



Solução de Consulta nº 60 - Cosit

Data 27 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS. ESTORNO. RECUPERAÇÃO. INCIDÊNCIA. EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA.

As perdas não técnicas efetivas totais (aquelas que excederem as perdas técnicas regulatórias) ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia. Conseqüentemente, os créditos da Cofins relativos a essas perdas devem ser estornados pelo seu valor total.

As perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel nº 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6).

A recuperação de perdas não técnicas constitui receita no regime de apuração não cumulativa da Cofins, devendo tais valores serem inseridos em sua base de cálculo. Logo, a recuperação de tais perdas enseja a reversão do estorno de créditos anteriormente efetuado.

No mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos da Cofins. Já nos meses-calendário posteriores, se houver perda não técnica positiva, seu montante poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda de período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos da contribuição.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, *caput* e §3º, inciso V, “b”, e art. 3º, inciso II, e § 13; Decreto nº 2.335, de 1997; IN RFB nº 740, de 2007, art. 3º, art. 8º e art. 14, §§ 4º e 6º; IN RFB nº 1.396, de 2013.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS. ESTORNO. RECUPERAÇÃO. INCIDÊNCIA. EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA.

As perdas não técnicas efetivas totais (aquelas que excederem as perdas técnicas regulatórias) ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia. Consequentemente, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep relativos a essas perdas devem ser estornados pelo seu valor total.

As perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 3º c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel nº 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6).

A recuperação de perdas não técnicas constitui receita no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, devendo tais valores serem inseridos em sua base de cálculo. Logo, a recuperação de tais perdas enseja a reversão do estorno de créditos anteriormente efetuado.

No mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. Já nos meses-calendário posteriores, se houver perda não técnica positiva, seu montante poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda de período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos da contribuição.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, *caput* e §3º, inciso V, “b”, e art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, e art. 15, inciso II. Decreto nº 2.335, de 1997. IN RFB nº 740, de 2007, art. 3º, art. 8º e art. 14, §§ 4º e 6º. IN RFB nº 1.396, de 2013

Relatório

Trata-se de processo de consulta à interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A consulente afirma que tem por objeto social, dentre outras atividades, a prestação de serviços públicos de distribuição e comercialização de energia elétrica.
3. Informa que o exercício de seu objeto social implica a ocorrência de perdas técnicas e não técnicas, sendo as primeiras dissipações ambientais decorrentes da transformação ou conversão de energia elétrica em energia térmica, ao passo que as últimas seriam representadas pelas demais perdas decorrentes do processo de distribuição de energia elétrica, tais como ligações clandestinas, falhas técnicas, erros de leitura e furto de energia, entre outras.
4. Discorre sobre a Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016, em que foi estabelecida a desnecessidade de que as perdas técnicas sejam objeto de estorno de créditos registrados na sistemática não cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por outro lado, na mesma solução foi consignada a obrigatoriedade de estorno dos créditos relacionados a perdas não técnicas, independentemente de sua causa.
5. Expõe que a citada solução foi posteriormente reformada, em sua integralidade, pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 23 de março de 2017, a qual, entretanto, manteve o mesmo entendimento no que tange ao tratamento a ser conferido às perdas não técnicas, quando da aplicação da sistemática não cumulativa de apuração das contribuições em tela.
6. Afirma que tanto as perdas técnicas quanto as perdas não técnicas constituem parcelas da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), que forma a tarifa final cobrada dos consumidores na distribuição de energia elétrica.
7. Elucida que, em sua visão, a parcela das perdas não técnicas *“incluída na tarifa de energia deve ser tratada de forma diferenciada, em razão da especificidade da composição do ‘preço’ da energia (tarifa regulada) e, portanto, não deve ser objeto de estorno, tendo em vista que as receitas correspondentes foram oferecidas à tributação pelo PIS e pela COFINS”*.
8. Explica que o entendimento do item anterior se deve a que, *“no âmbito do regime não-cumulativo, as hipóteses de estorno dos créditos de PIS e COFINS indicada pela*

COSIT pressupõem que o produto tenha sido furtado, roubado, inutilizado, deteriorado ou destruído antes da existência de uma saída tributada, o que não ocorre no produto comercializado pela Consulente, já que em sua tarifa essas perdas são consideradas e destacadas para fim de determinação de sua remuneração”.

