



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 3 - Cosit

**Data** 23 de março de 2017

**Origem** COORDENAÇÃO ESPECIAL DE MAIORES CONTRIBUINTES

### **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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

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

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

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

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

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

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

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

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

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

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

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

## **Relatório**

1. Trata-se da Consulta Interna nº 2, de 21 de julho de 2015, formulada pela Coordenação Especial de Maiores Contribuintes (Comac), de acordo com a Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015, que disciplina a formulação, o encaminhamento e a Solução de Consulta Interna relativa à interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências.
2. De acordo com a consulente, e seguindo entendimento expresso na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008, “a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviços”. Desse modo, no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as distribuidoras de energia elétrica podem apurar créditos em relação à energia elétrica adquirida para distribuição aos seus clientes, por força do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que garante a apuração de créditos calculados em relação aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços.
3. A dúvida da consulente, entretanto, é se a pessoa jurídica distribuidora de energia elétrica está obrigada a estornar os créditos da não cumulatividade relativamente à energia elétrica perdida no processo de distribuição, tendo em vista o disposto no art. 3º, §13, e art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.
4. A consulente informa que, segundo dados da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), as perdas totais na rede de distribuição em 2014 são estimadas em 76.234 GWh, equivalente a, aproximadamente, R\$ 5,8 bilhões de perdas técnicas e R\$ 4,1 bilhões de perdas não técnicas. Entretanto, ainda segundo informações da unidade consulente, as concessionárias não estariam segregando as perdas técnicas das perdas não técnicas, nem promovendo quaisquer estornos de créditos da não cumulatividade com base no art. 13, § 13 da Lei nº 10.833, de 2003.

5. Diante dos fatos narrados, a consultante faz os seguintes questionamentos:
- I. Em caso de PERDAS NÃO TÉCNICAS da “energia comprada para revenda”, o respectivo crédito de “insumo” deve ser estornado?
  - II. Em caso de PERDAS TÉCNICAS da “energia comprada para revenda”, o respectivo crédito de “insumo” deve ser estornado?
  - III. Eventuais reflexos desta tributação na base de cálculo do IRPJ e CSLL.
6. Esse é o relatório, em breve resumo.

## Fundamentos

7. A Lei n.º 10.833, de 2003, dispõe sobre as hipóteses que autorizam a pessoa jurídica a descontar créditos da Cofins:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e*

*b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*(...)”*

8. Cumpre salientar que apesar da legislação supracitada referir-se especificamente à Cofins, o tratamento dispensado à Contribuição para o PIS/Pasep é idêntico, em virtude do disposto no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002.

9. De acordo com a Solução de Consulta Cosit n.º 27, de 2008, a atividade de distribuição de energia elétrica, atividade em análise nessa consulta, pode ser entendida como prestação de serviço. Desse modo, as distribuidoras estão autorizadas a descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço, conforme inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

10. Segundo a Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, entende-se como insumos utilizados na prestação de serviço:

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

11. Visto isso, impõe-se como requisito indispensável para ser considerado como insumo o fato de ser aplicado ou consumido. Assim, para que determinado bem ou serviço seja considerado como insumo na prestação do serviço de distribuição de energia elétrica, aquele bem ou serviço deverá ser aplicado ou consumido na execução deste.

12. Dessa forma, a energia elétrica adquirida para revenda aos consumidores finais é considerada insumo do serviço prestado pelas distribuidoras e enseja o direito de crédito da pessoa jurídica na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13. Passa-se então para a análise da questão central da consulta: a necessidade de estorno do crédito apurado, referente às perdas de energia ocorridas durante o processo de distribuição. A dúvida surge em virtude do conteúdo do § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

*“§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1o e 10 a 20 do art. 3o desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”*

14. Nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008:

*“responde-se à consulente que somente determinadas parcelas das tarifas de uso dos sistemas de transmissão (TUST) e das tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entre elas: os custos de transporte; as perdas de energia elétrica; os encargos de conexão (analisado em seção específica) e os encargos setoriais deduzidos termos não correlacionados com prestação de serviço.”*

15. As empresas distribuidoras de energia elétrica prestam serviço a outras distribuidoras, que é remunerado por meio das tarifas de uso do sistema de distribuição (TUSD). Dessa forma, a TUSD consiste, parcialmente, em um gasto com pagamento por aquisição de serviço.

