



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721141/2018-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.517 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação, i.i) ao pedido de nulidade por alteração de critério jurídico pela decisão a quo; i.ii) à infração imputada; i.iii) à multa isolada, vencidos a Relatora e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu e Luciano Bernart que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor das matérias em que vencida a Relatora, o Conselheiro Marco Rogério Borges; ii) por unanimidade de votos, ii.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário tendo em vista as discrepâncias entre o que consta no sistema SAPLI da RFB e o LALUR apresentado pela recorrente; ii.ii) negar provimento ao recurso voluntário acerca da legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício. (Súmula CARF n.º 108). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Murillo Lo Visco. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF)..

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n. 14-91.768 exarado pela 10ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 30 de abril de 2019 (fls. 712/728) ¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 162/212) apresentada pela contribuinte acima identificada, *para exonerar o valor principal de R\$ 402.040,40, mais multa de ofício e juros, relativamente ao crédito tributário de CSLL do ano-calendário de 2013, bem como reduzir a multa isolada relativa à falta de recolhimento de estimativa de CSLL para o mês de janeiro de 2013, do valor de R\$ 2.722.025,18 para R\$ 2.521.004,98*, mantendo as demais exigências.

Informações Preliminares

Primeiramente, salienta-se que a Impugnante é concessionária de serviços públicos que se dedica à distribuição de energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro. A presente autuação fiscal diz respeito à tributação de suas receitas e despesas, considerando questões regulatórias e especificidades da sua atividade econômica.

¹ Numeração das folhas conforme processo digital

As infrações referentes ao PIS/Pasep e a COFINS, decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, estão tratadas no PTA n.º 16682.721194/2018-26, cujo Recurso Especial tem tramitação perante a 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara e 3ª Seção de Julgamento do CARF, relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad, cujo julgamento foi pautado no dia 18/02/2020.

Das infrações apontadas no TVF

A autuação decorre de procedimento de fiscalização sobre o tratamento fiscal dado pela contribuinte às “perdas técnicas” e “perdas não técnicas” e o questionamento em torno das despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável e a sua comprovação. Os conceitos utilizados pela fiscalização foram obtidos no site da ANEEL e resumidos no quadro abaixo, conforme entendimento da fiscalização no Termo de Verificação Fiscal:

	Conceito (fls. 28/46)	Imposto de Renda
Perdas de energia	As perdas referem-se à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão (Rede Básica) e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais. Portanto as perdas totais representam a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a efetivamente fornecida aos consumidores.	“Art. 291. Integrará também o custo o valor: <u>I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;</u> II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas: a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência; b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.” (grifo nosso)
Perdas Técnicas na Distribuição	O transporte da energia, na Rede Básica ou na distribuição, resulta inevitavelmente em perdas técnicas relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito joule), perdas nos núcleos dos transformadores, perdas dielétricas etc. Podem ser entendidas como o consumo dos equipamentos responsáveis pela distribuição de energia. As perdas técnicas são, portanto, inerentes aos sistemas de distribuição. Elas ocorrem devido ao processo físico de transporte da energia. Inevitavelmente, uma parte da energia adquirida será dissipada com o calor entre os suprimentos de energia da distribuidora e os pontos de entrega nas instalações das unidades consumidoras, por exemplo.	Integra o custo de aquisição
Perdas Não-Técnicas na Distribuição	Estas correspondem à diferença entre as perdas totais de energia e as “perdas técnicas”. Portanto, considera-se todas as demais perdas associadas à distribuição de energia, tais como furtos de energia (ligação clandestina, desvio direto da rede, adulterações no medidor), erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, entre outros. Estas são derivadas de fatores externos, alheios à natureza do bem e da atividade. Não se trata de um gasto obrigatório para produção e transporte da energia.	Não integram o custo do serviço prestado

A fiscalização e a decisão recorrida se pautaram pela Solução de Consulta Interna nº. 3 – Cosit, de 23 de março de 2017 (fl. 51/63), que especificou como deve se dar a apuração do PIS/Pasep e da COFINS, do IRPJ e da CSLL para as empresas distribuidoras de energia elétrica, especificamente tratando das perdas não técnicas e das perdas técnicas. Destaca-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PERDAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DO CRÉDITO.

As distribuidoras de energia elétrica, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, podem apurar créditos calculados sobre o valor da energia elétrica adquirida no mês para distribuição a seus clientes.

A energia elétrica correspondente às perdas técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, mantém a característica de insumo aplicado no serviço de distribuição de energia elétrica. Portanto, as distribuidoras não precisam estornar do crédito a parcela correspondente aos valores das perdas técnicas de energia elétrica, desde que essas perdas estejam regularmente discriminadas e dentro do limite de razoabilidade.

Entretanto, as distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.).

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 3º, § 13, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003; § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002; § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PERDAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DO CRÉDITO.

As distribuidoras de energia elétrica, no regime de apuração não cumulativa da Cofins, podem apurar créditos calculados sobre o valor da energia elétrica adquirida no mês para distribuição a seus clientes.

A energia elétrica correspondente às perdas técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica inerentes ao transporte de energia na rede, mantém a característica de insumo aplicado no serviço de distribuição de

energia elétrica. Portanto, as distribuidoras não precisam estornar do crédito a parcela correspondente aos valores das perdas técnicas de energia elétrica, desde que essas perdas estejam regularmente discriminadas e dentro do limite de razoabilidade.

Entretanto, as distribuidoras de energia elétrica devem estornar dos créditos a parcela relativa às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.).

Dispositivos Legais: art. 3º e art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003; § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002; § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

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

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de

eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

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

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

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

De acordo com as informações apresentadas pela contribuinte, o valor das “perdas não técnicas” foi apropriado diretamente no Resultado do Exercício pela fiscalizada, e a fiscalização entendeu que tal valor deveria ter sido adicionado na parte A do LALUR, **pois estas perdas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia**, não se constituindo, portanto, em custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR, como exposto no item 2.2 do Termo de Verificação, corroborado pela SCI-Cosit nº 3/2017.