9. Ato contínuo, afirma que *“a finalidade da lei é evitar o desconto de créditos de PIS e da COFINS sobre produtos que, por diversas razões, não foram efetivamente vendidos pelo contribuinte e, por consequência, não geraram receitas tributáveis pelas referidas contribuições”.*

10. Reafirma que, *“em outras palavras, não estando as perdas não técnicas inseridas expressamente no rol do parágrafo 13 do art. 3º da Lei n. 10.833, a necessidade de estorno dos créditos correspondentes somente pode estar fundamentada no fato de que os valores relativos a tais perdas não geram receitas. Logo, a ‘contrario sensu’, caso as perdas não técnicas estejam incluídas na conta de energia, gerando receitas tributáveis, não há razão, na visão da Consulente, para o estorno dos créditos, coerentemente com o entendimento do Fisco manifestado nas Soluções de Consulta COSIT n. 3 e 17.”.* E segue argumentando que *“o que talvez a COSIT tenha almejado dizer, para ficar coerente com as suas próprias premissas, é que ‘o estorno dos créditos deve ocorrer sempre que a perda de energia extrapole o valor atribuído às **perdas regulatórias**”.*

11. Conclui que *“seria talvez plausível que se entendesse no caso de as perdas não técnicas reais apuradas extrapolar o valor das perdas regulatórias incluídas na tarifa de energia, a distribuidora deveria realizar o estorno dos créditos apurados, por serem considerados em excesso, pois a diferença não-incluída na parcela da TUSD não teria sido efetivamente submetida à incidência do PIS e da COFINS”.*

12. Prossegue questionando que *“caso se entenda que o estorno se aplica ao valor total das **perdas não técnicas**, independentemente do seu cômputo nas receitas submetidas à incidência do PIS e da COFINS, a Consulente indaga a respeito do tratamento tributário que deve ser aplicado caso, uma vez identificado o autor da infração ou o autor do furto de energia elétrica, a distribuidora venha a receber os valores correspondentes à energia elétrica furtada”.*

13. Defende que, *“caso venha a receber os valores relativos a perdas não técnicas, a Consulente estará recuperando um valor que não representa ingresso de nova receita, pois a perda não-técnica que compõe a tarifa de energia elétrica foi submetida à incidência do PIS e da COFINS, o que afasta a possibilidade de uma nova tributação na sua recuperação”.*

14. Suscita outra dúvida a respeito da chamada “perda negativa”, *“que ocorre quando o valor da energia faturada aos consumidores supera a energia injetada no sistema de distribuição dentro de um mesmo ciclo de faturamento, em razão, especialmente, do descasamento temporal entre energia injetada no sistema de distribuição e energia faturada aos consumidores”.*

15. Continua explicando que *“há um descasamento temporal entre os dois elementos da fórmula acima, tendo em vista que a **energia elétrica injetada** no sistema de*

*distribuição é apurada no mês civil de referência, ao passo que a **energia elétrica faturada** aos consumidores segue o período de leitura. Assim, há um problema de apuração em bases temporais diferentes”.*

16. Expõe que entende que *“os créditos de PIS e COFINS relativos às **perdas não técnicas** de energia elétrica, caso devam ser estornados, que o sejam somente no mês em que for concluído o procedimento de quantificação, independentemente do descasamento temporal entre o mês em que a energia elétrica é injetada e o mês em que a perda não-técnica é definitivamente apurada”*. Apresenta ainda soluções alternativas para o tratamento das referidas “perdas negativas”.

17. Invocando a Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008 e as Soluções de Consulta Interna Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016 e nº 3, de 23 de março de 2017, manifesta que possui dúvida *“a partir de qual momento a Consulente está obrigada a estornar os créditos de PIS e COFINS relativos às **perdas não técnicas** de energia elétrica”*.

18. Por fim, indaga:

a) está correta a interpretação do art. 3º, parágrafo 13º, da Lei n. 10.833 no sentido de que apenas os créditos de PIS e COFINS relativos às **perdas não técnicas** não incluídas na tarifa de energia elétrica devem ser objeto de estorno?

b) caso parte das **perdas não técnicas** venha a ser recuperada, é possível excluir os valores correspondentes das bases de cálculo do PIS e COFINS, notadamente em relação à parcela das perdas não técnicas que está incluída na tarifa cobrada do consumidor final e que, portanto, já foi tributada pelo PIS e COFINS, como se pode inferir do art. 1º, e parágrafo 3º, inciso V, alínea “b”, da Lei n. 10.833, que consagram o conceito de receita e a não-tributação de recuperações de créditos baixados como perda?

c) para fins de interpretação do art. 3º, parágrafo 13, da Lei n. 10.833, a Consulente indaga se está correto o procedimento de calcular as perdas não técnicas utilizando os parâmetros regulatórios, a metodologia e os procedimentos para a apuração das perdas nos sistemas de distribuição de energia elétrica fixados pela ANEEL?

d) ainda em relação ao dispositivo legal em pauta, a Consulente pergunta se está correta a sua conclusão de que, nos meses em que ocorre a chamada “perda negativa”, tais valores devem impactar os cálculos dos créditos de PIS e COFINS mediante o registro de tais valores na EFD-Contribuições, para fins de compensação no próprio mês ou em meses subsequentes ou se tal controle deve ser implementado mediante registros extra-contábeis?

e) está correto o seu entendimento de que a Solução de Consulta Interna COSIT n. 17 apenas produz efeitos em relação às perdas não técnicas de energia elétrica apuradas após a sua publicação oficial (03.08.2016), de tal sorte que as perdas não técnicas de períodos anteriores não precisariam ser estornadas, nos termos do art. 17 da Instrução Normativa RFB n. 1.396?