16. Nesse contexto, a Solução de Consulta supracitada traz uma delimitação da extensão dos dispêndios efetuados com base na TUSD que comporão a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas distribuidoras

adquirentes do serviço. Nela, há a discriminação de algumas das parcelas que são consideradas para a fixação das tarifas relativas aos sistemas de distribuição de energia elétrica e que, por serem consideradas como insumo na prestação do serviço, configurariam parcelas geradoras de direito de crédito. Entre estas parcelas estão, como visto, as perdas energéticas.

17. As perdas constituem parcela da TUSD, de forma que a Aneel utiliza os dados discriminatórios das perdas trazidos pelas distribuidoras para mensurar o valor do reajuste anual ao qual a tarifa deve se submeter para que os custos sejam recuperados. Portanto, as perdas energéticas são consideradas na composição do valor total da energia requerida, que, nos termos do submódulo 3.2 do PRORET, constitui:

*“10. A energia requerida é definida como sendo o volume de energia elétrica e potência adquirida para o atendimento dos consumidores cativos e das outras concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica no período de referência acrescido de:*

*i. perdas elétricas do sistema de distribuição, às quais se subdividem em perdas técnicas e não técnicas, calculadas a partir dos limites regulatórios estabelecidos no reajuste ou revisão anterior; e*

*ii. perdas na Rede Básica, calculadas a partir dos limites regulatórios estabelecidos no reajuste ou revisão anterior, quando aplicável.*

*11. O período de referência é definido como o período de 12 (doze) meses imediatamente anterior à data de realização do processo tarifário.”*

18. Desse modo, 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.

19. Assim sendo, afirmando-se que a parcela das perdas incluída nas tarifas é considerada insumo do serviço prestado e compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados pelas distribuidoras adquirentes do serviço, pode-se aferir que para a distribuidora que adquire a energia para utilização como insumo na sua prestação de serviço, o custo do insumo irá incluir a parcela do preço da aquisição referente às perdas, de modo que essas perdas também serão consideradas na base de cálculo do crédito que será apurado em virtude da energia elétrica adquirida.

20. A Solução de Consulta nº 27, de 2008, no entanto, não entra na seara da especificidade da natureza dessas perdas, limitando-se a uma análise geral do tema.

21. As perdas representam a diferença entre a energia elétrica adquirida pelas distribuidoras e a efetivamente fornecida aos consumidores. O site da Aneel explica que as perdas na rede de distribuição podem ser divididas em duas categorias, segundo sua causa:

***Perdas Técnicas:*** *inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, 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.*

***Perdas Não Técnicas:*** *correspondem à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à*

---

*distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Esse tipo de perda está diretamente associado à gestão comercial da distribuidora.*

22. 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. Já as perdas não técnicas podem ser parcialmente gerenciadas pelas distribuidoras. Elas se referem às demais perdas associadas à distribuição, como as ocasionadas por furtos, fraudes, erros nos processos comerciais de leitura, medição e faturamento.

23. A Aneel disciplina a metodologia de cálculo das perdas no processo de distribuição em diversos módulos do PRORET – Procedimentos de Regulação Tarifária, que possui caráter normativo. O procedimento consiste em estimar as perdas técnicas por meio da aplicação da metodologia regulatória de cálculo proposta, sendo as perdas não técnicas obtidas pela diferença entre as perdas totais (energia injetada no sistema de distribuição menos a energia medida nos pontos de consumo) e as perdas técnicas (calculada pela aplicação da referida metodologia). Além disso, são definidos limites de perdas admissíveis, obtido com base no histórico e na avaliação das perdas.

