2017 que as PNT podem ser deduzidas como despesas operacionais para fins de apuração do lucro tributável se ocorrerem devido a desfalque, apropriação indébita ou furto, desde que haja inquérito instaurado ou queixa perante autoridade policial. A dedução é permitida apenas quando estas perdas são causadas por empregados ou terceiros e não há compensação por seguro ou indenização, conforme previsto no Parecer Normativo COSIT 50/1973. Este entendimento visa garantir que apenas as despesas inevitáveis e comprovadas sejam dedutíveis, limitando a extensão das exceções permitidas por lei.

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

DAS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE SOBRE A DEDUTIBILIDADE

(35) Em relação ao IRPJ e À CSLL, conforme descrito acima, o contribuinte alega que, por serem computados no reajuste de tarifa solicitado à ANEEL, sua indedutibilidade acarretaria uma dupla tributação, conforme expomos:

“Sim. Nos anos calendário de 2018 a 2020 a Companhia afirma que as perdas não técnicas (PNT) foram consideradas como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável, isso pelo fato de além de a receita do faturamento de energia elétrica contemplar a parcela das PNT que foram incorporadas à tarifa, a companhia efetuou os registros das respectivas Notícias Crime, nos termos da legislação em vigor, em relação às PNT. A adição ao Lucro Líquido resultaria em bitributação, uma vez que as PNT já estão incorporadas ao faturamento”

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

(37) Contudo, examinando as comunicações da empresa à autoridade policial, verifica-se que se tratam de atos meramente protocolares, formalizados, em todos os casos apresentados, até mesmo após o encerramento dos respectivos exercícios. Além disso, as comunicações são vagas, de caráter genérico, não apresentando qualquer individualização dos alegados furtos de energia elétrica, isto é, não contêm elementos mínimos a possibilitar uma possível investigação. Mesmo tendo sido apresentadas a esta Fiscalização algumas denúncias efetuadas especificamente quanto a algumas pessoas físicas ou jurídica no tocante a roubo de energia, os valores envolvidos nestas denúncias são irrisórios e nem de longe alcançam o valor de 1% das PNT totais, sendo insuficientes para ilidir a presunção de que tais despesas são indedutíveis nos termos da legislação em vigor.

(38) 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.

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

(40) 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.

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

(42) 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.

(43) Isto posto, considerando que, nos termos da legislação de regência da matéria, as Notícias Crimes apresentadas pela LIGHT não se revestem dos requisitos e condições para que possam ser tidas como capazes de respaldar as PNT incorridas pela Companhia na prestação dos serviços a seus clientes/consumidores como despesas, passíveis de dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos.

(44) Em relação à alegação de bitributação, posto que tais “custos” integrariam a receita posterior por serem incorporados à tarifa, não cabe razão ao contribuinte. Deve ser ressaltado, entretanto que, mesmo admitindo esta hipótese, uma parte destas PNT não foi incorporada à tarifa, conforme planilha apresentada pelo próprio contribuinte em sua resposta a esta Fiscalização. Nesta planilha, existem duas colunas: uma, denominada “PNT repassadas pela ANEEL à tarifa (R\$)”, e outra denominada “PNT não repassadas pela ANEEL à tarifa (R\$)”. Intimado, conforme descrito anteriormente, se as PNT não repassadas às tarifas foram adicionadas ao lucro real, o contribuinte respondeu que não, sem apresentar quaisquer alegações para não fazê-lo.

(45) Desta forma, em relação a estas PNT não repassadas à tarifa, não há o que discutir em questão de bitributação. A contrário senso, tais PNT sequer foram aceitas pela ANEEL para cálculo do repasse ao valor da tarifa, fazendo, neste caso, prova contrária às alegações efetuadas pelo contribuinte.

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

Mês/Ano	(=) Perda Não Técnica Efetiva (R\$)	PNT repassadas pela ANEEL à tarifa (R\$)	PNT NÃO repassadas pela ANEEL à tarifa (R\$)
jan-19	165.272.361,57	84.657.496,67	80.614.864,90
fev-19	121.859.003,26	92.430.901,18	29.428.102,08
mar-19	137.103.791,63	87.065.277,97	50.038.513,66
abr-19	144.289.614,65	85.513.354,91	58.776.259,74
mai-19	110.810.419,89	86.623.512,39	24.186.907,50
jun-19	91.078.664,32	89.053.171,59	2.025.492,73
jul-19	95.610.750,74	93.101.814,11	2.508.936,63
ago-19	87.952.301,88	93.317.548,83	-5.365.246,96
set-19	107.021.439,27	93.851.497,18	13.169.942,09
out-19	154.062.123,92	93.095.831,31	60.966.292,60
nov-19	99.888.648,41	95.713.464,14	4.175.184,27
dez-19	159.220.745,01	93.586.039,24	65.634.705,76
jan-20	173.853.663,12	99.893.576,87	73.960.086,25
fev-20	131.201.990,43	95.335.573,66	35.866.416,77
mar-20	113.501.402,61	86.780.751,31	26.720.651,31
abr-20	96.666.564,01	90.043.048,85	6.623.515,16
mai-20	93.281.020,87	91.716.834,60	1.564.186,27
jun-20	112.270.385,86	96.655.489,33	15.614.896,54
jul-20	113.846.465,54	95.921.239,37	17.925.226,17
ago-20	104.317.549,24	95.329.723,56	8.987.825,69
set-20	152.657.915,05	94.226.406,08	58.431.508,97
out-20	145.585.478,02	97.255.006,17	48.330.471,84
nov-20	138.918.413,36	109.059.491,90	29.858.921,46
dez-20	172.859.685,76	106.051.763,61	66.807.922,14

Impugnação

9. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 27/12/2023 (fl. 886), a impugnante apresentou, em 25/01/2024, impugnação juntada às fls. 893 a 930.

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

AS PERDAS NÃO TÉCNICAS INTEGRAM O CUSTO DE AQUISIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA DISTRIBUÍDA PELA IMPUGNANTE

11. Entende a impugnante que a controvérsia central do presente processo administrativo é determinar se as perdas não técnicas integram o custo de aquisição da energia elétrica para distribuição. Afirmar que o auditor-fiscal concluiu que essas perdas não fazem parte do custo de aquisição, justificando que elas não são inerentes às atividades das distribuidoras de energia e são decorrentes de fatores como furto de energia, conforme regulamentação da ANEEL. A impugnante contesta a análise da autoridade fiscal argumentando que o conceito de custo é subjetivo e deve considerar as especificidades de cada atividade econômica, conforme o art. 46 da Lei 4.506/1964.

12. Alega que a legislação contábil e tributária suporta uma interpretação ampla do conceito de custo uma vez que o Pronunciamento Técnico CPC 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e o art. 46 da Lei 4.506/1964 estabelecem que o custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição, transformação e outros necessários para trazer os estoques à condição atual. Além disso, a ANEEL, pela Resolução Normativa 703/2016, reconhece que a tarifa de energia deve cobrir todos os custos da distribuidora, incluindo as perdas não técnicas. A resolução define que as perdas, tanto técnicas quanto não técnicas, fazem parte dos custos de aquisição da energia elétrica.

13. A Impugnante apresenta dados específicos para sua operação no Rio de Janeiro, onde enfrenta altos índices de furto de energia, como na região da Rocinha. Esses dados evidenciam que as perdas não técnicas são um custo necessário e usual da distribuição de energia elétrica, sendo essenciais para a execução de seu objeto social. Assim, a Impugnante argumenta que essas perdas devem ser reconhecidas como parte do custo de aquisição da energia, conforme o art. 46 da Lei 4.506/1964, e, portanto, a cobrança de IRPJ/CSLL deve ser cancelada.

O PLENO ATENDIMENTO AO DISPOSTO NO § 3º, DO ART. 47, DA LEI 4.506/1964

14. Neste item da peça de defesa a Impugnante defende que as perdas não técnicas, se não forem reconhecidas como parte do custo de aquisição da energia elétrica, devem ser tratadas como despesas operacionais dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL, conforme o § 3º do art. 47 da Lei 4.506/1964. Afirma que a fiscalização, no entanto, argumentou que as notícias de crime apresentadas pela empresa em 2019 e 2020 não são suficientemente detalhadas para sustentar essas perdas como dedutíveis, destacando que as comunicações eram protocolares e gerais, sem elementos mínimos para uma investigação adequada, e feitas após o encerramento dos exercícios.

15. A Impugnante rebate que não é seu dever investigar a autoria dos furtos, função esta do Estado, e afirma que as notícias de crime apresentadas são detalhadas e têm servido como base para a atuação da polícia. Cita o professor Antônio Sérgio A. de Moraes Pitombo o qual argumenta que a legislação não exige detalhes além da descrição do fato e que a exigência de individualização dos autores não é viável para a empresa. A Impugnante justifica que os registros são aceitos pela polícia e são suficientes para a dedutibilidade das despesas, citando inclusive decisões do CARF que apoiam essa prática.

16. Alega que a complexidade do contexto é sublinhada pelo controle de grupos criminosos em áreas onde ocorrem os furtos, o que impede ações mais efetivas por parte da Impugnante. A legislação, como o art. 5º do Código de Processo Penal, permite a denúncia de crimes mesmo sem a identificação dos autores, e a dedução das despesas deve ser reconhecida. Afirma que a jurisprudência do CARF é favorável à dedutibilidade quando há comunicação do fato à polícia, reforçando a legitimidade das ações da Impugnante, que argumenta enfrentar desafios significativos devido à violência e à insegurança nas áreas de operação.

17. A Impugnante afirma que é obrigada a adquirir toda a energia que circula na rede de transmissão em sua área de concessão, incluindo a energia perdida por furtos, que não será faturada para nenhum cliente. Este custo com perdas não técnicas reduz o patrimônio da Impugnante sem gerar receita, impactando negativamente seu resultado financeiro no período de apuração. A Constituição Federal outorgou à União a competência para cobrar IRPJ/CSLL sobre o lucro apurado, e o CTN determina que a base de cálculo destes tributos é o acréscimo patrimonial verificado pelo contribuinte.