Apesar de a contribuinte ter registrado notícia-crime ao Chefe da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro, a fiscalização deixou de considerar os furtos de energia elétrica dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda, pelas seguintes razões:

- a notícia-crime foi realizada em 31/08/2017, ou seja, três anos e oito meses depois do final de 2013 e dois anos e oito meses depois de 2014; anos em que teriam ocorrido os furtos denunciados nessa comunicação;
- que o texto da comunicação de “notícia-crime” possui descrição vaga das circunstâncias dos furtos, sem individualização das localidades, datas de constatação, circunstâncias, quantidade por furto;
- que para se apropriar os valores das “perdas não técnicas” diretamente no Resultado do Exercício, o contribuinte deveria tê-los adicionado na parte A do LALUR nas apurações de IRPJ e CSLL desses anos; e para tratar esses valores como uma despesa dedutível nessas apurações, deveria ter tomado, à época, as providências previstas na legislação;
- que a contribuinte demonstra capacidade para fiscalizar e identificar os furtos e elaborar denúncias com detalhes que conduzam a flagrantes, investigações, processos, etc. e que deveria ter tomado as providências na época dos furtos, a fim de permitir o tratamento fiscal dos valores furtados como despesa dedutível na sua apuração do lucro tributável;

- que as “perdas não técnicas” podem ocorrer por furto de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento e outras circunstâncias não necessárias à atividade. Entretanto, o contribuinte atribuiu 100 % de suas “perdas não técnicas” aos furtos de energia, sugerindo que inexistam erros de medição, erros no processo de faturamento e outras circunstâncias não necessárias à atividade que levem às suas “perdas não técnicas”.

Considerando as informações prestadas pela contribuinte, os valores de “perdas não técnicas” para os anos-calendários de 2013 e 2014 foram os seguintes:

Ano Calendário 2013		Ano Calendário 2014	
Mês	"Perda não Técnica" (R\$)	Mês	"Perda não Técnica" (R\$)
janeiro	60.489.448,40	janeiro	111.402.306,00
fevereiro	82.155.284,92	fevereiro	73.414.887,00
março	68.429.123,46	março	92.220.365,00
abril	55.105.110,64	abril	67.209.945,00
maio	54.787.179,59	maio	66.626.210,00
junho	49.182.649,32	junho	55.653.206,00
julho	37.404.193,76	julho	60.967.441,00
agosto	51.766.928,21	agosto	89.027.858,00
setembro	64.222.407,55	setembro	87.140.929,00
outubro	60.359.390,01	outubro	88.145.276,00
novembro	66.977.848,67	novembro	97.515.385,00
dezembro	74.247.697,88	dezembro	139.829.525,00
Total (R\$)	725.127.262,41	Total (R\$)	1.029.153.333,00
Fonte: DOC 05		Fonte: DOC 01 - Anexo III	

A contribuinte optou pela sistemática de apuração trimestral do lucro real, e deveria recolher as estimativas calculadas sobre a receita bruta e acréscimos e determinar o lucro apenas ao fim do ano-calendário. O recolhimento das estimativas foi suspenso ou reduzido em todos os meses de 2013 e 2014. Portanto, refazendo a apuração com a inclusão das “perdas não técnicas” foi também lançada multa de ofício aplicada isoladamente, sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96. Tal lançamento considerou a Súmula do CARF n.º. 104, que diz: “*Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.*”

Da Impugnação

Devidamente intimada do auto de infração (fl. 106), a contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 162/212), cujos argumentos podem ser assim resumidos:

- a) Ao contrário do que entende a fiscalização e a Solução de Consulta n.º. 03/2017, as perdas não técnicas, assim como as perdas técnicas são inerentes à atividade da Impugnante, razão pela qual devem integrar o custo da venda de bens e serviços, nos termos dos artigos 46, inciso V, da Lei n.º 4.506/1964 e 291, inciso I do RIR/99;
- b) As perdas por furto de energia elétrica são inerentes e indissociáveis da atividade de distribuição de energia elétrica sendo fato previsível e certo, ainda mais no Estado do Rio de Janeiro;
- c) As perdas não técnicas decorrem de um problema socioeconômico existente e que não pode ser desconsiderado, dado o seu impacto sobre a atividade da Impugnante;