24. Ou seja, torna-se claro que as distribuidoras possuem dados objetivos para mensurar essas perdas e diferenciá-las em técnicas e não técnicas, e são obrigadas a prestar essa informação a Aneel. O Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE (versão 2015) contém os roteiros para elaboração e divulgação de informações contábeis, econômico-financeiras e socioambientais, a serem apresentadas pelas concessionárias do setor elétrico a Aneel. No “Balanço Energético”, que compõe o “Relatório da Administração Regulatório” encontra-se a obrigação da distribuidora de distinguir o percentual de perdas entre “técnicas e não técnicas”.

25. 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.

26. Embora a apuração do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ocorra no momento da aquisição do insumo, o direito ao desconto de créditos está associado à efetiva utilização do insumo na prestação dos serviços ou na fabricação dos produtos vendidos.

27. Desse modo, as perdas técnicas são gastos que as distribuidoras precisam incorrer para a efetiva prestação dos seus serviços, representando insumos aplicados e consumidos nessa prestação, ainda que não integrem o serviço final prestado. Dito isso, essas perdas, desde que regularmente discriminadas e dentro do limite de razoabilidade, não ensejam o estorno dos créditos anteriormente apurados.

28. Por outro lado, as perdas não técnicas, derivadas de fatores externos, alheios à natureza do insumo adquirido (energia), não podem ser consideradas 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.

29. Assim, 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.

30. Passa-se, agora, ao exame de eventuais reflexos da análise exposta acima na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

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

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

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

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

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

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

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

*(Grifo nosso)*

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

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

34. Por outro lado, as perdas não técnicas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia. Segundo a Aneel, essas perdas são decorrentes, por exemplo, de furtos de energia e erros de medição e estão diretamente relacionadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, portanto, em custo do serviço prestado.



Acatando-se este entendimento, cabe analisar, agora, a possibilidade de enquadramento das perdas não técnicas como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável.

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

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

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

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

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

*(Grifo nosso)*

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

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

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

*3. Firmada a conclusão de que o parágrafo acima referido constitui uma exceção à regra inserta no caput do mesmo artigo, podemos passar à análise de sua extensão contenciosa. O fato de se constatar o caráter de exceção do referido parágrafo orienta o intérprete no sentido de obter o estrito alcance da norma, evitando estender-lhe a incidência para além de seus próprios limites: *exceptiones strictissimae interpretationis sunt*. Em consonância com essa diretriz, o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a dedução, a título de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos: 1º) existência de prejuízos em decorrência de desfalque, apropriação indébita ou furto;*

2º) *imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;*  
3º) *existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.*

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

(...)

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

(...)

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

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

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.

## Conclusão

Por todo o exposto, conclui-se que:

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

II. 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 os créditos relativos às perdas técnicas de energia elétrica, desde que essas perdas estejam regularmente discriminadas e dentro do limite de razoabilidade.

III. Entretanto, as distribuidoras de energia elétrica devem estornar os créditos relativos 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.).

IV. 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 para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

V. 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.

À consideração superior.

*(assinado digitalmente)*

AGATHA DE PAULA LIEBSCHER  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*(assinado digitalmente)*

RENATA MARIA DE CASTRO  
PARANHOS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotex e da Cotir.

*(assinado digitalmente)*

FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Cotex

*(assinado digitalmente)*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS  
DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

Aprovo. Fica revogada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016. Providencie-se a divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 23/03/2017 16:09:00.

Documento autenticado digitalmente por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 23/03/2017.

Documento assinado digitalmente por: FERNANDO MOMBELLI em 24/03/2017, FABIO CEMBRANEL em 23/03/2017, CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA em 23/03/2017, RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS em 23/03/2017, OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR em 23/03/2017 e AGATHA DE PAULA LIEBSCHER em 23/03/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 27/03/2017.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP27.0317.10047.ZZY5**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.