18. Defende que a legislação tributária brasileira especifica que o lucro a ser tributado pelo IRPJ/CSLL deve refletir o acréscimo patrimonial, o qual resulta da comparação entre receitas, custos e despesas do contribuinte. O Regulamento do Imposto de Renda, nos artigos 258 e 259, afirma que o lucro real é ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas pela legislação. Alterar o lucro líquido para fins fiscais pode distorcer a realidade da empresa, levando a tributar montantes que não representam efetivo acréscimo patrimonial. No caso específico das perdas não técnicas, a energia furtada constitui uma despesa que reduz o patrimônio da Impugnante, devendo, portanto, ser considerada na apuração fiscal.

19. Alega que a Lei 4.506/1964, em seu artigo 46, reconhece que perdas razoáveis, incluindo furtos, fazem parte dos custos de aquisição de mercadorias. Esse princípio é aplicável a diversos setores, como a criação de gado e produção agropecuária, onde perdas por furto são comuns e reconhecidas como custo dedutível. Não há justificativa jurídica para negar o efeito fiscal das perdas não técnicas no setor de distribuição de energia elétrica. Entende que exigir a adição das perdas não técnicas à base de cálculo do IRPJ/CSLL contraria o conceito de lucro tributável estabelecido pelo CTN e o Regulamento do Imposto de Renda, devendo a cobrança de IRPJ/CSLL sobre essas perdas ser cancelada.

HIPÓTESE DE BIS IN IDEM

20. Defende que caso os argumentos anteriores não sejam aceitos, é necessário excluir da base de cálculo as perdas não técnicas repassadas nas faturas de energia posteriores para evitar *bis in idem*.

21. Afirma que a ANEEL calcula e autoriza o repasse de uma parte dessas perdas nas tarifas dos consumidores, como evidenciam as Notas Técnicas nº 54/2018-SGT/ANEEL, 34/2019-SGT/ANEEL e 27/2020-SGT/ANEEL. Esse repasse implica que as perdas foram pagas novamente pelos consumidores e sujeitas a nova tributação, o que configura bitributação, violando o princípio do *non bis in idem* conforme jurisprudência do CARF. Assim, entende imperativo excluir essas parcelas da base de cálculo do IRPJ/CSLL para evitar dupla tributação, reconhecida inclusive em situações similares pelo CARF e pela SEFAZ/RJ.

NECESSIDADE DE REAPURAÇÃO DO IRPJ/CSLL

22. Defende que se os autos de infração forem considerados procedentes, é necessário reconhecer o excesso de IRPJ/CSLL cobrado, pois o auditor-fiscal não considerou variáveis que deveriam reduzir o valor dos tributos. Primeiramente, a Impugnante tinha prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados, que deveriam, no seu entendimento, ter sido compensados na nova base de cálculo. Além disso, a autoridade fiscal cobrou PIS/COFINS dos mesmos períodos, devendo-se permitir a dedução dessas contribuições na base de cálculo do IRPJ/CSLL. Finalmente, entende que se deve reconhecer o direito de aumentar as deduções do PAT e de Incentivos à Inovação Tecnológica, já que a base de cálculo foi majorada. Portanto, é necessário que a Receita Federal reapure os tributos considerando esses pontos.

23. Encerra apostando os seguintes pedidos:

81 Diante de todo o exposto, pugna-se pelo integral provimento da presente impugnação, extinguindo-se o Auto de Infração, pelos seguintes motivos:

a) Foi demonstrado que as perdas não técnicas não estão disciplinadas, sob o ponto de vista fiscal, pelo §3º, do art. 47, da Lei 4.506/1964 – que trata de despesas dedutíveis –, mas sim pelo inciso V, do art. 46, da mesma lei – que trata do custo do bem revendida/distribuída –, porque é inerente (usual e normal) à atividade de distribuição de energia elétrica;

b) Ainda que se admita a aplicação do §3º, do art. 47, da Lei 4.506/1964, demonstrou-se que as representações de crime perante as autoridades policiais feitas pela Impugnante atendem ao que é exigido por esse dispositivo;

c) Demonstrou-se que a perda não técnica de energia é item que compõe, efetivamente, a revisão tarifária e, posteriormente é faturado contra os consumidores, tornando-se receita da distribuidora. Logo, quando não se permite à distribuidora deduzir o prejuízo que verificou com as perdas não técnicas e se exige a tributação da tarifa de energia dos anos seguintes que buscam ressarcir a empresa do prejuízo anterior, confira-se o bis in idem; e

d) Mais do que o bis in idem que ocorre nessa operação, existe uma tributação que incide sobre o lucro irreal, violando o art. 153, III, da Constituição Federal,³⁴ e os art. 47 e 97, do CTN 35.

82 Caso se julguem procedentes (integral ou parcialmente) os autos de infração, requer a Impugnante seja determinada diligência para que a Receita Federal reapure o IRPJ/CSLL que estão sendo cobrados, considerando (a) o direito de a Impugnante compensar os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados em exercícios anteriores a 2019; (b) a necessidade de reduzir da base de cálculo do IRPJ/CSLL o valor de PIS/COFINS, que está sendo cobrado no processo 17227-730.292/2023-51 e que trata de perdas não técnicas de 2019 e 2020; e (c) o direito de a Impugnante aumentar as deduções de PAT e Incentivo Fiscal à Inovação Tecnológica, tudo nos termos do que foi exposto no Capítulo III.e desta impugnação.

24. É o relatório.

Em apreciação, a 3ª Turma da DRJ08, através do Acórdão n. 108-043.570, e-fls. 1350 e ss, julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário em litígio. Assim dispôs em ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

As perdas não técnicas, isto é, aquelas decorrentes de fatos alheios ao processo de distribuição de energia elétrica, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto, exceto se comprovadamente decorrentes de furtos de energia representados à autoridade policial. Não caracterizam essa representação comunicados meramente protocolares, sem a individualização dos fatos ilícitos.

DEDUÇÃO. PIS. COFINS. APURAÇÃO IRPJ. LANÇAMENTOS CONCOMITANTES.

Havendo lançamento concomitante, no mesmo procedimento administrativo de fiscalização, de contribuições para o PIS e de COFINS, essas não devem ser deduzidas na apuração do IRPJ visto estarem com sua dedutibilidade suspensa no momento do lançamento.

DEDUÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS GASTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Para o aumento da dedutibilidade das despesas incorridas no PAT, em razão de aumento de IRPJ a pagar em decorrência de lançamento de ofício, é necessária a comprovação dos gastos efetuados para esse fim, mediante documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019, 2020

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS NÃO TÉCNICAS NA DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

As perdas não técnicas, isto é, aquelas decorrentes de fatos alheios ao processo de distribuição de energia elétrica, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto, exceto se comprovadamente decorrentes de furtos de energia representados à autoridade policial. Não caracterizam essa representação comunicados meramente protocolares, sem a individualização dos fatos ilícitos.

DEDUÇÃO. PIS. COFINS. APURAÇÃO CSLL. LANÇAMENTOS CONCOMITANTES.

Havendo lançamento concomitante, no mesmo procedimento administrativo de fiscalização, de contribuições para o PIS e de COFINS, essas não devem ser deduzidas na apuração do CSLL visto estarem com sua dedutibilidade suspensa no momento do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado em 25/06/2024 (e-fl. 1377), apresentou Recurso Voluntário em 25/07/2024 (e-fl. 1380 e ss), em que repete os argumentos da impugnação, ressaltando:

- a 4ª Turma Extraordinária, da 1ª Seção, do CARF, julgou – em abril de 2024 – essa mesma matéria e afastou o entendimento equivocado da Solução de Consulta Interna COSIT 3/2017 para reconhecer que as perdas não técnicas efetivamente integram o custo o serviço prestado pelas distribuidoras de energia elétrica.

- No referido julgamento, o CARF avaliou dois processos administrativos (16682.720895/2020-62 e 16682.721089/2020-10) em que a própria Recorrente havia sido autuada para cobrança de IRPJ/CSLL, sob alegação da indedutibilidade das perdas não técnicas. É a mesma matéria tratada no presente processo. A única diferença é que, naqueles dois processos julgados pela 4ª Turma Extraordinária a autuação se referia a perdas não técnicas contabilizadas nos anos de 2016 e 2017, enquanto o presente processo cuida de perdas dos anos de 2019 e 2020.

- não se pode responsabilizar a Recorrente pelo notório problema da Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro. É como se o Estado (em sentido amplo) penalizasse a Recorrente duas vezes: pelo não

recebimento pela energia que foi furtada ao não garantir a segurança pública e pela exigência de tributação de lucro que nunca existiu.

- as regras contábeis definem o conceito de custo de aquisição da mercadoria revendida como um **conceito aberto**, pois o Pronunciamento Técnico CPC 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis dispõe que “o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, **bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais**”.

- Ao fim da redação do art. 46 da Lei 4.506/1964, o legislador inseriu uma expressão (“tais como”) com objetivo de **reforçar** a ideia de que o conceito de custo enunciado no *caput* é aberto e que, nos incisos deste art. 46, seriam citados exemplos ;

- as perdas não técnicas se relacionam com a atividade desenvolvida em particular pela Recorrente.

- a Resolução Normativa ANEEL 703/2016 foi mais clara sobre esse ponto, definindo que a referida Parcela A da tarifa de energia elétrica reflete a cobertura dos custos da Distribuidora com a aquisição da energia que é revendida, sendo certo que nesses custos estão as perdas não técnicas;

- Em relatório intitulado “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição” (fls. 966/983 destes autos) publicado no ano de 2021 (portanto, data próxima aos fatos discutidos nesse processo), divulgou-se que as perdas de energia correspondiam a 14,8% do total de energia elétrica consumida em 2020, correspondendo metade desse valor às perdas não-técnicas.