Fundamentos

ADMISSIBILIDADE E FINALIDADE DO PROCESSO DE CONSULTA

19. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

20. Acentua-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

ANÁLISE DO CASO APRESENTADO

21. Antes de adentrar na análise dos questionamentos objetos da consulta, alguns esclarecimentos são necessários para o entendimento das situações indagadas.

PERDAS NO SETOR DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

22. O Decreto nº 2.335, de 6 de outubro de 1997, dispõe o seguinte no art. 4º do Anexo I:

Decreto nº 2.335, de 1997

Anexo I

Art. 4º À ANEEL compete:

(...)

X - atuar, na forma da lei e do contrato, **nos processos de definição e controle dos preços e tarifas**, homologando seus valores iniciais, reajustes e revisões, e criar mecanismos de acompanhamento de preços;

[grifos ao original]

23. Exercendo a atribuição de atuar no processo de definição e controle de tarifas, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) editou a Resolução Normativa nº 435, de 24 de maio de 2011, que definiu a estrutura dos Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), possuindo tais procedimentos caráter normativo.

24. O submódulo 2.6 do PRORET, aprovado pela Resolução Normativa Aneel nº 660, de 28 de abril de 2015, e atualizações posteriores, trata das Perdas de Energia. Transcrevem-se, abaixo, os trechos relevantes de tal subparte:

Submódulo 2.6

OBJETIVO

1. Estabelecer a metodologia a ser utilizada para definição das perdas de energia regulatórias nas Revisões Tarifárias Periódicas das concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica.

(...)

3. METODOLOGIA

3. As **perdas regulatórias de energia**, consideradas no cálculo dos custos de compra de energia conforme Submódulo 3.2 do PRORET, **possuem dois componentes, as Perdas na Distribuição e as Perdas na Rede Básica.**

4. O tratamento regulatório dado às Perdas na Rede Básica está descrito no Módulo 3 do PRORET.

5. As Perdas na Distribuição são formadas pela soma das Perdas Técnicas e Perdas Não Técnicas.

6. As Perdas Técnicas Regulatórias são definidas conforme Módulo 7 dos Procedimentos de Distribuição (PRODIST).

7. As regras para a definição das Perdas Não Técnicas Regulatórias são descritas neste Submódulo.

8. A abordagem utilizada para a definição dos níveis regulatórios de perdas não técnicas é o da análise comparativa – yardstick competition.

9. Essa comparação é efetuada a partir da construção de um ranking de complexidade das áreas de concessão, que permite aferir a eficiência de cada distribuidora no combate às perdas não técnicas.

10. A partir da análise comparativa é definida uma meta de perdas não técnicas, que se trata de um nível de referência para as perdas não técnicas de uma área de concessão específica.

11. Caso os níveis regulatórios atuais estejam acima da meta de perdas não técnicas são definidas trajetórias de redução dos níveis regulatórios com o

objetivo de alcançar as metas em certo período. Essas trajetórias não podem superar os limites definidos pela ANEEL.

3.1. DEFINIÇÕES E CONCEITOS

12. Energia Vendida - EV: representa toda energia vendida pela concessionária ao seu mercado cativo, consumo próprio e energia suprida com tarifa regulada às concessionárias de distribuição.

13. Energia Entregue - EE: energia transportada pelo sistema da distribuidora com faturamento apenas por TUSD, calculada pela soma da energia entregue a consumidores livres, autoprodutores e outra concessionária que acesse o sistema de distribuição.

14. Energia Injetada - EI: somatório de toda energia injetada na rede de distribuição da concessionária via pontos de fronteira (menos a energia exportada para a rede básica) ou geração local (própria ou de terceiros).

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

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

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

18. Perdas na Rede Básica – PRB: são perdas **externas à rede de distribuição** da concessionária e representam a parcela de energia dissipada no transporte da energia no sistema de transmissão da Rede Básica e Demais Instalações de Transmissão.