- d) A energia elétrica tem geração, transmissão e distribuição e consumo de forma praticamente simultânea, e por questões regulatórias, a Impugnante é obrigada a adquirir e pagar por toda a energia consumida na rede elétrica na área de sua concessão, mas, em função das perdas técnicas e não técnicas, nem toda a energia elétrica consumida é faturada e paga pelos clientes;
- e) A distribuição de energia elétrica é um serviço público essencial, nos termos do art. 6º, § 1º da Lei n.º 8. Lei n.º 8.987/1995 e 2º, inciso XII, da Lei n.º 9.427/1996; de modo que a Impugnante deve atender a toda a população, em todas as partes do Estado, mesmo naquelas de elevado risco, onde não é possível o combate dos furtos;
- f) É impossível distribuir energia elétrica no Rio de Janeiro sem se incorrer em tais perdas com furtos de energia, motivo pelo qual elas devem integrar o custo da venda da mercadoria ou do serviço prestado, já que são inerentes ao transporte e à distribuição da energia. Por representarem um custo relevante, as perdas não técnicas são repassadas, nas revisões tarifárias periódicas nos processos de reajuste e revisão tarifária, ao valor da tarifa de energia elétrica;
- g) O custo com as perdas é tão inerente à atividade que as próprias autoridades fiscais, na Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação (“COSIT”) n.º 27/2008 (“SC 27/2008”), em vigor à época dos fatos em discussão, consideravam que o valor das “perdas” gênero que abrange as espécies “perdas técnicas” e “perdas não técnicas” compõe a tarifa de energia, concluindo que esse valor deveria sim ser considerado como um insumo, isto é, um custo intrínseco à atividade de distribuição de energia elétrica;
- h) Diferente de perdas extraordinárias como um furto de caixa por um funcionário, os furtos de energia elétrica não são extraordinários, muito pelo contrário, são previsíveis e ordinários, não importa o empenho da Impugnante em coibir esta situação, razão pela qual compõem o custo das mercadorias e dos serviços, nos termos do art. 291, inciso I, do RIR/99. Não devem, portanto, serem tratadas como despesas previstas no art. 364 do RIR/99, como entendeu a fiscalização;
- i) Ainda que se entenda que as perdas por furto de energia elétrica não integrariam o custo do serviço, o que se admite apenas para argumentar, elas ao menos, devem ser consideradas como despesas dedutíveis, nos termos do artigo 364 do RIR/99, com redação dada pelo § 3º, artigo 47, da Lei n.º 4.506/64, pois foi apresentada queixa-crime perante a autoridade policial;
- j) Que a fiscalização desconsiderou a queixa-crime apresentada sem qualquer respaldo na legislação, pois esta apenas exige uma prova oficial da perda, já que neste caso trata-se de uma perda extraordinária decorrente de um ato ilícito;
- k) O detalhamento dos furtos na queixa-crime é exigência inexecutável, pois se trata de mercadoria imaterial, extremamente dispersa e que é comercializada em áreas de grande risco. Além disso, a queixa-crime foi apresentada dentro do prazo prescricional previsto na legislação penal, pelo que não pode a fiscalização criar exigências desarrazoadas e não previstas em lei. Por fim, a

queixa-crime não era exigência para legitimar a dedução das perdas até a SC-Cosit n.º 3/2017;

- l) Que as perdas não técnicas decorrentes de furto de energia elétrica são consideradas na composição tarifária, conforme regulamentação da ANEEL. Como o valor das perdas impacta na tarifa de energia, verifica-se que a receita da Impugnante é incrementada em função das perdas, majorando-se, por consequência a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, por via transversa, a arrecadação fiscal. Isto significa que a contribuinte está sendo tributada duas vezes pelo mesmo fato. A primeira, por ser impedida de deduzir os seus custos/despesas decorrentes dessas perdas e, a segunda, por ter que recolher um valor de IRPJ e CSLL maior em razão da incorporação do valor dessas perdas na tarifa e na receita auferida;
- m) Que furto de energia não é fato gerador do IRPJ e CSLL, pois não configura lucro, acréscimo patrimonial ou renda tributável;
- n) A Solução de Consulta Cosit n.º 3/2017 é inovadora em seu entendimento sobre a legislação e não pode ser considerada de forma retroativa, ainda mais porque à época (2013/2014) estava em vigor a Solução de Consulta n.º 27/2008, que reconhece como insumo para fins de créditos de PIS e COFINS **os custos** incorridos com as perdas técnicas e não técnicas do setor elétrico;
- o) A distinção de critérios jurídicos adotados pelas SC 27/2008 e a SC 3/2017 é evidente, o que mostra o caráter inovador da SC 3/2017 e a impossibilidade de aplicação com caráter retroativo, nos termos do art. 146 do CTN, do art. 1º inciso VIII da Lei n.º 9.784/2000 e art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”);
- p) Aponta erro cometido pela fiscalização que deixou de considerar o aumento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, passíveis de serem compensados para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como os incentivos fiscais da Impugnante até os limites previstos na legislação sobre o “novo” lucro apurado na autuação (apresenta planilha com a nova apuração);
- q) Que a multa isolada exigida pela falta de adição de valores às estimativas de IRPJ e CSLL teria prazo decadencial regido pelo art. 150, § 4º do CTN e portanto, estaria alcançada pela decadência a multa relativa ao exercício de 2013;
- r) Alega que não é possível a cumulação da multa isolada com a multa de ofício pois, uma vez encerrado o período de apuração e tendo a Impugnante entregue a DIPJ, a multa isolada não pode mais ser exigida, nos termos da Súmula n.º 82 do CARF;
- s) Alega que as bases de cálculo das multas também estão equivocadas e devem ser recalculadas em razão do erro de cálculo e consideração das bases negativas;
- t) Alega que é ilegal a incidência de juros de mora sobre multa;

Em 30 de abril de 2019, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), deu parcial provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

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 e realizados anos após as ocorrências.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS

Devem ser compensados do montante da infração, até o limite legal, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados de períodos anteriores.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO

Por força de expressa previsão do art. 53 da Instrução Normativa n.º 1.700/17, as multas isoladas devem ser aplicadas em concomitância com a multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei n.º 9.430/96.

Ressalta-se que foi acatado argumento para corrigir erro de cálculo do lançamento, uma vez que a autoridade lançadora não compensou prejuízos, nem bases negativas no cálculo das exigências. O acórdão identificou um saldo de R\$ 4.467.115,57 de base de cálculo negativa de CSLL que já estava disponível no ano-calendário de 2013, que deveria ser empregado para reduzir o valor do crédito lançado no período, em R\$ 402.040,40 (9% x R\$ 4.467.115,57), mais os respectivos acréscimos de multa de ofício de 75% e os juros moratórios (fls. 723/724).