- Uma das hipóteses, listadas como exemplificativas no art. 46, da Lei 4.506/1964, como item integrante do custo de aquisição de mercadoria a ser revendida se enquadra perfeitamente na conclusão do parágrafo anterior, dado que estabelece que compõe o custo as “perdas razoáveis” apuradas segundo a natureza da atividade desenvolvida pela empresa:

- No relatório de “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição” publicado pela ANEEL no ano de 2021 (fls. 966/983 destes autos), o agente regulador demonstra que a Recorrente tem, em volume, a terceira maior perda não técnica considerando apenas o mercado de baixa-tensão (consumidores residenciais, no geral):

- O acórdão recorrido argumenta que, tendo em vista que (na visão da DRJ) as perdas não técnicas não podem ser consideradas custo do serviço de distribuição de energia elétrica, seria possível deduzir tais perdas com base no § 3º, do art. 47, da Lei 4.506/1964, desde que a Recorrente comprovasse que apresentou representação criminal perante a autoridades policial. O acórdão recorrido, então, passa argumentar que se cumprir o requisito citado acima, era preciso atender a três condições: “(i) existência de prejuízo em decorrência do desfalque, da apropriação indébita ou do furto; (ii) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros; e (iii) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial”.

- O entendimento da DRJ não pode prevalecer, porque os requisitos “ii” e “iii” não estão previstos § 3º, do art. 47, da Lei 4.506/1964 e se revelam restrições ao direito da Recorrentes criadas sem suporte em lei, decorrentes apenas de uma interpretação equivocada adotada pelo acórdão recorrido.

- Conclui-se que é legítima a prática da Recorrente em reportar a ocorrência do furto/fraude sem identificação dos autores e circunstâncias detalhadas da conduta, sobretudo porque na atividade de distribuição de energia elétrica a ocorrência do crime se dá em larga escala e a sua identificação exigiria a vigilância em áreas em que nem mesmo a polícia tem acesso. Portanto, **é uma conduta impossível a que a autoridade fiscal tenta exigir da Recorrente**.

- não se pode dissociar a discussão travada nos presentes autos da grave situação de insegurança pública vivenciada no Estado do Rio de Janeiro, especialmente sobre o avanço de grupos armados sobre territórios por onde passam a concessão da Recorrente. Nesses locais nem mesmo a polícia transita, ou seja, sobre eles a Recorrente possui a concessão de direito, mas não de fato.

- a Light investe constantemente para inibir as perdas não técnicas de energia, (i) a exemplo da criação de um tecnológico portal, em sua agência virtual²⁵, para que sejam reportadas denúncias de fraude; da (ii) instalação de caixas blindadas utilizadas para proteger sensores que detectam acessos clandestinos e evitar fraudes em áreas já consideradas perigosas, mas que a Recorrente ainda possui acesso; e (iii) da instalação de medidores modernos que facilitam a identificação de furtos.

- o acórdão recorrido não mencionou o fato de que a Recorrente é obrigada a adquirir toda energia que circula pela rede de transmissão abrangida na sua área de concessão e que as perdas não técnicas representam uma energia elétrica pela qual teve que pagar, mas que não será faturada contra nenhum cliente – trata-se, na maior parte dos casos, de energia furtada.

- as perdas objeto da referida autuação foram repassadas posteriormente para os consumidores regulares e, portanto, foram pagas e alvo de nova tributação, impactando as bases de cálculo do IRPJ/CSLL. Portanto, é muito claro que a não exclusão das perdas não técnicas repassadas na tarifa configura hipótese de *bis in idem*, já que, além de impossibilidade de deduzir as perdas, a Recorrente oferece significativa parcela à nova tributação, como fazem prova as Notas Técnicas da ANEEL ora acostadas.

- é preciso, mesmo assim, que se reconheça o excesso de IRPJ/CSLL que está sendo cobrado da Recorrente, porque o auditor-fiscal deixou de considerar relevantes variáveis que obrigatoriamente devem reduzir o valor total dos tributos cobrados.

- Primeiro, frise-se que, no início de 2019 (primeiro ano objeto de autuação), a Recorrente possuía, escriturado no seu livro fiscal (ECF), saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados de exercícios anteriores

- Segundo, é preciso ter em consideração que a autoridade-fiscal também lavrou auto de infração (proc. 17227-730.292/2023-51) para cobrar PIS/COFINS da Recorrente, referente aos anos de 2019 e 2020 – mesmos períodos de apuração que estão sendo cobrados nos autos de infração de IRPJ/CSLL aqui defendidos. Logo, deve-se reconhecer o direito de a Recorrente deduzir essas contribuições na base de cálculo do IRPJ/CSLL que está sendo cobrado nos autos de infração aqui defendidos.

- Por fim, cabe lembrar que a autoridade-fiscal refez a apuração de IRPJ/CSLL, para acrescentar valores à sua base de cálculo, e que, por essa razão, deve-se reconhecer o direito de a Recorrente aumentar as deduções de PAT (Programa de alimentação do Trabalhador – Lei 6.321/1976) e de Incentivos à Inovação Tecnológica (Lei 11.196/2005), pois no passado tais deduções haviam sido limitadas pela base de cálculo de IRPJ/CSLL até então apurada pela Recorrente e, uma vez majorada essa base pela autoridade fiscal, deve-se também permitir a majoração das referidas deduções.

A E. PGFN apresentou contrarrazões, às e-fls. 1448 e ss, cujos fundamentos serão listados ao contrapor os principais argumentos do Recurso Voluntário, no voto.

VOTO VENCIDO

Lizandro Rodrigues de Sousa - relator

O recurso é tempestivo. Cumpridas as demais condições de procedibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 6458 e ss) em que o Recorrente se insurge contra decisão no Acórdão da DRJ (AC n. 108-043.570 – 3ª TURMA/DRJ08, e-fls. 1350 e ss) que julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, decidindo pela não comprovação da dedutibilidade das despesas não técnicas escrituradas nos anos calendários 2019 e 2020, mas reconhecendo, no que se refere à base de cálculo negativa de CSLL, que a impugnante possuía saldo registrado no sistema da Receita Federal e-SAPLI (que registra os valores de prejuízos fiscais e de bases negativas de cálculo de CSLL declarados pelo próprio contribuinte nas DIPJs, bem como os apurados, de ofício, pelo Fisco).

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que repete os argumentos da impugnação, destacando de início que a 4ª Turma Extraordinária, da 1ª Seção, do CARF, julgou em

abril de 2024 essa mesma matéria e afastou o entendimento da Solução de Consulta Interna COSIT 3/2017, reconhecendo aquela Turma que as perdas não técnicas integram o custo do serviço prestado pelas distribuidoras de energia elétrica. Conclui o RV, após citar os acórdãos referidos:

19. Indubitavelmente, não se pode responsabilizar a Recorrente pelo notório problema da Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro. É como se o Estado (em sentido amplo) penalizasse a Recorrente duas vezes: pelo não recebimento pela energia que foi furtada ao não garantir a segurança pública e pela exigência de tributação de lucro que nunca existiu.

Na verdade, trata-se de jurisprudência dissonante dentro do CARF, visto que há vários acórdãos no sentido oposto ao citado pela Recorrente. Os dois acórdãos que apreciaram o tema na 3ª Seção em 2024, por exemplo, foram desfavoráveis à empresa. Trata-se dos acórdãos n. 3302-014.123 e 3302-014.124, com recurso voluntário da LIGHT totalmente desprovido.

Importante destacarmos que entendemos que as despesas glosadas (provenientes de perdas não técnicas) não são compostas, unicamente com gastos com segurança (furtos, por exemplo). Baseamo-nos em Relatório da ANEEL (relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”), que reporta a natureza plural e residual destas Perdas Não Técnicas:

De acordo com o relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”¹ as “perdas de energia se referem à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais. As perdas na distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores”.

Quanto ao problema de segurança (prejuízo com furto), a legislação tributária traz expressa previsão deste prejuízo da dedução do lucro real, quando cumpridas as condições que prescreve, classificando (o prejuízo com furto) como despesa, e não como custo (§ 3º do art. 47 da Lei 4.506/64). Desta forma, não vemos cabimento para as considerações do Recurso Voluntário que insistem em classificar estas específicas perdas como custo, no cálculo do Lucro Real.

Art. 47.

(...)

§ 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.

Pior é a tendência do mesmo recurso em classificar as mesmas despesas como um ônus somente do contribuinte, advindo unicamente da falta de segurança no Rio de Janeiro. Apela, no meu ver, pela equidade, quando há expressa previsão legal para a apreciação da matéria no campo tributário. É como se o equilíbrio econômico do contrato estivesse comprometido pela dedução dos gastos decididos nestes autos, entendo. A respeito, a PGFN reproduz importantes considerações com base no Relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”, já citado, que ajudam a entender que as Perdas Não Técnicas são vistas pela ANEEL como um problema de todo o sistema. Desta maneira, aquela Agência elaborou uma forma de compensação, em que permite que grande parte das Perdas Não Técnicas (que não são no total advindas de furtos, de acordo com o mesmo Relatório) sejam ressarcidas ao contribuinte que as suportaria, com incentivos para que a concessionária diminua o percentual de perdas não técnicas, pois estas perdas são atribuídas à

gestão da própria concessionária. Ou seja, conforme o já citado § 3º do art. 47 da Lei 4.506/64, sequer há prejuízo do contribuinte, pois a maior parte das Perdas Não Técnicas lhe é ressarcida. Nos termos da PGFN:

(...)