[grifos ao original]

25. Por sua vez, o módulo 3.2 do PRORET, que trata dos custos de aquisição de energia, traz o seguinte:

Submódulo 3.2

7. PERDAS REGULATÓRIAS DE ENERGIA

55. Denominam-se perdas de energia o somatório das perdas elétricas no sistema de distribuição, as quais se dividem em perdas técnicas e não técnicas, e das perdas na Rede Básica, conforme definições a seguir:

Perdas técnicas: Montante de energia elétrica dissipada no sistema de distribuição em decorrência das leis da Física relativas aos processos de transporte, transformação de tensão e medição de energia elétrica;

Perdas não técnicas: Perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como fraude e furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outros; e

Perdas na Rede Básica: Montante de energia elétrica dissipada no sistema de transmissão e nas Demais Instalações de Transmissão de uso compartilhado em decorrência das leis da Física relativas aos processos de transporte, transformação de tensão e medição de energia elétrica;

[grifos ao original]

26. O submódulo 7.1 do PRORET especifica o conceito e utilização da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD):

Submódulo 7.1

1. OBJETIVO

1. Estabelecer os procedimentos gerais a serem aplicados ao processo de definição da Estrutura Tarifária para as concessionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica.

(...)

3. CRITÉRIOS GERAIS

3. Estrutura Tarifária é um conjunto de tarifas aplicadas ao faturamento do mercado de distribuição de energia elétrica, que refletem a diferenciação relativa dos custos regulatórios da distribuidora entre os subgrupos, classes e subclasses tarifárias, de acordo com as modalidades e os postos tarifários.

4. O custo regulatório – Receita Requerida ou Receita Anual – é obtido, respectivamente, nos processos de revisão ou de reajuste tarifário, sendo decomposto em diversos componentes tarifários que refletem nas funções de custo: Transporte, Perdas, Encargos e Energia comprada para revenda. **Por sua vez, as funções de custo agregam-se para formar as tarifas:**

a) TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição;

b) TE – Tarifa de Energia.

5. A partir das funções de custo, constroem-se, tanto para TUSD quanto para TE, as diferentes modalidades tarifárias, com base em critério temporal – postos tarifários – e por faixa de tensão – grupos/subgrupos tarifários.

(...)

4. DEFINIÇÕES

7. São adotados os seguintes termos e conceitos:

I. TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição: valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em R\$/MWh ou em R\$/kW, utilizado para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica pelo uso do sistema;

[grifos ao original]

(...)

6. COMPOSIÇÃO DA TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO - TUSD

15. Os custos regulatórios que formam a **TUSD** são definidos no **processo de reajuste ou revisão tarifária**.

16. As **funções de custos da TUSD** são formadas de acordo com os seguintes componentes tarifários:

I. TUSD TRANSPORTE – parcela da TUSD que compreende a TUSD FIO A e a TUSD FIO B, sendo:

a) TUSD FIO A – formada por custos regulatórios pelo uso de ativos de propriedade de terceiros, compreendida por:

i) uso dos sistemas de transmissão da Rede Básica;

ii) uso dos transformadores de potência da Rede Básica com tensão inferior a 230 kV e das DIT compartilhadas;

iii) uso dos sistemas de distribuição de outras distribuidoras; e

iv) conexão às instalações de transmissão ou de distribuição.

b) TUSD FIO B – formada por custos regulatórios pelo uso de ativos de propriedade da própria distribuidora que compõem a Parcela B, compreendida por: i) custo anual dos ativos (CAA); ii) custo de administração, operação e manutenção (CAOM).

II. TUSD ENCARGOS – parcela da TUSD que recupera os custos de:

a) Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – P&D_EE;

b) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE;

- c) Contribuição para o Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS;
- d) Quota da Conta de Desenvolvimento Energético – CDE; e
- e) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA.

III. TUSD PERDAS – parcela da TUSD que recupera os custos regulatórios com:

- a) Perdas técnicas do sistema da distribuidora;**
- b) Perdas não técnicas;**
- c) Perdas na Rede Básica devido às perdas regulatórias da distribuidora;**
- e**
- d) Receitas Irrecuperáveis.**

27. Depreende-se das normas regulatórias acima transcritas que as perdas regulatórias são formadas pelas perdas na rede básica e as perdas na distribuição. As perdas na rede básica são inerentes ao sistema de transmissão e as perdas na distribuição são relativas ao sistema de distribuição.

28. Quanto à perda na distribuição, esta é formada pela diferença entre a energia injetada na rede de distribuição e a energia vendida e entregue aos clientes. Tal perda é formada pela soma das perdas técnicas e não técnicas.

29. A TUSD, por sua vez, constitui-se em uma tarifa utilizada para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica, composta por custos da distribuidora e sua remuneração. Dentre os custos componentes da TUSD, encontram-se as perdas no sistema de distribuição (perdas técnicas regulatórias, perdas não técnicas regulatórias e perdas da rede básica devido às perdas regulatórias).

30. Feitas essas observações, passa-se a analisar os quesitos propostos pela consulente.

PRIMEIRO QUESTIONAMENTO

31. Conforme assente na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008, ratificada pela Solução de Divergência nº 15, de 30 de janeiro de 2017, a atividade de distribuição de energia pode ser considerada, para fins da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prestação de serviços.