Cientificada, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 735/789, no qual reitera as alegações já suscitadas.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 938/960) interposto pela Recorrente, com os seguintes argumentos que aqui resumo:

- a) Que, analisando as informações sobre como se dá a formação das tarifas de energia pela ANEEL é possível concluir que as perdas não técnicas decorrem de inúmeros fatos, que são agrupados em “problemas de gestão”, “problemas socioeconômicos” e “problemas comportamentais”;
- b) O relatório “Perdas de Energia Elétrica na Distribuição”, elaborado pela ANEEL, mostra o seguinte: (i) nem todas as perdas incorridas pelas distribuidoras, sejam técnicas ou não técnicas, são reconhecidas pela ANEEL; (ii) as perdas não técnicas somente são reconhecidas pela ANEEL até um determinado limite; (iii) as perdas não técnicas que excederem ao limite estabelecido pela ANEEL não são repassadas à tarifa de energia elétrica, pois não interferem no equilíbrio econômico do contrato;
- c) 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;
- d) 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. 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;
- e) No caso da Recorrente verifica-se, em 2013 e 2014, que a perda técnica real é diferente da perda técnica regulatória, aceita pela ANEEL. Ou seja, a diferença entre a perda técnica regulatória e não regulatória não foi repassada para a tarifa. A conclusão à qual chegou a Procuradoria é que não é possível afirmar que a perda não técnica decorre exclusivamente de furto de energia
- f) É verdade que a ANEEL pode definir um percentual considerado “razoável” de perda não técnica incorrida pela distribuidora, a qual portanto poderia ser recuperada por via de aumento da tarifa. Porém, os critérios para definição desse percentual possuem finalidade exclusivamente regulatória, ou seja, procuram manter os ganhos da distribuidora em um patamar que possibilite a manutenção do equilíbrio econômico financeiro do contrato administrativo de concessão, por meio de uma fórmula matemática/estatística.
- g) No que diz respeito às alegações do Recorrente, percebe-se de um modo bastante evidente que não há nenhuma clareza sobre qual parte do montante das perdas não técnicas se referem a furto, e qual parte se refere a outras causas. Por exemplo, as perdas decorrentes de erros 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, não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

h) O Recorrente não trouxe elemento fundamental e indispensável para possibilitar a dedução, qual seja, a documentação hábil e idônea para fazer prova da perda;

i) Afirma que a queixa-crime apresentada pela Recorrente foi uma comunicação extemporânea à Polícia, sem individualização dos fatos, tonando-se um ato meramente protocolar;

j) Que as perdas não técnicas decorrentes de furto de energia são repassadas ao consumidor final por meio da revisão da tarifa de energia realizada pela ANEEL. Dessa forma, a recuperação da perda não técnica por intermédio da inclusão dos valores na tarifa pode gerar o efeito de postergação do IRPJ e da CSLL;

k) Alega que a Solução de Consulta COSIT n.º 60/2019 trata dos tributos PIS e COFINS, e, portanto, não tem aplicação ao IRPJ e a CSLL, uma vez que as legislações e os fundamentos para a glosa das perdas não técnicas não diferentes

l) Requer a manutenção do acórdão no que diz respeito aos demais argumentos apresentados.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Nome do Relator Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 3/2017 COMO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO DOS FATOS GERADORES DE 2013 E 2014

Alega a Recorrente que a Solução de Consulta – COSIT n.º 3/2017 (SC 3/2017) trouxe uma inovação no tratamento das despesas pelas concessionárias que atuam no sistema energético e que, portanto, não poderia ser aplicada de forma retroativa. Analisando a evolução dos entendimentos da Receita Federal do Brasil (RFB), fica evidente esta mudança de

tratamento, admitido recentemente na Solução de Consulta – COSIT n.º. 60/2019 (SC 60/2019), conforme trecho abaixo:

Nesses termos, considera-se que de fato houve mudança de interpretação à legislação tributária federal, restando saber a partir de que data a consulente deve aplicar a mudança interpretativa.

(...)

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

No caso do PIS/Pasep e da COFINS, entendeu a SC 60/2019 que a mudança de critério jurídico se deu a partir da SCI 17/2016. Entendo que o mesmo raciocínio deve ser aplicado para fins de IRPJ e CSLL. Apesar de a SC 27/2008 trazer disposições para PIS/Pasep e COFINS, o tratamento conferido às despesas técnicas e não técnicas do setor de distribuição de energia elétrica gerou reflexos também para fins de IRPJ e CSLL. O quadro abaixo foi elaborado para mostrar a evolução no entendimento da RFB acerca do tratamento tributário conferido às despesas do setor de distribuição de energia elétrica:

Solução de Consulta	SC 27/2008	SCI 17/2016	SC 3/2017	SC 60/2019
Data de publicação	09/09/2008	13/06/2016	23/03/2017	27/02/2019
Tributos tratados	PIS/Pasep e COFINS	PIS/Pasep e COFINS IRPJ e CSLL	PIS/Pasep e COFINS IRPJ e CSLL	PIS/Pasep e COFINS
Tratamento contábil das perdas	perdas técnicas = perdas não técnicas	perdas técnicas ≠ perdas não técnicas	perdas técnicas ≠ perdas não técnicas	perdas técnicas ≠ perdas não técnicas
Créditos	Considera como "insumo" para fins de crédito de PIS e de COFINS, os custos incorridos, genericamente, com as "perdas" do setor elétrico, sem diferenciar perdas técnicas e não técnicas, uma vez que <u>ambas seriam custos intrínsecos à atividade de distribuição e são incorporadas na tarifa de energia elétrica.</u>	"(...)a parcela da TUSD referente às perdas constitui receita da distribuidora de energia que presta o serviço para outra distribuidora ou para o consumidor final, e um custo para as distribuidoras que adquirem o serviço." Apenas as perdas técnicas seriam inerentes aos sistemas de distribuição. As perdas não técnicas podem ser controladas pelas distribuidoras.	Apesar de a ANEEL considerar todas as perdas como custos que integram o valor da energia elétrica, apenas as perdas técnicas seriam inerentes à atividade e teriam caráter de insumo.	"O creditamento relativo ao insumo não possui relação com a formação do preço de venda (tarifa). O direito de crédito, conforme já descrito, decorre do fato de bens e serviços serem utilizados como insumos na prestação de serviços, não importando se tais custos foram agregados ou não ao preço de venda (no caso em análise, na formação da TUSD)."
Estorno	Não previu a necessidade de realização de estornos relativos às perdas.	"(...)em obediência ao disposto no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve haver o estorno dos créditos anteriormente apurados referentes às perdas não técnicas, independentemente da sua causa (furto, sinistro, falha de equipamento) ou mesmo do conhecimento desta causa. A lista das hipóteses geradoras do estorno, expressa no dispositivo citado, não é exaustiva. O estorno dos créditos deve ocorrer sempre que a perda de energia extrapole o valor atribuído às perdas técnicas."	Apenas as perdas técnicas regulatórias não precisam ser estornadas. Os créditos referentes às perdas totais que excederem as perdas técnicas regulatórias deverão ser estornados.	Apenas as perdas técnicas regulatórias não precisam ser estornadas. Os créditos referentes às perdas totais que excederem as perdas técnicas regulatórias deverão ser estornados.
IRPJ e CSLL		"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 para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Entretanto, estas perdas poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial."	"Contudo, apesar das perdas energéticas em geral constituírem custos que integram o valor da energia requerida considerado pela Aneel, somente as perdas técnicas são inerentes à própria natureza do insumo adquirido (energia, confundindo-se com ele. (...) Por outro lado, as perdas não técnicas, derivadas de fatores externos, alheios do insumo adquirido não podem ser como insumos aplicados e consumidos na prestação do serviço de distribuição. Embora tenham sido adquiridos para aplicação nessa prestação, foram desviados, seja por furto, roubo, deterioração, sinistro, entre outros."	