II.2 – Conceituação. Perdas Técnicas x Perdas Não Técnicas. Regulamentação ANEEL. Inicialmente, é necessário aprofundar o estudo sobre o que vem a ser “perdas não técnicas”, e como essa verba influi na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Compete à Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) a regulação econômica e técnica do mercado de distribuição de energia elétrica no Brasil. Dentre as atribuições da ANEEL, está o acompanhamento da execução do contrato de concessão de energia elétrica, para preservação do equilíbrio econômico desse contrato.

De acordo com o art. 9º, § 2º, da Lei 8.987/95, os contratos de concessão “poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro”. Portanto, eventuais despesas das empresas distribuidoras de energia elétrica, que não estejam refletidas na tarifa de energia, poderão implicar na revisão do contrato.

De acordo com o relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”¹ as “perdas de energia se referem à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais. As perdas na distribuição podem ser definidas como a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a faturada aos seus consumidores”.

As perdas de energia representam, portanto, energia elétrica adquirida pela distribuidora, a qual é “injetada” na rede, mas não resulta em faturamento aos clientes. Tendo em vista que esse fato pode causar desequilíbrio econômico do contrato de concessão, as perdas de energia dão origem ao processo de revisão, previsto na Lei 8.987/95 e no contrato.

O relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”, já citado, demonstra como se dá o processo de revisão do contrato de concessão decorrente da existência de perdas de energia. Pede-se vênia para transcrever alguns trechos do relatório:

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

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

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

(...)

O repasse tarifário dos níveis eficientes das perdas está previsto nos contratos de concessão e essas perdas são contempladas nos custos com compra de energia até o limite regulatório estipulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). Assim, as perdas reais das distribuidoras não são totalmente repassadas para a tarifa.

(...)

2.2. PERDAS NÃO TÉCNICAS As perdas não técnicas reais são apuradas pela diferença das perdas totais, informadas pelas distribuidoras, e das perdas técnicas regulatórias, apuradas pela ANEEL.

(...)

4. IMPACTO DAS PERDAS NAS TARIFAS DE ENERGIA ELÉTRICA Os impactos financeiros das perdas na tarifa de energia também podem ser segregados pelas perdas técnicas e não técnicas.

Em 2018, o custo das perdas técnicas, obtido pela multiplicação dos montantes pelo preço médio da energia nos processos tarifários, sem considerar tributos, é da ordem de R\$ 7,1 bilhões. Essas perdas, inevitáveis em qualquer sistema de distribuição, são repassadas aos consumidores, já se considerando a operação eficiente das redes. Os custos das perdas na rede básica considerados nas tarifas foram de aproximadamente R\$ 1,5 bilhão.

As perdas não técnicas reais no país, utilizando o mesmo método acima, representaram um custo de aproximadamente R\$ 6,6 bilhões. No entanto, as perdas não técnicas regulatórias, que são calculadas conforme a metodologia da ANEEL, considerou um custo de quase R\$ 5 bilhões ao ano, o que representa aos consumidores cerca de 3% do valor da tarifa de energia elétrica, variando por distribuidora (...)

*O acompanhamento das perdas pela ANEEL é feito mediante monitoramento da evolução das perdas reais frente às perdas regulatórias. O mecanismo adotado pela ANEEL está na fixação no nível de perdas durante um período predeterminado, de modo que **a concessionária tenha o incentivo de reduzir as perdas** para auferir ganhos adicionais de receita ou reduzir os prejuízos decorrentes do não repasse integral das perdas.*

*Salienta-se que a **metodologia das perdas não técnicas** não estabelece sanções para as concessionárias no caso de não atingimento dos percentuais regulatórios de perdas não técnicas (seja com ou sem trajetória de redução), uma vez que percentuais acima dos patamares regulatórios não são repassados para a tarifa de energia elétrica, o que implica que toda essa perda de receita seja arcada pelo(s) acionista(s) da empresa.*

Nota-se também que os valores regulatórios de perdas não técnicas não são necessariamente menores do que os valores praticados pelas empresas. Além disso, a empresa pode responder a incentivos de combate às perdas durante o ciclo tarifário, inclusive com mais vigor do que os valores regulatórios estabelecidos.

Da mesma forma, não há intervenção por parte da ANEEL a respeito das ações que devem ser desenvolvidas pela concessionária para o combate às perdas, tendo em vista que é a distribuidora que detém as informações necessárias para identificar quais estratégias alcançarão os melhores resultados, desde que embasadas pela regulamentação setorial vigente”.

Portanto, tem-se que cada contrato de concessão de serviço de distribuição de energia elétrica estipula um percentual máximo de perda não técnica, que poderá ser recuperado por intermédio de aumento do preço da tarifa.

Mas como as perdas não técnicas são apuradas? Nesse ponto, pede-se *venia* para transcrever, novamente, trecho do relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”:

“Os níveis de perdas não técnicas dependem da gestão das concessionárias, das características socioeconômicas e de aspectos comportamentais existentes em cada área de concessão.

As perdas não técnicas regulatórias consideradas desde o Primeiro Ciclo de Revisões Tarifárias, que se iniciou em 2003, têm sofrido mudanças substanciais, conforme o aperfeiçoamento metodológico de cálculo da ANEEL. A evolução dessas metodologias é detalhada no Anexo I.

Como as concessionárias atuam em áreas de concessão com especificidades diversas, tais como características do mercado e variáveis socioeconômicas, a comparação entre elas somente seria possível caso essas diferenças fossem consideradas. Assim, partindo-se da premissa de que as variáveis socioeconômicas exercem grande influência sobre os níveis de perdas não técnicas, foi desenvolvido um ranking de complexidade socioeconômica, elaborado a partir de modelos econométricos, que permitiu a comparação do desempenho das perdas não técnicas das distribuidoras, conforme o porte e a posição.

Para a distribuidora cuja perda não técnica regulatória será estabelecida em processo de revisão, esse modelo identifica a existência de uma empresa de referência (benchmark), que normalmente se situa em área de maior complexidade socioeconômica, mas que pratica perdas menores do que a distribuidora em análise. O incentivo em reduzir as perdas não técnicas é intrínseco, ou seja, as distribuidoras devem atuar sempre no sentido de reduzi-las, independentemente do nível regulatório estabelecido, seja para reduzir prejuízos, quando as perdas reais estiverem acima da regulatória, ou auferir ganhos, quando acontecer o oposto.

A regulação por incentivos adotada pela ANEEL sinalizou que eventuais negligências ou ineficiências das distribuidoras no combate às perdas não seriam mais repassadas às tarifas, limitando-se apenas aos níveis regulatórios considerados eficientes. A expectativa era de que a introdução dos mecanismos teóricos da regulação por incentivos, com sinalização econômica, contribuiria para a redução das perdas não técnicas no país.

Assim, os valores regulatórios das perdas não técnicas são normalmente inferiores aos valores praticados pelas concessionárias, pois a metodologia adotada pela ANEEL observa critérios de eficiência, limitando o repasse das perdas não técnicas reais.

(...)

ANEXO I

Metodologia Regulatória das Perdas

No Primeiro Ciclo de Revisões Tarifárias Periódicas – 1º CRTP, que ocorreu entre 2003 e 2006, a ANEEL propôs uma metodologia simplificada, adotando como regra geral a média histórica de cada uma das distribuidoras com a análise de especificidades das áreas de concessão.

A metodologia regulatória das perdas não técnicas sofreu alterações significativas no 2º CRTP (2007-2010), quando a ANEEL adotou a regulação por incentivos, com base na comparação das distribuidoras. Essa metodologia se baseou na determinação de uma trajetória de redução das perdas não técnicas para a distribuidora em processo de revisão tarifária, baseada no ponto de partida (referencial regulatório inicial a ser considerado no ano da revisão da empresa) e no ponto de chegada ao final do ciclo tarifário. Regra geral, foi considerado como ponto de partida o mínimo histórico das perdas não técnicas observadas nos quatro anos anteriores. Já o ponto de chegada foi obtido a partir das melhores práticas verificadas na comparação das empresas (benchmarking).

Conforme já explicado, as concessionárias atuam em áreas de concessão heterogêneas e para tratar essa questão a ANEEL desenvolveu um ranking de complexidade socioeconômica, a partir dos resultados de um modelo econométrico¹², que permitiu a comparação do desempenho das perdas não técnicas das distribuidoras, conforme o porte e a posição nesse ranking.

Assim, para a distribuidora cuja perda não técnica regulatória será estabelecida em processo de revisão tarifária, esse modelo identifica a existência de uma empresa de referência (benchmark), que normalmente se situa em área de maior complexidade socioeconômica, mas que pratica perdas menores do que a distribuidora em análise.

As perdas não técnicas do benchmark, empresa mais eficiente no combate às perdas, são ponderadas com as perdas não técnicas da distribuidora em processo de revisão, conforme a probabilidade de comparação entre elas, indicadas no modelo econométrico, resultando no ponto de chegada da empresa. Assim, definidos os pontos de partida e chegada, estabelece-se uma trajetória de redução das perdas não técnicas regulatórias ao longo do ciclo tarifário. Nos casos em que o ponto de partida está distante da chegada, são definidos limites de redução baseados nas melhores práticas de combate às perdas.

A metodologia do 3º CRTP (2011-2014), manteve a essência do 2º CRTP, porém, com aperfeiçoamentos, tais como o uso da média de três modelos econométricos para se medir a complexidade socioeconômica¹³ e a flexibilização do ponto de partida quando observado distanciamento da perda praticada e a regulatória - para os casos de piora dos indicadores socioeconômicos ou com baixa probabilidade de comparação, ou seja, as distribuidoras situadas na parte superior do ranking de complexidade. Além disso, foram definidos limites discretos na trajetória de redução regulatória das perdas não técnicas, conforme a complexidade socioeconômica, nível de perdas não técnicas e porte das concessionárias.

Já no 4º CRTP (2015-2018), utilizou-se a abordagem dos ciclos anteriores, com ajustes e atualização das variáveis do modelo econométrico¹⁴.