32. Desse modo, a consulente pode descontar créditos das referidas contribuições da modalidade aquisição de insumos para prestação do serviço de distribuição de energia elétrica, nos termos, respectivamente, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (ambos os textos são análogos):

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

(...)

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 nº 10.865, de 2004)

33. Por conseguinte, as distribuidoras de energia elétrica podem descontar créditos da energia elétrica adquirida no mês que seja **utilizada como insumo para a distribuição a seus clientes** (detalhamento sobre insumos na legislação das contribuições consta do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União de 18/12/2018).

34. Todavia, segundo o comando previsto no § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, deverá ser estornado o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativo a bens utilizados como insumos na prestação de serviços que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados, deteriorados ou destruídos em sinistro:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º (...)

(...)

§ 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.

(...)

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:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

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

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

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

38. Conforme o módulo 3.2 do PRORET, as perdas não técnicas constituem-se em perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como fraude e furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outras. Tais perdas, portanto, subsumem-se ao § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

39. O fato de tais perdas não técnicas acarretarem aumento da tarifa cobrada pela distribuidora de energia contra seus clientes, segundo metodologia de definição da tarifa utilizada pela Aneel, não altera o fato de que a energia associada às aludidas perdas foi *“furtada ou roubada, inutilizada ou deteriorada”*, conforme prevê o § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Portanto, as perdas não técnicas ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia, dado que não são utilizadas no processo de prestação de serviço de distribuição de energia elétrica, devendo ser objeto de estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **pelo seu valor total**, independentemente de terem sido considerados no cálculo do preço da tarifa por parte da pessoa jurídica distribuidora.

SEGUNDO QUESTIONAMENTO

41. O segundo questionamento da pleiteante diz respeito aos efeitos, no regime de apuração não cumulativa das exações em apreço, decorrentes da recuperação de perdas não técnicas.

42. Defende que a recuperação de perdas não técnicas não integra o valor das contribuições, conforme o art. 1º, §3º, “v”, “b” da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se abaixo o trecho relativo à Cofins:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

V - referentes a:

(...)

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[grifos ao original]

43. Preliminarmente, cumpre fazer uma breve explanação da hipótese de exclusão acima referenciada, relativa à recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas.

44. Quando determinada pessoa jurídica considera um crédito incobrável, esta pode baixar tais valores via conta de resultado, respeitados os limites e normas legais (veja-se que o valor relativo a este crédito já sofreu a incidência das contribuições em voga). Ocorre que esse crédito anteriormente faturado pode vir a ser recebido em data posterior, o que se considera uma “recuperação de crédito baixado como perda que não representa ingresso de nova receita”. Nesse caso, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permite a exclusão de tais valores da base de cálculo de ambas as contribuições, dado que estes já haviam sido objeto de tributação em momento anterior.

45. Diferente é o caso das “perdas não técnicas” que, conforme já ressaltado, configura-se em um custo ou despesa perdidos no processo de distribuição de energia elétrica (a energia relativa a tais perdas não gerou receita sujeita à incidência das contribuições). O fato de tais valores integrarem o preço da TUSD e ser denominado “perdas” em nada se confunde com a hipótese de exclusão ora em apreço.

46. O que se pretende excluir, segundo a visão da consulente, não é um crédito anteriormente faturado, baixado em razão de inadimplência e posteriormente recuperado, mas sim uma parcela de “custo ou despesa perdidos” que foi incluído na formação de um preço tarifário. Portanto, são eventos completamente distintos.

47. Como a recuperação de “perda não técnica” ocorrida no processo de distribuição de energia elétrica, conforme afirmado, nada mais é que uma recuperação de custos ou despesas, ocorre para a pessoa jurídica beneficiária o auferimento de uma receita que constitui base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep em seus regimes de apuração não cumulativa, consoante o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu homólogo na Lei nº 10.637, de 2002.

48. Importante reafirmar que a recuperação de valores relativos a despesa ou custo perdido não se constitui em hipótese de exclusão da base de cálculo das exações examinadas.

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

50. Por último, cabe frisar que o valor do megawatt-hora (MWh) de energia utilizado para a comentada reversão de estorno deve ser correspondente ao valor médio do MWh de energia adquirida pela concessionária no mês ao qual se refere a reversão de estorno de créditos (exemplificativamente, se houve a recuperação de perdas não técnicas ocorridas em dezembro de 2018, a reversão de estornos de créditos deve ser feita utilizando-se o valor médio do MWh de energia elétrica adquirida pela concessionário naquele mês).

TERCEIRO QUESTIONAMENTO

51. O terceiro questionamento formulado versa sobre o modo de calcular as perdas não técnicas para fins de interpretação do § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente sobre a aplicabilidade da metodologia estabelecida pela ANEEL para apuração de tais perdas.