A leitura das Soluções de Consulta mostra uma clara mudança no tratamento fiscal das despesas das empresas do setor elétrico, iniciado pela SCI 17/2016 da Coordenação Especial de Maiores Contribuintes. A partir desta mudança de entendimento, as fiscalizações do país iniciaram os processos fiscalizatórios de forma a aplicar o novo entendimento de forma retroativa. Alguns casos já foram julgados pelo CARF, um deles por esta Turma (Acórdão n.º 1402-004.314, Relator Conselheiro Marco Rogério Borges), onde foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar os lançamentos referente ao PIS e COFINS e manter os lançamentos referentes a IRPJ, CSLL e multas isoladas, no qual fui vencida.

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

Este entendimento ficou reforçado ainda por outros fatores, como bem destacado pela Recorrente: *i)* há anos o setor elétrico lida com os problemas relacionados às perdas não técnicas, e a própria regulamentação da ANEEL as considera na formação do preço da tarifa; *ii)* a legislação que embasou o tratamento fiscal conferido às despesas é a Lei n.º 4.506/1964, assim como o RIR/99 e nunca tinha sido questionada sobre o tratamento dado às despesas não técnicas; *iii)* até a SC 3/2017 não se via autuações a respeito da glosa das despesas não técnicas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e estornos de crédito de PIS e de COFINS.

Assim, até a mudança de entendimento promovida pela Coordenação Especial em Maiores Contribuintes existia um contexto estável acerca da tributação do setor. A própria legislação do PIS e da COFINS já tinha mais de uma década e apenas em 2016, com a SCI 17/2016, a RFB passou a diferenciar as despesas técnicas e as despesas não técnicas, sendo que, apenas as despesas técnicas teriam o caráter de custo intrínseco à atividade de distribuição de energia elétrica.

Este ato administrativo contrário à SC 27/2008 frustrou a confiança da Recorrente na medida em que passou a considerar as despesas não técnicas como externas à atividade das distribuidoras, e conseqüentemente, exigir o estorno de créditos de PIS e COFINS, e considerá-las como despesas dedutíveis do IRPJ e não como custo.

Portanto, o entendimento da RFB consubstanciado na SC 27/2008 corroborava o tratamento fiscal adotado pelas empresas distribuidoras de energia elétrica no sentido de que, como as despesas não técnicas eram computadas no cálculo das tarifas de energia, sendo considerados custos intrínsecos à atividade de distribuição, eram também considerados como custos para fins de IRPJ e CSLL.

A SCI 17/2016 trouxe uma inovação de critério jurídico, pois partindo do mesmo conceito de perdas técnicas e não técnicas definidas nos Regulamentos da ANEEL, passou a conferir tratamento fiscal diverso a elas. Ou seja, não há diferença conceitual entre o que era considerado despesa técnica e despesa não técnica antes e depois da consulta. O que se modificou foi o tratamento fiscal e conseqüentemente tributário dado a estas despesas.

Em 2013 e 2014, período fiscalizado e que originou o lançamento, estava em vigor a SC 27/2008, resultado de uma consulta apresentada por entidade representativa das empresas distribuidoras de energia elétrica e, portanto, vinculava a Recorrente, nos termos do art. 10, inciso I, da IN SRF n.º 230/2002.

Considerando que as Soluções de Consulta são normas complementares, seu conteúdo cria uma expectativa de direito, que é protegida pelo princípio da proteção da confiança. Portanto, a aplicação da SCI 17/2016, com um novo tratamento fiscal dado às perdas, distinguindo as perdas técnicas das não técnicas para fins de consideração no custo, ou para serem consideradas despesas, trouxe novidade para as distribuidoras de energia elétrica, o que impede que ela seja aplicada de forma retroativa, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo,

quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O CARF já teve a oportunidade de se manifestar sobre a importância do princípio da proteção da confiança para o ordenamento tributário brasileiro, e a necessidade da fiscalização observar o princípio da irretroatividade quando da mudança de entendimento. Destaca-se:

MUDANÇA DE ENTENDIMENTO ACERCA DE INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - ART. 146 DO CTN - APLICAÇÃO SOMENTE A FATOS GERADORES POSTERIORES À SUA INTRODUÇÃO

Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

CIDE SOBRE ROYALTIES - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ILEGALIDADE,

Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001. (Acórdão nº. 3401-002.537, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Terceira Seção de Julgamento, 26/03/2014).

Merece destaque trecho do voto do Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte, que também teve sua origem na mudança de interpretação apresentada em Soluções de Consulta:

É comum o fisco alterar o seu entendimento acerca de determinado dispositivo legal implicando encargo maior ou menor para o contribuinte. Quando a mudança de posicionamento do fisco favorece o contribuinte não temos dúvida de que o novo critério interpretativo poder ser aplicado retroativamente em razão do princípio da retroatividade benéfica (art. 5º, XL da CF).