¹² O modelo de análise de regressão foi o de Dados em Painel com Efeitos Aleatórios. As variáveis utilizadas foram: violência (óbitos por agressão), desigualdade (% de pessoas com renda baixa), precariedade (% de pessoas em domicílios subnormais) e infraestrutura (cobertura de abastecimento de água).

¹³ As variáveis utilizadas foram: violência, desigualdade, precariedade, infraestrutura (rede de esgoto) e inadimplência.

¹⁴ As variáveis utilizadas foram: violência; pobreza (renda inferior a ½ salário mínimo), desigualdade (índice de gini), precariedade (% de pessoas em domicílios

subnormais), infraestrutura (coleta de lixo urbano), inadimplência e participação do mercado de baixa renda no mercado B1 e Baixa Tensão)”.

No documento “Submódulo 2.6 – Perdas de Energia”, produzido pela ANEEL², há uma explicação mais didática sobre a justificativa e forma de cálculo das perdas não técnicas. Pede-se novamente vênia para transcrever trecho do documento:

“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.

(...)

3.3.1. RANKING DE COMPLEXIDADE²⁸. A tabela a seguir apresenta os rankings de complexidade socioeconômica que serão utilizados no cálculo do referencial das perdas não técnicas. A ordem de cada ranking parte da área de concessão cujos indicadores socioeconômicos se apresentaram mais adversos ao combate às perdas não técnicas, para os menos adversos”.

Extraí-se do relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”, elaborado pela ANEEL, o seguinte: (i) nem todas as perdas incorridas pelas distribuidoras, sejam técnicas ou não técnicas, são reconhecidas pela ANEEL; (ii) a ANEEL possui política tarifária que autoriza que as perdas incorridas pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica, até certo limite fixado em regulamentação, sejam ressarcidas via cobrança dos demais usuários; (iii) a política de incentivo adotada pela ANEEL dispõe que as perdas não técnicas que excederem ao limite estabelecido não são repassadas à tarifa de energia elétrica, pois não interferem no equilíbrio econômico do contrato.

Registre-se que, para fins de repasse da perda não técnica no preço da tarifa, a ANEEL avalia a eficiência da distribuidora no combate a esse desperdício. A avaliação da eficiência é realizada mediante comparação entre as empresas, e para tanto são levados em conta as complexidades socioeconômicas do território em que as distribuidoras atuam.

O método para verificação da perda não técnica regulatória, ou seja, que pode, segundo a ANEEL, resultar no aumento do preço da tarifa, mudou durante os anos. Por exemplo, no que diz respeito aos “problemas socioeconômicos”, os fatores estatísticos para fins de comparação entre as distribuidoras variaram entre “violência (óbitos por agressão), desigualdade (% de pessoas com renda baixa), precariedade (% de pessoas em domicílios subnormais) e infraestrutura (cobertura de abastecimento de água)” (2º CRTP - 2007 a 2010); para “violência, desigualdade, precariedade, infraestrutura (rede de esgoto) e

inadimplência” (3º CRTP – 2011 a 2014); e por fim “violência; pobreza (renda inferior a ½ salário mínimo), desigualdade (índice de gini), precariedade (% de pessoas em domicílios subnormais), infraestrutura (coleta de lixo urbano), inadimplência e participação do mercado de baixa renda no mercado B1 e Baixa Tensão” (4º CRTP (2015-2018).

Por outro lado, a perda não técnica pode ser reduzida na medida em que a distribuidora aumentar sua eficiência na prestação do serviço de distribuição de energia elétrica. Como visto no trecho do relatório da ANEEL acima referido, ainda que o valor da perda não técnica esteja incorporado ao preço da tarifa, se a distribuidora lograr reduzir essa perda, tal fato não acarretará a redução da tarifa, ao contrário, esse ganho será incorporado ao patrimônio da distribuidora.

II.3 – Heterogeneidade do conjunto formado pelas Perdas Não Técnicas.

Quais são as conclusões possíveis de se obter após a leitura dos documentos disponibilizados pela ANEEL?

Um primeiro ponto bastante relevante para o presente feito é a constatação de que as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”.

As perdas não técnicas, também conhecidas como perdas comerciais, representam um conjunto bastante heterogêneo, portanto. Vale lembrar que a mensuração do valor correspondente às perdas não técnicas é realizada de forma indireta. Trata-se de um conceito residual, no sentido de que tudo que não se pode classificar como perda técnica (decorrente das leis da física), encontra-se no campo de abrangência da perda não técnica.

Destaque-se que a identificação da heterogeneidade da natureza das perdas que compõem o conjunto conhecido como “perdas não técnicas” revela-se de extrema relevância, na medida em que a controvérsia instaurada nos presentes autos diz respeito justamente à dedutibilidade de tais perdas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Busca o contribuinte, em síntese, deduzir as perdas não técnicas de forma global, sem qualquer preocupação com a discriminação dos tipos de perda que compõem o conjunto das perdas comerciais e tampouco com sua quantificação.

Nesse contexto, cabe desmistificar a ideia, vendida pelo contribuinte, de que as perdas não técnicas se resumem basicamente a prejuízos gerados por terceiros, tais como furtos de energia e fraude. Observa-se, a partir da leitura da defesa do sujeito passivo, que esse trata as perdas não técnicas praticamente como sinônimo de furto de energia elétrica. Conforme já se adiantou anteriormente, entretanto, esse cenário não condiz com a realidade.

O furto de energia elétrica é apenas um dos inúmeros componentes que integram o conjunto das perdas não técnicas.

Cabe destacar, portanto, que, ao contrário do que pretende fazer crer o contribuinte, a perda não técnica não decorre exclusivamente de furto de energia. Na verdade, o que se extrai do multicitado documento divulgado pela ANEEL, é que a perda não técnica pode decorrer de inúmeros problemas na prestação do serviço, inclusive problemas internos da empresa, como inexistência de medidores, falha ou falta de aferição dos medidores, erros na leitura dos medidores, existência de clientes cadastrados e não cobrados, falta de procedimentos adequados para recuperação de receitas, falhas no cadastro dos clientes, falhas de auditoria, inexistência de capacitação do pessoal, etc.³

Equivoca-se o contribuinte, portanto, ao tomar a parte como o todo, isto é, ao se referir ao furto de energia como se fosse o único componente do conjunto das perdas não técnicas.

Desta forma, entendemos como a DRJ, que asseverou que as Perdas Não Técnicas não podem integrar o custo dos serviços prestados, por não poderem ser entendidas como “intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica” (vide sistema de ressarcimento parcial instituído pela ANEEL), restando interpretar os preceitos expressos do art. 47 da Lei 4.506/64. Nos termos da DRJ:

(...)

37. Então, como as perdas não técnicas não podem compor o custo dos serviços prestados, obviamente não se encontram contempladas pelo disposto no art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, caindo por terra qualquer argumento da impugnante relativamente à parcela dessas perdas limitada ao valor estabelecido pela ANEEL como limite regulatório.

38. No que se refere aos argumentos concernentes à dedutibilidade, como despesas operacionais, das perdas não técnicas acima do limite regulatório, em função do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, este também não procede, conforme razões que se passa a expor.

39. Transcreve-se novamente o referido artigo aqui para uma melhor visualização de suas disposições:

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

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

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

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

[...]

40. Conforme bem destacado no Parecer Normativo CST nº 50, de 1973, referenciado na SCI Cosit nº 3, de 2017, a apropriação indébita, o desfalque e o furto não podem ser considerados necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não se enquadrando, a princípio, no disposto no art. 47 antes referido.

41. Por outro lado, este mesmo parecer ressalva que o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 “representa uma exceção à regra enunciada na cabeça do artigo”, já que admite como dedutível uma classe de despesas que não se acham compreendidas na definição do *caput* do artigo, atendidas certas condições, quais sejam:

- (i) existência de **prejuízo** em decorrência do desfalque, da apropriação indébita ou do furto;
- (ii) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros; e
- (iii) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista ou de queixa perante a autoridade policial.

42. Quanto à primeira condição estabelecida no dispositivo, de ter havido prejuízo, é devido considerar que em relação especificamente a parcela das perdas não técnicas dentro do limite regulatório, que é repassada ao consumidor na tarifa de energia elétrica, **não há que se falar em prejuízo** por parte da distribuidora, pois ela é ressarcida da perda. Assim, esta parcela, além de não ser dedutível como custo da prestação de serviços, como já tratado anteriormente, também não é dedutível como despesa operacional, não se enquadrando no disposto no §3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

43. No sentido do entendimento acima, veja-se trecho do mencionado parecer normativo transcrito novamente aqui:

*4. Quando não tiver ocorrido efetivo **prejuízo** - como, por exemplo, no caso de ter havido indenização ou estar o evento coberto por seguro, ou ter sido judicialmente reconhecido à empresa vítima, no mesmo exercício, o direito creditório contra aquele que tiver dado causa ao **prejuízo** - **indevida será a dedução, por ausência de um dos pressupostos de seu cabimento.***

44. Quanto à terceira condição (a segunda condição será abordada adiante), o Parecer Normativo, em seu item 9, destaca que os documentos comprobatórios da queixa perante a autoridade policial devem ser mantidos em boa guarda para a apresentação ou exibição quando solicitado pela autoridade fiscal. Tal entendimento pressupõe, por óbvio, que a providência estabelecida no § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, deve ter sido adotada antes do início do procedimento fiscal, bem assim ter sido contemporânea com os fatos que ensejaram os prejuízos.

45. O objetivo da norma é que o contribuinte **demonstre a insatisfação com o status quo de prejuízos** em decorrência de furtos, desfalques e apropriação indébita, adotando providências efetivas no sentido de tentar acabar ou, ao menos, reduzir ou dificultar a ação de criminosos. Sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Estado na quantificação do resultado tributável.