52. Evidentemente, para fins de execução dos dispositivos em voga, mostra-se plenamente aplicável a metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas não técnicas (Submódulo 2.6 do PRORET). Isso porque, conforme se demonstrará a seguir, os valores calculados, segundo tal metodologia, correspondem a perdas de energia efetivamente sofridas pelas concessionárias distribuidoras em razão de fatores não inerentes ao transporte de energia elétrica.

53. Pela metodologia estabelecida pela ANEEL, as perdas totais da distribuição são calculadas mediante apuração da “*diferença entre a energia injetada na rede da distribuidora e o total de energia vendida e entregue, expressa em megawatt-hora MWh, e composta pelas perdas técnicas e não técnicas*” (item 15 do Submódulo 2.6 do PRORET) (energia injetada - energia vendida e entregue = perda total).

54. Destarte, verifica-se que o valor das perdas totais na distribuição calculado de conformidade com a aludida metodologia corresponde a perdas efetivamente sofridas pelas concessionárias, vez que tanto a energia injetada quanto a energia vendida e entregue são medidas em concreto e não apenas estimadas com base em modelo matemático.

55. Prosseguindo na aplicação da metodologia em comento, as distribuidoras de energia deduzem do valor das perdas totais o valor das perdas técnicas regulatórias, alcançando como resultado o valor das perdas não técnicas (perdas totais - perdas técnicas regulatórias = perdas não técnicas).

56. Consoante já exposto, o valor das perdas técnicas regulatórias é calculado com base em modelo matemático instituído pela ANEEL para tentar expressar os fatores geradores de perda inerentes ao transporte de energia elétrica.

57. Ocorre que, como decidido na Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016, e na Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 23 de março de 2017, as perdas técnicas regulatórias não ensejam o estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins preconizado pelo § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

58. Assim, de acordo com a metodologia estabelecida pela ANEEL, o valor das perdas técnicas regulatórias (que não geram estorno de créditos das contribuições) é o único fator utilizado no cálculo das perdas não técnicas que não correspondem a medições concretas, o que se mostra aceitável em razão da inviabilidade técnica/financeira da ANEEL efetuar a medição efetiva das perdas técnicas.

59. Portanto, mostra-se justificável a utilização da sistemática de cálculo das perdas não técnicas definida pela ANEEL para fins de aplicação do § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, tanto porque esta agência goza de legitimidade legal para “regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica” (Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996) quanto porque tal sistemática é racional e está essencialmente fundamentada em dados concretamente aferidos.

61. Portanto, interpretando-se o § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Submódulo 2.6 do PRORET):

- a) os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes às perdas técnicas regulatórias não precisam ser estornados, conforme os fundamentos já expostos em soluções de consulta anteriores emanadas por essa Cosit (Solução de Consulta Interna Cosit nº 17, de 13 de julho de 2016, e Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 23 de março de 2017);
- b) por outro lado, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes ao valor das perdas totais que excederem as perdas técnicas regulatórias, quais sejam as perdas não técnicas efetivas/totais, devem ser estornados do total de créditos apurados das contribuições, independentemente de serem inferiores ou superiores ao valor das perdas não técnicas regulatórias definidas pela Aneel para fins tarifários.

QUARTO QUESTIONAMENTO

62. O quarto questionamento diz respeito ao tratamento do que a consulente chama de “perdas negativas”.

63. A perda total na distribuição (item 15 do submódulo 2.6 do PRORET) resulta da diferença entre os MWh (megawatt-hora) de energia injetada, que tem como base o mês civil, e os MWh de energia faturada, que tem como base o calendário de leitura. Destarte, após as deduções das perdas técnicas regulatórias autorizadas para o mesmo período mensal, a efetiva diferença serão os MWh que deverão ser estornados (perdas não técnicas) naquele período.

64. Esse cálculo resulta em uma imprecisão mensal (a maior ou a menor) do valor do total de créditos das contribuições, já que não é possível segregar se os MWh resultantes referem-se ao período de injeção atual ou ao período de injeção anterior, dado que há o descasamento temporal e cada leitura efetuada contém MWh consumidos que em parte são da injeção do mês atual e parte da(s) injeção(ões) do(s) mês(es) anterior(es). Assim, os valores faturados no mês contém MWh referentes a pelo menos dois períodos de injeção.