É diferente quando se tratar de retroação que agrava o encargo tributário do contribuinte, hipótese em que não poderá retroagir o critério interpretativo, quer em razão do já citado princípio da retroatividade benéfica que veda

a retroação quando maléfica, quer em função da vinculação da administração a seus próprios atos.

De fato, o fisco limita-se a aplicar a lei ao caso concreto. Logo, se a lei não pode retroagir, salvo se for a nova lei mais benigna, parece evidente que o critério jurídico de interpretação dessa lei, também, não possa retroagir a menos que se trate de um novo critério mais favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento, considerando que a mudança de critério jurídico que o fundamentou apenas poderia ter efeitos a partir da SCI 17/2016, publicada em 13 de julho de 2016, sob pena de ofensa ao art. 146 do CTN.

1) AS PERDAS NÃO TÉCNICAS E SUA DEDUTIBILIDADE NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL.

É claro que todos os cidadãos querem serviços públicos eficientes e de qualidade, dentre eles, o abastecimento de energia. É fundamental que os órgãos regulatórios estabeleçam regras claras para que estes serviços atendam à população em geral e também para que sejam feitos investimentos em tecnologia que levarão à uma maior eficiência do sistema, com preços mais razoáveis para a população, garantindo ainda o equilíbrio financeiro do contrato de concessão.

Ao mesmo tempo, cabe à Administração Fiscal tributar as atividades das empresas de acordo com a legislação pátria, pois é através do tributo que o Estado poderá garantir à população serviços públicos de qualidade. Contudo, o tributo não pode ser usado como uma forma de forçar estas empresas a investir em um sistema mais eficiente, ou mesmo como forma de puni-las diante da sua incapacidade de combater problemas socioeconômicos crônicos como os furtos de energia elétrica tratados nestes autos. Os tributos aqui lançados têm fato gerador determinado pela legislação, contornos que devem ser respeitados. Quando as perdas decorrentes de furtos de energia elétrica chegam aos patamares mencionados, causa prejuízos para toda a sociedade e devem ser combatidos. Mas este combate não será feito com a tributação.

Alega a Recorrente que as perdas razoáveis e ordinárias da atividade deveriam ser consideradas como custos inerentes da distribuição de energia elétrica, para fins de apuração pelo IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 46, inciso V, da Lei n.º. 4.506/1964 e art. 291, inciso I do RIR/99, transcritos abaixo:

Lei n.º 4.506/1964:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

RIR/99:

Art. 291. Integrará também o custo o valor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas as empresas varejistas conseguem investir na prevenção de furtos. Várias são as medidas que estão sendo tomadas por estas grandes empresas, que vão desde a mudança no layout das lojas, utilização de caixas de acrílico com dispositivos de alarme para produtos valiosos, até o estabelecimento de participação de lucros para funcionários que tenham como metas a redução de quebra de inventário. Os furtos para as empresas varejistas são gerenciáveis, pois suas mercadorias são vendidas em lojas, são produtos corpóreos, estocáveis, controláveis, vigiáveis. O investimento promovido pelas empresas mostra resultados na diminuição dos furtos.

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

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

- o longo período de recessão econômica que o país vem enfrentando provoca impactos socioeconômicos negativos como a deterioração das relações de emprego, da renda da população em geral, e da segurança pública. Esta situação, por sua vez, leva a um aumento dos

furtos de energia, da inadimplência nas contas de luz, das fraudes nos medidores de consumo (perdas não técnicas);

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

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

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

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

(http://www.gesel.ie.ufrj.br/app/webroot/files/publications/32_castro202.pdf);

Diante desta realidade, as perdas não técnicas não podem ser consideradas gerenciáveis e alheias à atividade da Recorrente. Entendo que as perdas não técnicas são intrínsecas à atividade de distribuição de energia elétrica e impossíveis de serem evitadas na realidade atual do país, razão pela qual devem integrar o custo do serviço prestado, nos termos do art. 291 do RIR/99 (atualmente o art. 303 do Decreto n.º 9.580 - RIR/2018).

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

2) DO CUMPRIMENTO DO ARTIGO 364 DO RIR/99 PARA DEDUÇÃO DAS PERDAS NÃO TÉCNICAS DECORRENTES DE FURTOS DE ENERGIA ELÉTRICA.

Ainda que se considere que as perdas não técnicas, especificamente os furtos de energia elétrica, para serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ tenham que ser objeto de inquérito policial, conforme estabelecido no artigo 364 do RIR/99, entendo que a Recorrente cumpriu o referido requisito com o Boletim de Ocorrência n.º 55/PCERJ/SUBADM/001/2017.

A fiscalização se recusa a admitir o Boletim de Ocorrência afirmando que ele seria “vago” e “genérico”, bem como teria sido registrado com “lapso de tempo expressivo” entre os furtos e a denúncia, o que impossibilitaria uma “investigação com êxito” ou mesmo um “flagrante”. Mas o Boletim foi devidamente registrado pela autoridade policial competente, de modo que tal recusa não encontra amparo na legislação. Tanto o artigo 364 do RIR/99, quanto as Soluções de Consulta n.º. 17/2016 e 3/2017, quanto o Parecer Normativo CST n.º. 50/1973

determinam **apenas** a necessidade de se apresentar queixa/notícia crime perante a autoridade policial. Portanto, a fiscalização não pode rejeitar as providências tomadas pela Recorrente.

O Regulamento de Imposto de Renda, quando abre uma exceção para dedução da base de cálculo do tributo, às perdas por furtos, certamente não considerou uma atividade que tivesse furtos regulares e impossíveis de serem evitados, como o que se vê no caso presente. Trata-se de exigência de prova oficial da perda registrada na contabilidade. Ao contrário do que afirmado pelo acórdão recorrido, não é responsabilidade da Recorrente investigar ou reprimir os furtos de energia elétrica.