46. Por fim, no que concerne à segunda condição, há que se considerar que as queixas foram feitas de forma vaga, imprecisa e genérica, sem conterem uma individualização e detalhamento das práticas que ensejaram o furto de energia elétrica e, por conseguinte, sem conterem qualquer indicação de quem seriam os supostos infratores ou grupo de infratores.

47. Em que pese toda a alegação da impugnante de que muitas áreas por ela atendidas (cita a Rocinha como exemplo) não possuem adequadas condições de segurança, afirmando que somente 16% das ligações são regulares e por esse motivo as perdas não técnicas devem ser consideradas dedutíveis, o que se tem é que tal condição permanece por sua liberalidade, visto existirem meios jurídicos a disposição para possibilitar que aquela situação seja revertida, ou ao menos minimizada, de forma que sua omissão não pode ser oposta ao fisco federal que não guarda nenhuma relação com a realidade fática das áreas atendidas.

48. Observe-se que a determinação legal busca a recuperação dos valores suprimidos na medida do possível. Se a impugnante não adotar tal cautela, sua omissão corresponde a uma liberalidade, cujo prejuízo não pode ser oponível ao Fisco na quantificação do resultado tributável. Assim, aceitar toda e qualquer comunicação, sem especificação fática é tornar a determinação legal uma letra morta. Ademais, o fato de a cidade onde opera a impugnante

possuir níveis elevados de violência não afasta o requisito legal e nem eventuais dificuldades para apurar os fatos. Por exemplo, uma grande rede de supermercados, com inúmeras filiais, possivelmente sofre com furtos diuturnos, a exemplo das próprias Concessionárias de Energia Elétrica. No entanto, não parece razoável aduzir que essa rede de supermercados possa inferir que todos os produtos desaparecidos dos seus controles sejam objeto de furto e, menos ainda, que possa fazer uma comunicação genérica à autoridade policial de que está havendo furtos nas suas unidades. Ora, iríamos exigir a comunicação dos furtos apenas por parte de pequenas mercearias? Não é razoável aplicar a lei de uma forma para os pequenos empreendedores e de outra para as grandes corporações que não se organizam para apurar eventuais desvios dos seus produtos.

49. Assim, pelo não atendimento da segunda e terceira condições, resta considerar que as perdas não técnicas, tanto as dentro do limite regulatório, quanto as acima do limite, não são despesas dedutíveis para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ, não se enquadrando no disposto no § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, o que se aplica também à CSLL em razão, conforme exposto, da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 2017.

50. Corroboram os entendimentos aqui esposados, o Acórdão CARF nº 1402-004.517, de 10/03/2020, cuja ementa transcrevemos abaixo:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente às perdas 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.

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 ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial, que individualize a situação fática, e não como pretendido pelo contribuinte, em forma de ofício, de forma genérica e vaga. (Grifamos).

Defende a Recorrente que caso os argumentos anteriores não sejam aceitos, é necessário excluir da base de cálculo as perdas não técnicas repassadas nas faturas de energia posteriores para evitar *bis in idem*. Filiamo-nos ao defendido pela DRJ e já transcrito. Primeiro, cabe considerar que somente são repassadas para as tarifas as perdas não técnicas até o limite regulatório, não se prestando o argumento para os valores excedentes. Segundo, este voto foi construído segundo o entendimento de que todas as perdas não técnicas não são dedutíveis quando não atendidas as condições estabelecidas no § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, como ocorreu no presente caso. Terceiro porque as perdas não técnicas repassadas nas faturas de energia sequer

podem ser consideradas como prejuízo da distribuidora, sendo que sua dedução contrariaria diretamente o texto do preceito citado.

Repete a Recorrente o apelo de que tinha prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados, que deveriam ter sido compensados na nova base de cálculo. Mas, traz como comprovantes cópias de sua EFD AC 2018, sem reportar-se aos valores cadastrados no sistema E-SAPLI (e reproduzidos pela DRJ), da Receita Federal, que registra os valores de prejuízos fiscais e de bases negativas de cálculo de CSLL declarados pelo próprio contribuinte nas DIPJs, bem como os apurados, de ofício, pelo Fisco.

Afirma a Recorrente que a autoridade fiscal cobrou PIS/COFINS dos mesmos períodos, devendo-se permitir a dedução dessas contribuições na base de cálculo do IRPJ/CSLL. Tem razão a Decisão recorrida, quando lembra que o § 1º do art. 352 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, prevê expressamente a indedutibilidade dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, considerando-se a impugnação ao lançamento das contribuições citadas.

Defende, por fim, que tem o direito de aumentar as deduções do PAT e de Incentivos à Inovação Tecnológica, já que a base de cálculo foi majorada. Precisa a DRJ, quando assevera que a lei impõe limites a estas deduções, que as deduções não são o objeto da apuração fiscal do IRPJ e CSLL, e, portanto, são desconhecidos da autoridade fiscal no momento da autuação. Desta forma, deveria a então Impugnante fazer prova do alegado no momento da impugnação para que sua argumentação produzisse efeitos, sendo certo que mesmo com o Recurso Voluntário não houve a colação de qualquer prova que embase os lançamentos contábeis referentes ao PAT/ Incentivos à Inovação Tecnológica.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

VOTO VENCEDOR

Conselheira Cristiane Pires McNaughton, redatora designada

Peço licença para divergir do Ilustre colega Relator.

Antes de examinarmos as normas específicas e os fatos relevantes a serem considerados, inicio rememorando do saudoso Conselheiro deste Colegiado, o Professor Paulo de Barros Carvalho, que ensina a importância da interpretação contextual e sistemática, servindo-se da célebre imagem de Norberto Bobbio de que no direito não se deve apenas considerar a árvore, mas também a floresta. Confira-se:

Atentar para a norma, na sua individualidade, em detrimento do sistema é, na contundente metáfora de Norberto Bobbio, “considerar-se a árvore, mas não a floresta”. Construir a norma aplicável é tomar os sentidos de enunciados prescritos no contexto do sistema de que fazem parte. A norma é proposição prescritiva decorrente do todo que é o ordenamento jurídico. Enquanto corpo de linguagem vertido sobre o setor material das condutas intersubjetivas, o direito aparece como conjunto coordenado de normais, de tal modo que uma regra jurídica jamais se encontra isolada, monadicamente só: está sempre ligada a outras normas, integrando determinado sistema de direito positivo.¹

Pois bem. Olhar para a árvore no contexto da floresta é o que se pretenderá seguir nesse voto, buscando-se a tão festejada interpretação sistemática do direito.

Tenhamos, portanto, que a tributação em tela se volta para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, com competências previstas, respectivamente, nos artigos 153, inciso III e 195, I, “c” do Texto Constitucional. Essas exações têm como materialidade a “renda” e o “lucro” da pessoa jurídica e são, na qualidade de tributos pessoais por excelência, informadas pelo princípio da capacidade contributiva, nos termos do §1º do artigo 145 da Constituição.

No caso do IR, a renda é definida como o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Essa conclusão se chega pela interpretação que se faz da inteligência do inciso II do artigo 43 do CTN que se refere a proventos como “outros acréscimos patrimoniais” e que nos leva a concluir que “renda” também é oriunda de “acrécimo patrimonial”, como bem ensina Ricardo Mariz de Oliveira.²

Aliás, por onerar o “acrécimo patrimonial” e não o patrimônio, a materialidade do IR é a chamada “renda líquida”, isto é, a renda depois de abatidos os gastos necessários e usuais da pessoa jurídica. Confirmam-se as lições de Ricardo Lobo Tôrres nesse sentido:

o princípio da renda líquida significa que o tributo federal recai sobre o acréscimo de patrimônio que se corporificar além da reserva do mínimo existencial, garantida a dedutibilidade de custos e despesas necessários à obtenção do dito acréscimo patrimonial. [...] ³

Já a Contribuição Social sobre o Lucro tem como hipótese de incidência, como o próprio nome já diz, o lucro. Entendo que os requisitos de apuração do IRPJ são estendidos a essa contribuição por força do artigo 57 da Lei n. 8.981/95.

Avançando, não se pode confundir “gastos necessários”, que conformam a base de cálculo da renda, com o “gasto da renda”. Os dispêndios não necessários não devem ser abatidos

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41.

³ TORRES, Ricardo Lobo. Estudos e pareceres de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 61-62.

da base de cálculo dos tributos, em questão, pois configuram gastos da “renda” ou do “lucro”. Por isso que, a rigor, apenas gastos necessários e normais para a atividade ou manutenção da fonte produtora devem ser considerados na base imponible de tais exações.

Diante de tais premissas, é possível vislumbrar uma visão panorâmica de nossa floresta: a renda e o lucro são materialidades afetadas pela capacidade contributiva. Elas pressupõem uma noção de “riqueza líquida” do que se depreende que custos e despesas necessários devem ser abatidos sob pena de não se tributar o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Assentadas tais bases, é possível, agora, examinar as árvores.

O artigo 46 da Lei n. 4.506/64 dispõe o seguinte:

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

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

O dispositivo, acima, permite computar como custo as “perdas razoáveis”, de acordo com a natureza do bem. Tenho para mim que se “perdas razoáveis” não fossem consideradas computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não se alcançaria a chamada “renda líquida”. Ora, toda atividade pressupõe perda e ignorá-la seria instituir uma situação ficta frente à realidade econômica. E a ideia do “lucro real”, ainda que seja um lucro normativamente regulado – o direito cria suas próprias realidades –, é a de se aproximar, na medida do possível, da efetiva riqueza líquida experimentada pelo contribuinte.

Vamos pensar, agora, na dicção do artigo 47 da Lei n. 4.506/54 e vamos buscar contextualizá-la. Sua redação é o seguinte:

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

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

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

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

Note-se que as “perdas” são identificáveis em dois dispositivos distintos, no inciso V do artigo 46 da Lei n. 4.506/54 e no §3º do artigo 47 da mesma lei. Qual dispositivo, então, aplicar ao caso concreto?