65. Diante dessa realidade setorial, temos duas dificuldades que impedem uma apuração mensal precisa das perdas não-técnicas:

a) O descasamento temporal não permite que haja um confronto efetivo entre os MWh que foram injetados em determinado mês com os MWh efetivamente faturados em relação àquele, já que as faturas estarão com valores de MWh consumidos de pelo menos duas injeções de energia. Isso implica a impossibilidade de apurar precisamente quantos MWh foram perdidos em cada injeção mensal (impossibilidade de apuração precisa dos MWh perdidos num mês civil); e

b) Em virtude de a diferença mensal entre os MWh injetados e os MWh faturados não se referirem a apenas uma injeção de energia, mas a pelo menos duas injeções, há a dificuldade de segregar qual os valores dos MWh das perdas não-técnicas que devem ser estornados, se são da injeção do mês atual ou de injeções de meses anteriores (impossibilidade de valorar precisamente os MWh perdidos a cada mês civil).

66. Nesse contexto, constata-se que a ocorrência das chamadas “perdas negativas” surge como elemento de ajuste natural e intrínseco à aludida metodologia de cálculo de perdas de energia estabelecida pela Aneel.

67. Ademais, a ocorrência dessas “perdas negativas” se torna ainda mais comum no cálculo de perdas de energia segundo a metodologia em comento para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vez que tais contribuições apresentam período de apuração mensal e, portanto, exigem a realização do referido cálculo para cada mês-calendário do ano civil.

69. Portanto, as perdas não técnicas negativas devem ser consideradas para fins de aplicação do § 13 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, sob pena de aplicação apenas parcial da metodologia de cálculo de perdas de energia estabelecida pela Aneel.

70. Dentre as formas possíveis de consideração das citadas perdas não técnicas negativas no âmbito das contribuições em tela, a que se mostra mais racional e juridicamente justificável é a utilização do montante, em *megawatt-hora* (MWh), das perdas negativas apuradas em um mês-calendário para dedução do montante de perdas não técnicas positivas apuradas no mês-calendário seguinte.

71. Assim, no mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser realizado na forma do § 13 do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Já no mês-calendário posterior, se houver perda não técnica positiva, seu montante poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda do período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos das contribuições.

QUINTO QUESTIONAMENTO

72. O quinto questionamento circunscreve-se à produção de efeitos da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 17, de 2016, no que se refere ao tratamento das perdas não técnicas, já que argumenta que a Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, examinou o conceito de insumo, sem entrar na especificidade das perdas técnicas e não técnicas ocorridas no processo de distribuição de energia.

73. A consulente considera que houve mudança de entendimento da Cosit entre a Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, e a SCI Cosit nº 17, de 2016, sendo que esta foi confirmada, quanto ao tratamento das perdas não técnicas, pela SCI Cosit nº 3, de 2017.

74. Sendo assim, argumenta que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados às perdas não técnicas só precisam ser estornadas após a publicação da SCI nº 17, de 2016, já que antes dessa data a administração não exigia o referido estorno, entendimento que acredita estar exposto na SC Cosit nº 27, de 2008.

75. Em relação ao processo de consulta à interpretação da legislação tributária federal, já foi informado que este encontra guarida nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. O assunto ainda é tratado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que revogou a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

76. A IN RFB nº 740, de 2007, vigente à época da publicação da SC Cosit nº 27, de 2008, bem como a IN RFB nº 1.396, de 2013, são contundentes no sentido de exigir entre os requisitos da consulta que a mesma circunscreva-se a fato determinado, contenha descrição detalhada de seu objeto, indicação das informações necessárias à elucidação da matéria, bem como a indicação dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta, conforme trechos extraídos abaixo:

IN RFB nº 740, de 2007

Art. 3º (...)

(...)

§1º A consulta será feita mediante petição e deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;

IV - indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[grifos ao original]

IN RFB nº 1.396, de 2013

Art. 3º (...)

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

[grifos ao original]

77. Destarte, cumpre verificar o que a petionária questionou em sua consulta que gerou a SC Cosit nº 27, de 2008, para atestar se de fato a administração se posicionou sobre o estorno ou não das perdas não técnicas no processo de distribuição de energia elétrica.

78. Nesse contexto, faz-se necessário transcrever alguns trechos da SC nº 27, de 2008:

Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço.

Para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica:

I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;

II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;

III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);

IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS).

Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica:

I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;

II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.

Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa:

I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);

II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);

III) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, § 9º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS.

A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço.

Para fins de desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica:

I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;

II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;

III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);

IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS).

Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica:

I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;

II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.

Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa:

I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);

II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);

III) os gastos a serem destinados à Conta de desenvolvimento Energético (CDE).

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art.8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

(...)

Relatório

(...)

10. Mais especificamente, a consulta está, ao final, assim formulada (fls. 33/34):

“1) Os concessionários de serviço público de distribuição de energia elétrica poderão creditar-se dos valores referentes aos custos comentados no item 4 letras “a” a “f” acima para fins de cálculo PIS/Cofins devido sobre suas receitas?

2) Os concessionários de geração de serviço público ou de uso de bem público em regime de produção independente, poderão creditar-se dos valores dos custos comentados no item 4 letras “a”, “b”, “d” a “f” acima, para fins de cálculo do PIS/Cofins devido sobre suas receitas?

3) Os concessionários de serviço público de transmissão poderão creditar-se do valor correspondente aos custos comentados no item 4 letras “d” e “e” acima para fins de cálculo do PIS/Cofins sobre suas receitas?”

11. Os custos elencados listados no item 4 da consulta estão assim intitulados: **“a) Encargo de Uso do Sistema de Transmissão e Encargo de Uso do Sistema de Distribuição”**; “b) Encargo de Conexão ao Sistema de Transmissão”; “c) Encargo de Serviço do Sistema (ESS)”; “d) Materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica”; “e) Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens do ativo imobilizado”; “f) Conta de Consumo de Combustível – CCC”; “g) Reserva Global de Reversão – RGR”; “h) Contribuição à Conta de Desenvolvimento Energético -CDE”.

(...)

Fundamentos

(...)

21. Embora no pedido final a consulente se reporte apenas aos custos integrantes das letras “a” a “f” do item 4 da petição, no bojo da consulta também indaga sobre o direito a créditos sobre os custos das letras “g” e “h” do mesmo item. Afigurando-se um lapso manifesto a não inclusão destes no pedido final, tais custos serão também apreciados nesta Solução de Consulta.

(...)

Do Encargo de Uso do Sistema de Transmissão e do Encargo de Uso do Sistema de Distribuição (item 4, letra “a”, da petição)

(...)

95. Por fim, sabendo de acordo com o art. 51 do Decreto nº 4.541, de 2002, bem como no § 1º do art. 1º do Decreto nº 4.562, de 2002, que a TUST e a TUSD é formada por: a) custos de transporte; b) perdas de energia elétrica; c) encargos de conexão; e d) encargos setoriais (entre eles as quotas para formação da CDE); **responde-se à consulente que somente determinadas parcelas da TUST e da 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.**

[grifos ao original]

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

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

81. 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.

82. A princípio, ressalta-se que as soluções de consultas publicadas na vigência da IN RFB nº 740, de 2007, não vinculavam todos os contribuintes, mas apenas as partes interessadas da consulta. As consultas à legislação tributária federal passaram a ter força vinculante no âmbito da RFB apenas a partir da IN RFB nº 1.396, de 2013, que prevê tal efeito em seus arts. 8º e 9º. Ainda ressalta-se que SCI nº 17, de 2016, foi publicada na vigência da IN RFB nº 1.396, de 2013. Diante desses fatos, reproduzem-se alguns trechos sobre efeitos da consulta nessas duas instruções normativas:

IN RFB nº 740, de 2007

Art. 14. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

(...)

§ 4º No caso de consulta formulada por **entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos referidos neste artigo somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta.**

(...)

§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que

esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

IN RFB nº 1.396, de 2013

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

83. Verificou-se, por meio da leitura dos autos do processo que gerou a SC Cosit nº 27, de 2008, que a autora da consulta é uma associação. Perquirindo essa trilha, a IN RFB nº 740, de 2007, conforme acima colacionado, previa em seu art. 14, §4º, que a consulta eficaz formulada por entidade representativa em nome dos associados somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução de consulta, ao passo que a IN RFB nº 1.396, de 2013, prevê em seu artigo 17 que na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, o que não é o caso.

84. Sobre os efeitos da consulta interna, a IN RFB nº 1.396, de 2013, dispõe:

IN RFB nº 1.396, de 2013

Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as **Soluções de Consulta Interna** da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação **atribua efeito vinculante**.

[destaques ao original]

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

Conclusão

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

a) as perdas não técnicas efetivas totais (aquelas que excederem as perdas técnicas regulatórias) ocorridas durante o processo de distribuição de energia elétrica não são consideradas insumos à prestação de serviços de distribuição de energia. Consequentemente, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a essas perdas devem ser estornados pelo seu valor total;

b) as perdas não técnicas, para fins do § 13 do art. 3º c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, deverão ser apuradas com base na metodologia definida pela ANEEL para cálculo das perdas de energia (Resolução Normativa Aneel nº 435, de 2011, Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET), Submódulo 2.6);

c) a recuperação de perdas não técnicas constitui receita no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais valores serem inseridos em suas bases de cálculo. Logo, a recuperação de tais perdas enseja a reversão do estorno de créditos anteriormente efetuado;

d) no mês-calendário em que ocorrer a perda não técnica negativa, não haverá estorno de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Já nos meses-calendário posteriores, se houver perda não técnica positiva, seu montante poderá ser reduzido pela perda não técnica negativa oriunda de período mensal anterior e apenas o montante de perda não técnica positiva resultante da subtração deverá gerar estorno de créditos das contribuições; e

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

Assinado digitalmente

RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente
FLÁVIO OSORIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/04

Assinado digitalmente
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB
nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

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