Ademais, a Recorrente ainda apresentou nos autos outros Boletins de Ocorrência apresentados contra eventos diversos (furto de energia, ligações clandestinas, alteração de equipamento de medição) que foram apurados (fls. 790/846). A apresentação destes documentos demonstra que, mesmo discordando do entendimento da RFB sobre o tratamento fiscal dado às perdas por furtos de energia elétrica, quando possível, a Recorrente tem levado à autoridade policial suas queixas de forma individualizada. Contudo, é compreensível que estas providências não possam ser tomadas em todas as regiões do Estado.

Diante do exposto, ainda que se considere as despesas não técnicas como despesas dedutíveis, nos termos do art. 364 do RIR/99, deve ser admitido como prova a queixa/notícia crime apresentada pela Recorrente, uma vez que ela foi devidamente recebida pela autoridade policial, foi apresentada dentro do prazo prescricional previsto na legislação penal e a legislação não prevê detalhes ou requisitos para este documento.

Pelo tudo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento e aceitar a dedução do IRPJ e da CSLL das despesas decorrentes de furtos de energia elétrica, cuja comprovação para fins fiscais se faz por meio do Boletim de Ocorrência n.º 55/PCERJ/SUBADM/001/2017, apresentado pela Recorrente.

3) DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO

O trabalho fiscal concluiu que haveria valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, razão pela qual efetuou o lançamento da multa isolada de 50% prevista no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 c/c com a multa de ofício de 75%.

O contribuinte, por sua vez, alegou que os pagamentos mensais feitos pela Recorrente referentes às estimativas mensais são meras antecipações dos tributos efetivamente devidos no ano. Sendo assim, a cobrança dos valores dessas estimativas e eventuais multas a elas correspondentes não tem mais razão de ser uma vez encerrado o período de apuração anual, e apurado o débito de IRPJ e de CSLL definitivo relativo ao exercício.

Em seu recurso voluntário o contribuinte reitera a fundamentação quanto à impossibilidade de se cumular a multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50%, sob pena de se punir duas vezes o mesmo fato. Destaca, em reforço ao seu entendimento, a Súmula 82 deste Conselho, consagrando o entendimento de que *“após o encerramento do ano calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ e CSLL para exigir estimativas não recolhidas”*, e também a Súmula n.º 105 segundo a qual: *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não*

pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Assim como o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto proferido no Acórdão 1402-002.899, entendo que a solução da controvérsia prescinde do debate sobre a aplicação da Súmula n.º 105 ao caso. Isso porque, como bem observou:

(...) a cumulação da multa de ofício com as multas isoladas não pode coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF n.º 105 para autuações lavradas após fevereiro de 2007.

A dinâmica de aplicação e a coexistência de ambas penalidades não foi alterada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

(...)

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua cumulação, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento

dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

Diante do exposto, ainda que se mantenha os lançamentos, voto pelo cancelamento da multa isolada.

4) DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Quanto às alegações de ilegalidade da incidência de juros sobre multa, a questão já se encontra definida no âmbito o CARF conforme se verifica pela Súmula nº 108 abaixo transcrita:

SÚMULA CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

6) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges – Redator Designado

Como de costume, o voto da ilustre Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio está muito bem fundamentado. Contudo, este colegiado, conforme consignado no *decisum* do presente acórdão, contrapondo-se ao voto da relatora, divergiu, em votação decidida pelo voto de qualidade, do seu entendimento no tocante às seguintes matérias:

- da nulidade por alteração de critério jurídico pela decisão *a quo*;
- no mérito da infração imputada;
- da questão da concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

A douta relatora entendeu que deveria ser dado provimento ao recurso voluntário, se posicionando como improcedente o lançamento em relação a todas as matérias apostas logo acima, pelo qual, já frisado anteriormente, foi vencida em votação pelo colegiado.

Assim, designado para redigir o voto vencedor, que espelha a posição do maioria do colegiado nestas matérias, passo ao mesmo.

a) Da nulidade por alteração de critério jurídico pela decisão a quo

Entendeu a douta relatora que o critério jurídico adotado na autuação fiscal só poderia após a publicação da Solução de Consulta Interna – Cosit n.º 17/2016 (SCI 17/2016), que ocorreu em 13/07/2016. Entendeu que deveria ser aplicado o mesmo raciocínio ali esboçado no caso em discussão nos autos.

Contudo, como frisa em seu voto, tal SCI 17/2016 versa especificamente para a questão do estorno de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às perdas não técnicas. E a autuação fiscal em discussão no presente processo versa exclusivamente para o IRPJ e CSLL.

Eu, como relator, e este colegiado, com pouca variação na sua composição, já tivemos oportunidade de apreciar em julgamento tal matéria em autuação fiscal similar. Foi o acórdão n.º 1402-004.314, da sessão de 10/12/2019.

Neste julgamento, frisando, como relator, já tive oportunidade de analisar tal matéria, e me posicionar, incluindo a questão da SCI 17/2016, a qual entendi que somente a partir de 03 de agosto de 2016 deve prevalecer o entendimento de estornar os créditos de Cofins relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica, a autuação anterior em período anterior deve ser cancelada. Contudo, tal SCI 17/2016 não abrangeria o IRPJ e CSLL, pela qual valeriam as regras gerais do RIR/99 (então vigente), ou seja, estabelecidas há muitos anos no ordenamento tributário-fiscal.

Destarte, se a autoridade se valeu da SCI 17/2016 como norte para verificar e autuar a questão das perdas não técnicas, e esta SCI se vale de regras já encontráveis na legislação da dedutibilidade ou não de despesas para fins da apuração do IRPJ e da CSLL, não há que se falar em nenhuma ofensa. Os autos de infração foram lavradas com base no ordenamento vigente – art. 47 da lei 4.506/1964, art. 3º da lei 9.249/1995 e art. 247 e 249 do RIR/99, bem como outros artigos legais no termo de verificação fiscal, que é parte integrante e inseparável do auto de infração.