O Pronunciamento Técnico Contábil CPC 16 qualifica “perdas” como despesas que devem ser apropriadas no momento em que incorridas. Confira-se:

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer

Assim, a rigor, as perdas são despesas. Por outro lado, o artigo 46 da Lei n. 4.506/64 é uma tributária que determina o cômputo de “perdas razoáveis como custo”. Alexandre Evaristo Pinto qualifica tal norma como uma ficção jurídica ao qualificar como custo aquilo que é despesa.⁴

Resta, assim, determinar qual norma é aplicável. E, para tanto, observo que, no caso do furto, o §3º do artigo 47 da Lei n. 4.506/64 é mais específico do que o previsto no inciso V do artigo 46. Isso porque, enquanto esse último artigo trata de “perdas razoáveis”, aquele trata de “furto” incidindo, assim, clara especialidade. Portanto, entendo que, no caso do furto, há de se considerar as perdas como “despesas” nos termos do §3º do artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Passo, assim, a examinar a dicção desse dispositivo.

Primeiro aspecto, chamo a atenção que o dispositivo diz “Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque...”. Como interpretá-lo?

Ora, quem tem furtado um bem de valor econômico quantificável, sofre, aprioristicamente, um prejuízo no exato instante em que o ilícito ocorre. Em outras palavras, o furto é condição suficiente para o prejuízo. E, de ato, na estrutura do §3º do artigo 47, o furto é uma das causas do prejuízo. O texto diz: “prejuízo (...) por furto”. Se há furto, há prejuízo.

Bem verdade que o contribuinte pode ser ressarcido caso furtado. No caso concreto, o ressarcimento pode ser efetivado pela ANEEL, conforme o próprio contribuinte atesta. Como o ordenamento jurídico trata desse ponto?

Ora, eventual ressarcimento – como por exemplo da ANEEL – é uma recuperação desse prejuízo. E do artigo 44 da Lei n. 4.506/54 depreende-se que o sujeito passivo deve reconhecer como receita operacional uma perda recuperada no futuro. Confira-se:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

⁴ PINTO, Alexandre Evaristo. Dedutibilidade das perdas não técnicas de energia elétrica. Disponível em apet.org.br/artigos/dedutibilidade-das-perdas-nao-tecnicas-de-energia-eletrica/

Portanto, os valores recuperados a título de deduções são classificados como receitas operacionais. Isso significa que “perdas” recuperadas pelos contribuintes devem ser consideradas como “prejuízo” – para utilizarmos o termo do §3º do artigo 47 da Lei n. 4.506/54 – ainda que haja posterior devolução, hipótese em que caberá o cômputo, como receita tributável, do valor recuperado. Essa é a inteligência que se faz dos artigos 44, 46 e §3º do artigo 47 da Lei n. 4.506/54.

Passo, agora, para um outro aspecto desse dispositivo que é o conceito de “terceiros ou empregados”. De fato, o texto diz: “serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros (...)”. Será que, então, a autoria deveria estar comprovada para que a despesa seja dedutível?

Ora, essa interpretação, na prática, tornaria a perda indedutível. Envolveria, com a devida vênia, um olhar para árvore e se esquecer da floresta, para insistirmos na imagem de Norberto Bobbio. Como interpretar a expressão?

Pensemos o seguinte: é impossível furtar a si mesmo. Trata-se de uma impossibilidade ontológica. Nesse sentido, quando a norma diz “empregados ou terceiros” está abrindo um leque, digamos, universal. Os próprios empregados não deixam de ser “terceiros” por não se confundirem com a pessoa jurídica. Quem mais poderia furtar senão um terceiro? Nesse sentido, parece-me que não faz sentido invocar uma necessidade de se comprovar a autoria do furto para se permitir a “perda”. Trata-se de exigência impraticável em diversas vezes e, portanto, incompatível com a capacidade contributiva da renda.

Ao mesmo tempo, podemos destacar a importância da “queixa” perante a autoridade policial, prevista no §3º do artigo 47. Trata-se da necessidade de se comprovar que a perda ocorreu. Afinal, é esperado que uma pessoa jurídica busque se socorrer da autoridade policial quando sofre um prejuízo decorrente de furto.

Agora, do §3º observa-se que a “queixa policial” é, para utilizarmos uma expressão a gosto do saudoso Professor Paulo de Barros Carvalho, a “linguagem competente” para se aceitar a existência do furto. Com isso, o legislador foi no sentido de um formalismo moderado. Não exige o trânsito em julgado da ação penal, nem provas adicionais, mas ao mesmo tempo exige que o evento furto esteja relatado na notícia crime ou boletim de ocorrência. Estando narrado haverá no mínimo uma presunção de que ocorreu, cabendo a autoridade administrativa refutá-la mediante prova.

O último aspecto que gostaria de colocar é que não vejo que o §3º seria uma “exceção ao caput” como interpretado pelo Parecer Normativo CST nº 50/1973. Entendo que a “perda” oriunda de furto é um gasto que é decorrente do risco empresarial e deve ser computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de não se tributar, efetivamente, a “renda” e o “lucro” do período. E, portanto, salvo em caso de comprovada imprudência ou dolo por parte da pessoa jurídica para facilitar o ilícito, é um gasto “necessário”, no sentido de que, evidentemente, independe da vontade da parte que é vítima.

E a essa altura vale dizer que não vejo, nos autos, indícios de que os furtos tenham ocorrido por ausência de diligência da Recorrente, o que poderia afastar, eventualmente, a necessidade da despesa.

Primeiro, no TVF, não há qualquer apontamento nesse sentido.

Segundo, a Recorrente traz no Parecer de fl. 984 a 1004, que indica volume de ações OPEX e CAPEX de combate às perdas, totalizando a robusta quantia de R\$ 1.769.696,00.

Terceiro, conforme notícias juntadas nos autos, é fato notório de que é comum que em grandes cidades brasileiras certas regiões sejam marcadas pela violência e dificuldade do Poder Público de garantir a segurança. Aliás, de modo brilhante, o ilustre Conselheiro Fernando Beltcher da Silva lembra que a “ausência do Estado em determinadas localidades guarda estreita relação com o alto índice de perdas não técnicas em questão” (Declaração de Voto, Acórdão n. 1004-000.156).

Todos esses aspectos demonstram que a “perda não técnica” por furto não pode ser considerada uma “liberalidade” da Recorrente: trata-se de despesa necessária porque a Recorrente é obrigada a incorrê-la contra sua vontade para exercer sua atividade, apesar de seus esforços para minimizar o problema. Assim, estou convicta que entendê-las como indedutíveis, à luz da legislação vigente, é não olhar às árvores contextualizadas com a floresta; é não observar que a renda tributada é a renda líquida, isto é, as receitas subtraídas dos decréscimos necessários para a atividade.

Dito isso, compreendamos, agora, sob o ponto de vista técnico-normativo, a natureza das “perdas técnicas”. Exercendo a atribuição de atuar no processo de definição e controle de tarifas, a ANEEL editou a Resolução Normativa nº 435, de 24 de maio de 2011, que definiu a estrutura dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), possuindo tais procedimentos caráter normativo. O submódulo 2.6 do PRORET, aprovado pela Resolução Normativa Aneel nº 660, de 28 de abril de 2015, e atualizações posteriores, trata das Perdas de Energia. Em seus itens 15 e 16 prescrevem o seguinte:

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

16. Perdas Técnicas - PT: parcela das perdas na distribuição inerente ao processo de transporte, de transformação de tensão e de medição da energia na rede da concessionária, expressa em megawatt-hora MWh.

17. Perdas Não Técnicas - PNT: representa todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Corresponde à diferença entre as Perdas na Distribuição e as Perdas Técnicas, em megawatt-hora (MWh).

De posse de tais elementos, podemos investigar o caso concreto. Assim, vale apontar que a Recorrente junta, nos autos, às fls. 1.030 a 1.071, boletins de ocorrência e notícias crimes, relatando furtos de energia elétrica.

Muito bem. Na notícia crime de fl. 1.030 a 1.071, relativo aos furtos de energia de 2019, há informação à autoridade policial dos valores de perdas não técnicas que correspondiam a furtos. Tais valores se aproximam, de modo significativo, ao valor em planilha – doc não paginável designado de “PNT – Reais e Regulatórias 2018 a 2020 atualizado”. Confira-se a tabela indicada no Boletim de Ocorrência e a Tabela para se demonstrar que corresponde à tabela no documento não paginável juntado aos autos:

Notícia Crime 2019:

	Centro-sul			Baixada			Oeste			Leste			Vale			LIGHT		
(MWh)	Carga-fio	Perda não técnica	%PNT/C FIO	Carga-fio	Perda não técnica	%PNT/C FIO	Carga-fio	Perda não técnica	%PNT/C FIO	Carga-fio	Perda não técnica	%PNT/C FIO	Carga-fio	Perda não técnica	%PNT/C FIO	Carga-fio	Perda não técnica	%PNT/C FIO
jan/19	882.886	100.848	11,42%	782.780	311.178	39,75%	972.015	281.322	28,94%	769.659	301.424	39,16%	621.976	7.021	1,13%	4.029.315	1.001.793	24,86%
fev/19	724.001	-3.774	-0,52%	653.749	231.862	35,47%	793.607	210.152	26,48%	604.627	173.528	28,70%	524.053	-4.133	-0,79%	3.300.037	607.635	18,41%
mar/19	779.030	64.986	8,34%	667.867	226.471	33,91%	846.291	213.168	25,19%	626.890	163.392	26,06%	592.012	-5.725	-0,97%	3.512.090	662.293	18,86%
abr/19	702.968	65.433	9,31%	635.503	239.692	37,72%	788.520	224.445	28,46%	600.703	175.662	29,24%	564.252	-2.146	-0,38%	3.291.946	703.085	21,36%
mai/19	649.020	9.880	1,52%	593.018	180.870	30,50%	746.709	179.128	23,99%	567.674	152.667	26,89%	572.206	-1.568	-0,27%	3.128.627	520.976	16,65%
jun/19	569.122	14.291	2,51%	507.379	149.226	29,41%	649.132	144.183	22,21%	485.442	116.909	24,08%	562.858	-7.113	-1,26%	2.773.933	417.496	15,05%
jul/19	562.472	44.801	7,97%	476.068	127.718	26,83%	622.340	137.348	22,05%	458.234	110.356	24,08%	531.387	13.661	2,57%	2.650.501	433.784	16,37%
ago/19	536.877	22.865	4,26%	478.213	130.376	27,26%	613.947	137.924	22,47%	446.072	105.444	23,64%	539.455	1.482	0,27%	2.614.564	398.091	15,23%
set/19	561.445	32.187	5,73%	516.391	162.284	31,43%	652.481	158.859	24,35%	489.760	133.335	27,22%	518.196	-4.990	-0,93%	2.758.273	481.675	17,46%
out/19	640.651	38.138	5,95%	605.737	224.522	37,07%	757.038	237.731	31,40%	565.260	190.595	33,72%	559.542	8.035	1,44%	3.128.229	699.021	22,35%
nov/19	599.326	-23.408	-3,91%	563.681	147.350	26,14%	713.009	177.929	24,95%	533.725	142.437	26,69%	577.027	-3.480	-0,60%	2.986.769	440.827	14,76%
dez/19	682.529	73.257	10,73%	640.635	218.920	34,17%	749.367	233.169	31,12%	604.611	195.294	32,30%	542.438	-1.998	-0,37%	3.219.579	718.643	22,32%
2019	7.890.328	439.504	5,57%	7.121.021	2.350.468	33,01%	8.904.457	2.335.259	26,23%	6.752.657	1.981.042	29,04%	6.725.402	-953	-0,01%	37.393.865	7.085.319	18,95%

Tabela em arquivo não paginável:

Comp.	Carga FIO (MWh)	Carga Propria (MWh)	Faturamento (MWh)	Perda Total (MWh)	Perda técnica (MWh)	Perda Não Técnica (MWh)
dez-18	3.432.952	2.665.601	1.657.956	1.007.645	256.316	751.329
jan-19	4.029.315	3.169.023	1.817.713	1.351.310	329.261	1.022.049
fev-19	3.300.037	2.555.604	1.705.589	850.016	241.771	608.245
mar-19	3.512.090	2.655.192	1.723.199	931.993	249.849	682.144
abr-19	3.291.946	2.474.345	1.529.784	944.561	228.204	716.357
mai-19	3.128.627	2.299.897	1.559.675	740.222	199.879	540.343
jun-19	2.773.933	1.967.020	1.369.841	597.179	165.171	432.008
jul-19	2.650.501	1.863.485	1.264.097	599.387	165.604	433.784
ago-19	2.614.564	1.835.650	1.274.839	560.811	162.696	398.115
set-19	2.758.273	1.974.951	1.317.247	657.704	176.029	481.675
out-19	3.128.229	2.308.806	1.394.424	914.383	215.362	699.021
nov-19	2.986.769	2.159.943	1.526.464	633.478	192.652	440.827
dez-19	3.219.579	2.457.941	1.503.421	954.519	235.876	718.643

Total MWh 7.173.212

Observe-se que o valor indicado na Notícia Crime, embora não idêntico ao constante da planilha apresentada, corresponde a valor aproximado de 98,77% dessa quantia. As divergências encontram-se nos seguintes meses:

Mês	Valor Notícia Crime	Valor Tabela	Diferença
Janeiro	1.001.793	1.022.049	20.256
Fevereiro	607.635	608.245	610
Março	662.293	682.144	19.851

Abril	703.085	716.357	13.272
Mai	520.976	540.343	19.367
Junho	417.496	432.008	14.512
Agosto	398.091	398.115	
Total			87.892

Por sua vez, chama atenção que a notícia crime de 2020 requer investigação que tenha por objeto, especialmente, o primeiro semestre de tal ano. Contudo, há relato de perdas por furtos que se referem a todos os trimestres de 2009, conforme segue na tabela a seguir reproduzida:

*dados mensais	Centro-sul			Baixada			Oeste			Leste			Vale			Light		
	Carga-Fio (MWh)	Perda não técnica (MWh)	% PNT/CF IO	Carga-Fio (MWh)	Perda não técnica (MWh)	% PNT/CF IO	Carga-Fio (MWh)	Perda não técnica (MWh)	% PNT/CF IO	Carga-Fio (MWh)	Perda não técnica (MWh)	% PNT/CF IO	Carga-Fio (MWh)	Perda não técnica (MWh)	% PNT/CF IO	Carga-Fio (MWh)	Perda não técnica (MWh)	% PNT/CF IO
jan/20	778.343	128.074	16,45%	692.832	211.945	30,59%	838.314	217.656	25,96%	677.728	202.747	29,92%	507.738	171	0,03%	3.494.954	760.592	21,76%
fev/20	617.922	-22.275	-3,60%	648.714	229.426	35,37%	740.504	174.655	23,59%	629.611	201.075	31,94%	573.109	-1.569	-0,27%	3.209.859	581.313	18,11%
mar/20	631.192	8.826	1,40%	621.555	185.550	29,85%	757.503	187.555	24,76%	562.378	144.386	25,67%	577.973	579	0,10%	3.150.601	526.896	16,72%
abr/20	531.605	44.835	8,43%	491.612	135.589	27,58%	609.332	127.585	20,94%	487.353	122.539	25,14%	512.031	1.940	0,38%	2.631.932	432.487	16,43%
mai/20	492.378	7.594	1,54%	450.570	145.397	32,27%	555.187	137.793	24,82%	451.335	117.785	26,10%	567.823	1.154	0,20%	2.517.294	409.724	16,28%
jun/20	503.822	25.318	5,03%	465.483	157.649	33,87%	587.867	152.762	25,99%	463.649	126.817	27,35%	510.514	5.390	1,06%	2.531.335	467.936	18,48%
jul/20	529.033	36.862	6,97%	476.479	160.336	33,65%	606.940	149.546	24,64%	463.633	121.739	26,26%	515.756	9.653	1,87%	2.591.841	478.137	18,45%
ago/20	529.924	28.021	5,29%	471.226	150.418	31,92%	605.964	141.820	23,40%	460.892	117.037	25,39%	522.772	3.540	0,68%	2.590.778	440.835	17,02%
set/20	599.069	62.598	10,45%	560.108	213.803	38,17%	691.523	201.471	29,13%	534.653	169.114	31,63%	531.239	5.684	1,07%	2.916.594	652.671	22,38%
out/20	634.222	40.062	6,32%	608.919	208.677	34,27%	747.532	191.891	25,67%	552.798	156.946	28,39%	500.368	5.475	1,09%	3.043.839	603.050	19,81%
nov/20	591.753	15.679	2,65%	526.406	177.809	33,78%	690.134	179.851	26,06%	507.198	140.604	27,72%	450.841	-795	-0,18%	2.766.331	513.149	18,55%
dez/20	706.717	31.569	4,47%	649.393	223.326	34,39%	796.388	229.576	28,83%	614.742	185.570	30,19%	482.866	-4.933	-1,02%	3.250.106	665.108	20,46%

Já a tabela apresentada à fiscalização para quantificar as perdas foi a seguinte:

760.592
581.313
526.896
432.487
409.724
467.936
478.137
440.835
652.671
603.050
513.149
665.108

Note-se que, em termos quantitativos de MWh, a tabela de Perdas Não Técnicas apresentadas para quantificar as despesas em 2020 coincidiu integralmente com o indicado em Notícia Crime apresentada à autoridade policial.

Por isso, entendo que existe, sim, quantificação das perdas atribuídas aos furtos, informadas, inclusive, à autoridade policial. Repito que o §3º do artigo 47 da Lei n. 4.506/64 atribui a queixa policial à linguagem competente para se constituir, para fins fiscais, a existência de furto. Se o Fisco pretende afastar tal presunção, cabe-lhe demonstrar que não houve furto.

Assim, diante da existência das notícias crimes, entendo que há cumprimento do §3º do artigo 47 da Lei n. 4.506/64, cabendo ao Fisco comprovar eventual divergência fática, o que, com a devida vênia não ocorreu.

É preciso considerar, ainda, que para a quantia de 87.892 MWH, relativa à 2019, (diferença entre o valor indicado na notícia crime e na tabela enviada à fiscalização), entendo que importaria uma base de cálculo de R\$ 18.132.289,33⁵ (dedução de x 1,23%). Dessa quantia, ainda, entendo que deveriam ser excluídos os valores proporcionais relativos às receitas oferecidas à tributação atinente à quantia indenizada pela Aneel (inteligência do artigo 44 c/c 46 e 47 da Lei n. 4.506/64, conforme anteriormente explicado).

Aponto, por outro lado que o auto de infração indica a existência de prejuízo, no período de R\$ 66.398.059,05, que consumiria todo o valor tributável. Ora, a determinação de reapuração de aproximadamente 99% da base de cálculo e a transmutação de cobrança dos tributos em mera glosa de prejuízo implicaria um completo refazimento do lançamento que deve ser efetivado, eventualmente, pela autoridade fiscal, se ainda houver prazo decadencial, e não por este órgão julgador.

Em apertada síntese, do que se buscou defender no presente voto, quando se olha a floresta e não apenas as árvores, as perdas por furtos hão de ser tidas como dedutíveis. Em sendo relatadas à autoridade policial, inclusive quantificadas, cabe ao Fisco comprovar sua improcedência, o que não se efetivou no caso concreto.

Por todo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

⁵ Dedução de R\$ 1.474.169.864,53 X 1,23% (valor de 1,23% de perda não indicada como furto em 2.019).