Assim, entendo que a SCI 17/2016 não se aplica ao caso nos autos, e eventual menção à mesma, não importando o seu momento, não traz nenhuma nulidade à autuação fiscal no presente caso, pois serviu apenas como referência à legislação já existente para o IRPJ e CSLL. A questão da segurança do contribuinte na sua vigência envolve matéria de PIS e Cofins, a qual dei guarida às alegações do contribuinte no acórdão supracitado (acórdão n.º 1402-004.314).

Destarte, reiterando posição já manifestada nas discussões que precederam a votação no julgamento do presente processo, REJEITO as alegações de alteração do critério jurídico na decisão *a quo*, pelo qual já fui acompanhado pela maioria qualificada do colegiado, conforme *decisum* do presente acórdão.

b) No mérito da infração imputada

No que concerne à questão das perdas não técnicas e sua dedutibilidade nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, da qual a douta relatora se manifestou, no seu voto, dando provimento às alegações do contribuinte, agora recorrente, divirjo da sua posição.

Aqui, se maiores delongas, valho-me, como fundamentos de decidir, do que já exteriorizei no voto do acórdão n.º 1402-004.314, da sessão de 10/12/2019, em que fui relator de matéria idêntica.

Transcrevo abaixo os fundamentos então utilizados, que serão os mesmos no presente caso:

- Do mérito – adição das perdas não técnicas no IRPJ e na CSLL

A discussão, já suscitada no tópico anterior, envolve se se deve ocorrer a adição das perdas não técnicas no cálculo do IRPJ e da CSLL.

A recorrente entende que não há prejuízo ao erário, pois toda a perda não técnica foi considerada no custo com a aquisição da energia elétrica e incluída na tarifa, compondo, conseqüentemente, a receita da empresa recorrente, atendendo ao princípio da confrontação da despesa com a receita.

As perdas não técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais verificadas no sistema (simplificadamente, a diferença entre a energia injetada e a vendida e entregue), e as perdas técnicas.

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

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

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

Assim, valho-me do teor da Solução de Consulta Interna – SCI n.º 3 – Cosit, de 23/03/2017, nos seus fundamentos, dos quais adoto, conforme segue:

31. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, disciplina que:

“Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

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

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

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

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

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

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

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

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

35. A Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim preleciona:

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

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

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

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

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

“1. Diz a lei que somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei n.º 4.506, de 30/11/64, art. 47, § 3º; Regulamento do Imposto de Renda, art. 182).

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

empresa nem são necessários à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

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

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

(...)

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

(...)

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

37. Por conseguinte, a dedutibilidade das perdas não técnicas, para fins de apuração do lucro tributável, apenas

poderá ocorrer nos casos e nas condições estritamente previstas na lei.

38. Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que institui a referida contribuição, normatiza:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”

39. Partindo-se do pressuposto de que a base de cálculo da CSLL também se baseia no resultado contábil, pode ser aplicado o mesmo entendimento exposto, em relação ao IRPJ, para as perdas técnicas, aquelas consideradas como custos necessários ao exercício das atividades das distribuidoras de energia elétrica.

40. No que diz respeito às perdas não técnicas, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, normatiza em seu art. 13, caput, que “Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”. Logo, com base nesse dispositivo legal, pode-se, novamente, estender a interpretação aplicável ao IRPJ à CSLL, considerando as perdas não técnicas como despesas dedutíveis apenas nos casos e condições estritamente previstos na legislação.

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

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

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

150. Há ainda, a alegação da empresa de que mesmo que fosse identificada a origem da perda, não poderia fazer um Boletim de Ocorrência sobre esse tipo de perda, pois, não haveria sequer previsão legal para tanto. Nesse caso, considera que a exigência de inquéritos instaurados na justiça trabalhista, ou queixas específicas, no tempo apropriado, com identificação dos responsáveis, apresentadas perante autoridade policial, conforme

estabelecido no art. 364 do RIR/99 (§ 3º, do art. 47 da Lei nº 4.506/1967), seria uma obrigação impossível.

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

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

“No Espírito Santo são registrados, em média, dois furtos de energia elétrica por semana, um total de oito flagrantes por mês. Em 90% dos casos, são empresários de padarias, supermercados e concessionárias que para não pagar o valor real da conta, fazem o conhecido ‘gato’. Os dados são da Delegacia de Segurança Patrimonial.

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

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

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

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

‘Pode ocorrer de manter a fiança para que a pessoa responda em liberdade. Mas há casos em que o juiz reduz ou até mesmo libera sem ela. Como a pena mínima é de um ano, na fase de ação penal o promotor de justiça propõe a suspensão do processo, desde que o responsável cumpra algumas medidas impostas. Pode ser serviço

comunitário, pagamento para uma casa de caridade, se apresentar todo mês ao fórum e até ser proibido de sair do Estado. Coisas que acabam atrapalhando a vida particular’, disse o delegado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO quanto ao mérito do IRPJ e da CSLL.

Igualmente, no que tange às alegações da recorrente de que trouxe aos autos um boletim de ocorrência, cabe ressaltar que não tem aspecto de um, conforme discutido durante o julgamento. Teria mais o condão de um ofício, encaminhado após a SCI 17/2016 (realizada em 31/08/2017), sem nenhuma correlação específica com nenhum fato de furto (devemos nos

lembrar que a autuação fiscal dos autos envolve perdas não técnicas referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014.

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

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

Por conseguinte, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO quanto ao mérito do recurso voluntário, pelo qual já fui acompanhado pela maioria qualificada do colegiado, conforme *decisum* do presente acórdão.

c) Da autuação da multa isolada

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP n.º MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre

o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão n.º 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula n.º 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto, pelo qual já fui acompanhado pela maioria qualificada do colegiado, conforme *decisum* do presente acórdão.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges