

# **EFEITOS TRIBUTÁRIOS DAS PERDAS DE ENERGIA: ICMS, PIS E COFINS**

**Dr. Antonio Ganim**

# **EFEITOS TRIBUTÁRIOS DAS PERDAS DE ENERGIA: IRPJ E CSLL**

## **Diego Miguita**

Bacharel em Direito pela PUC/SP

MBA em Gestão Tributária FIPECAFI - FEA/USP

Mestrando em Direito Tributário pela USP

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, da *International Fiscal Association* – IFA

Sócio de Vaz, Buranello, Shingaki e Oioli Advogados – VBSO

[dmiguita@vbso.com.br](mailto:dmiguita@vbso.com.br)

# Dispositivo legal em discussão

## ➤ Parágrafo 3º do artigo 47 da Lei nº 4.506/64:

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**

# Entendimento da RFB

## ➤ Solução de consulta interna nº 3/17:

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.**

# Entendimento da RFB

## ➤ Racional utilizado pela COSIT:

- ✓ perda comercial engloba furto;
- ✓ o artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64, prevê que somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por furto quando apresentada queixa perante a autoridade policial;
- ✓ logo, se a distribuidora não prestou queixa às autoridades policiais, as perdas comerciais são indedutíveis;
- ✓ não há exceção prevista na legislação, incluindo a situação peculiar das distribuidoras de energia elétrica
- ✓ existe “jurisprudência” favorável à tese defendida pelas autoridades fiscais

# Reflexões sobre o entendimento da RFB

- Se o texto do dispositivo legal é claro, por qual razão a perda deveria ser considerada dedutível na ausência de B.O. ou de B.O. extemporâneo?

## **Texto ≠ norma / Referenciais de contexto e pressupostos da norma**

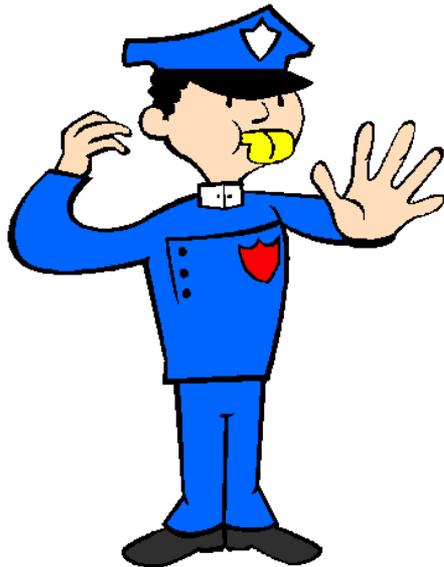
- Caso seja considerada indedutível a perda, o que deve ser exigido da empresa a título de IRPJ e CSLL?

## **Natureza jurídica da adição e repasse tarifário das perdas comerciais**

- Existe jurisprudência sobre o tema?

## **Decisão isolada não se qualifica como jurisprudência**

# Texto ≠ Norma



# Texto ≠ Norma



# Contexto e pressupostos



**Helô Pinheiro**  
**1960**  
**Praia de Ipanema**



# Contexto e pressupostos



**2017**  
**Praia de Tambaba - PA**  
**(Naturista)**



## Contexto da edição do artigo 47, parágrafo 3º, da Lei nº 4.506/64

- **Controle incipiente dos contribuintes pessoas jurídicas:** no mesmo dia em que foi instituída a restrição à dedutibilidade sob análise, foi criado o cadastro geral de contribuintes – CGC (artigo 1º da Lei nº 4.503/64), sucedido, em 1998, pelo atual (CNPJ)
- **Fiscalização pouco ou nada abrangente:** também no mesmo dia, foi instituído o Departamento de Arrecadação, diretamente subordinado à Direção Geral da Fazenda Nacional, órgão integrante do Ministério da Fazenda
- **Pagamento de tributos perante o próprio fisco:** o artigo 17 da Lei nº 4.503/64 autorizou o Poder Executivo *“a cometer a arrecadação das rendas federais a estabelecimentos bancários oficiais e privados, e, onde não houver estabelecimento bancário ou Exatoria Federal, às Agências do Departamento Nacional de Correios e Telégrafos.”*
- **Modelo setorial absolutamente diferente do atual:** época de avanço estatal na concentração da atividade, inclusive com políticas de contenção tarifária

# Qual seria, afinal, a finalidade da vedação à dedutibilidade no caso de falta de B.O.?



## Papel do B.O., efetividade e ponderações sobre resoluções homologatórias

- **B.O.:** função acautelatória e declaratória absolutamente necessária à época e, atualmente, menos relevante (estudos sobre a ineficiência do inquérito policial):

*“Em essência, o Inquérito Policial, não sofreu alterações desde a segunda metade do séc. XIX, ainda no Brasil Império. A atual legislação praticamente inalterada desde 1940, apesar das releituras e adequações constitucionais e infraconstitucionais após a Constituição de 1988, não conseguiu dotá-lo de objetividade e eficiência.”* LIVEIRA, Gleick Meira de; ANDRADE, Vinicius Lúcio de. INQUÉRITO POLICIAL: UM MODELO EM COLAPSO. **A Barriguda: Revista Científica**, [S.l.], v. 1, n. 1, p. 99 - 116, mar. 2011.

- **Resolução homologatória ANEEL:** substitui a função acautelatória

## Princípios constitucionais regras: a ponderação x subsunção em casos concretos

- **Regras podem não ser aplicadas em casos concretos:** apesar de ocorrida a situação prevista na regra, a sua consequência não é implementada por conta das peculiaridades do caso concreto não previstas pelo legislador
- **Princípio da razoabilidade:** Interpretação dentro do razoável deve se compatibilizar com aquilo que seria aceitável perante a lei para o senso comum
- **O caso do SIMPLES e os pés de sofás:** vedação à importação de bens como condição à opção e permanência no regime de tributação → afastamento da regra pela razoabilidade

## Se a perda for considerada indedutível, o que deveria ser exigido?

- Excesso de perdas reais em relação às perdas regulatórias
  - ✓ **Noção de renda e definição legal**
  - ✓ **Natureza jurídica de adição:** tornar determinado elemento de decréscimo patrimonial como acréscimo tributável
  - ✓ **Dupla tributação do mesmo acréscimo:** perdas comerciais repassadas na tarifa são tributadas pelo IRPJ e pela CSLL e incompatibilidade com a adição pretérita (no caso de autuação)

# Existe jurisprudência sobre o tema?

- Apenas um caso julgado no CARF (2ª instância administrativa), com abordagem restrita a poucos argumentos
- Delegacias de Julgamento (1ª instância administrativa) não são órgãos paritários (apenas membros da própria RFB julgam)
- Não há manifestação do Poder Judiciário
- Jurisprudência: **conjunto** de decisões sobre determinado tema: não há, definitivamente, jurisprudência – administrativa ou judicial – sobre a dedutibilidade de perdas comerciais

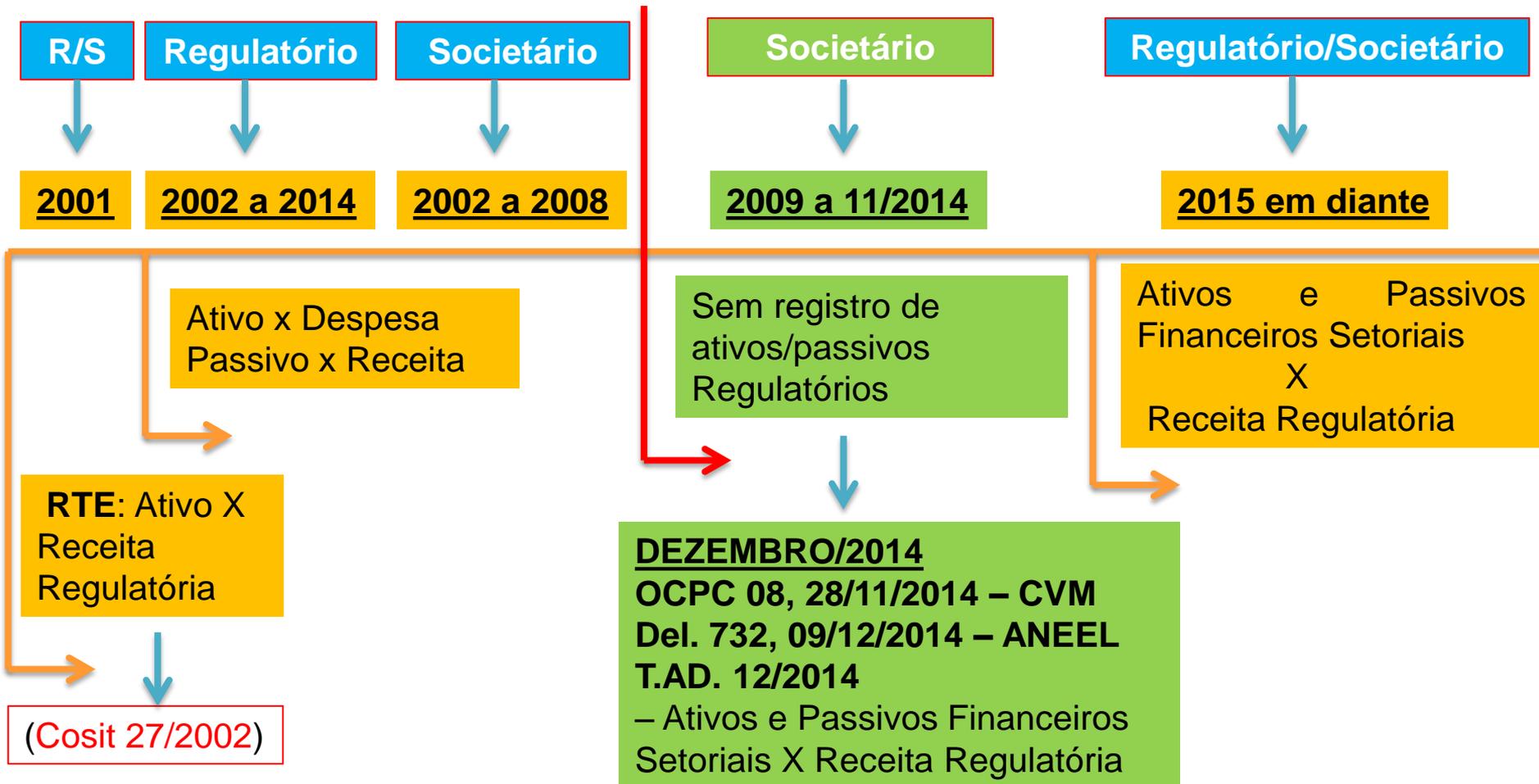
# Comentários finais

- RFB não esclarece como deve ser feito o B.O.: mensal, semestral, anual e nem quais informações devem constar
- Não há regulamentação específica sobre o tema: insegurança jurídica permanece mesmo para as empresas que façam o B.O.
- Cálculo dos valores repassados na tarifa, reuniões de conformidade com a RFB e denúncia espontânea

# **MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO DA CVA: REGISTRO CONTÁBIL OU FATURAMENTO?**

**Dr. Antonio Ganim**

## HISTÓRICO DA CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS/PASSIVOS REGULATÓRIOS



# PROCESSO REAJUSTE TARIFÁRIO 06/2017 COSIT 101/2016

07/2016 a  
06/2017

06/2017

08/2017

05/2018

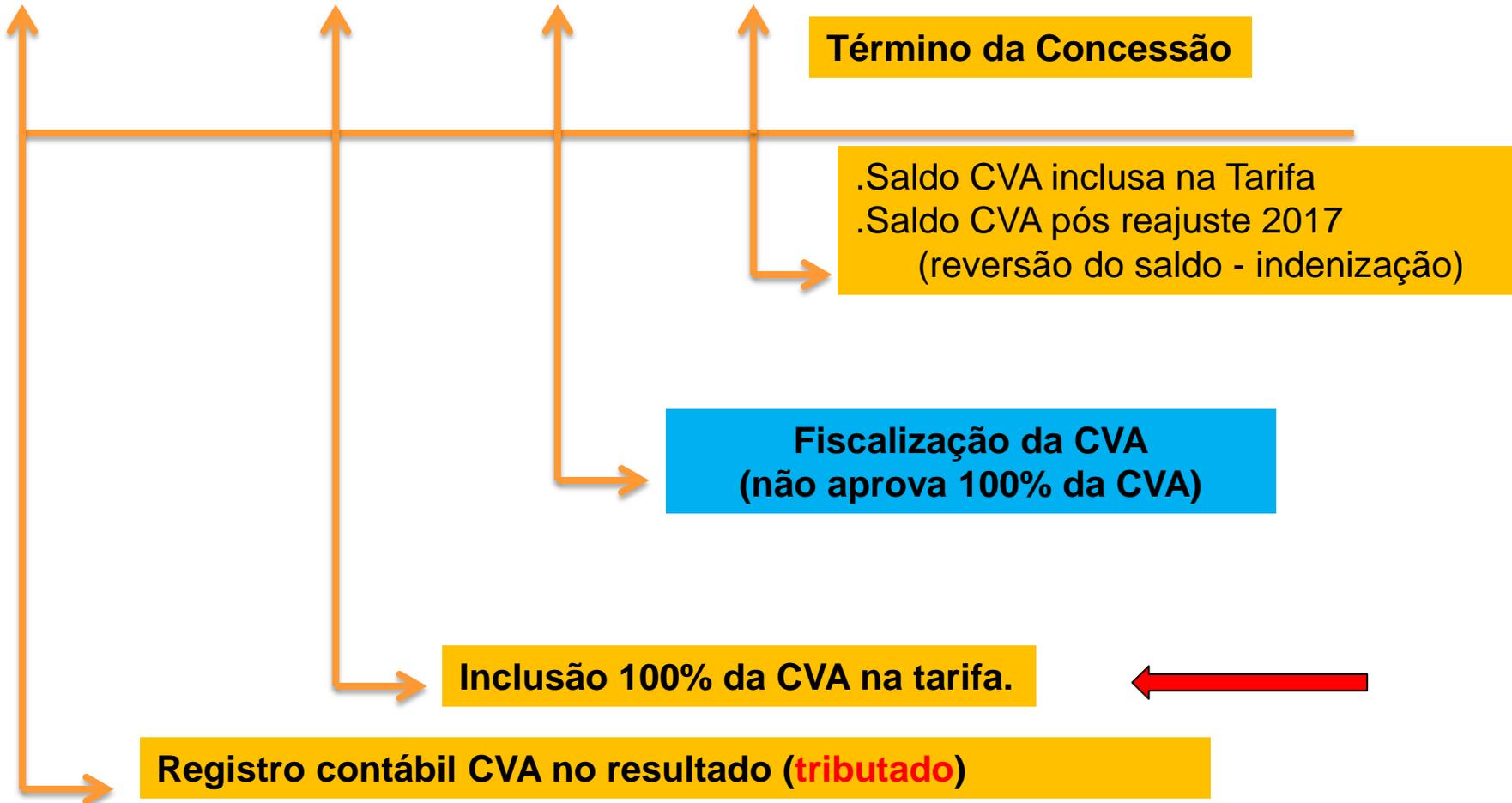
**Término da Concessão**

.Saldo CVA inclusa na Tarifa  
.Saldo CVA pós reajuste 2017  
(reversão do saldo - indenização)

**Fiscalização da CVA  
(não aprova 100% da CVA)**

**Inclusão 100% da CVA na tarifa.**

**Registro contábil CVA no resultado (tributado)**



# EFEITOS TRIBUTÁRIOS DAS PERDAS DE ENERGIA: IRPJ E CSLL

## Diego Miguita

Bacharel em Direito pela PUC/SP

MBA em Gestão Tributária FIPECAFI - FEA/USP

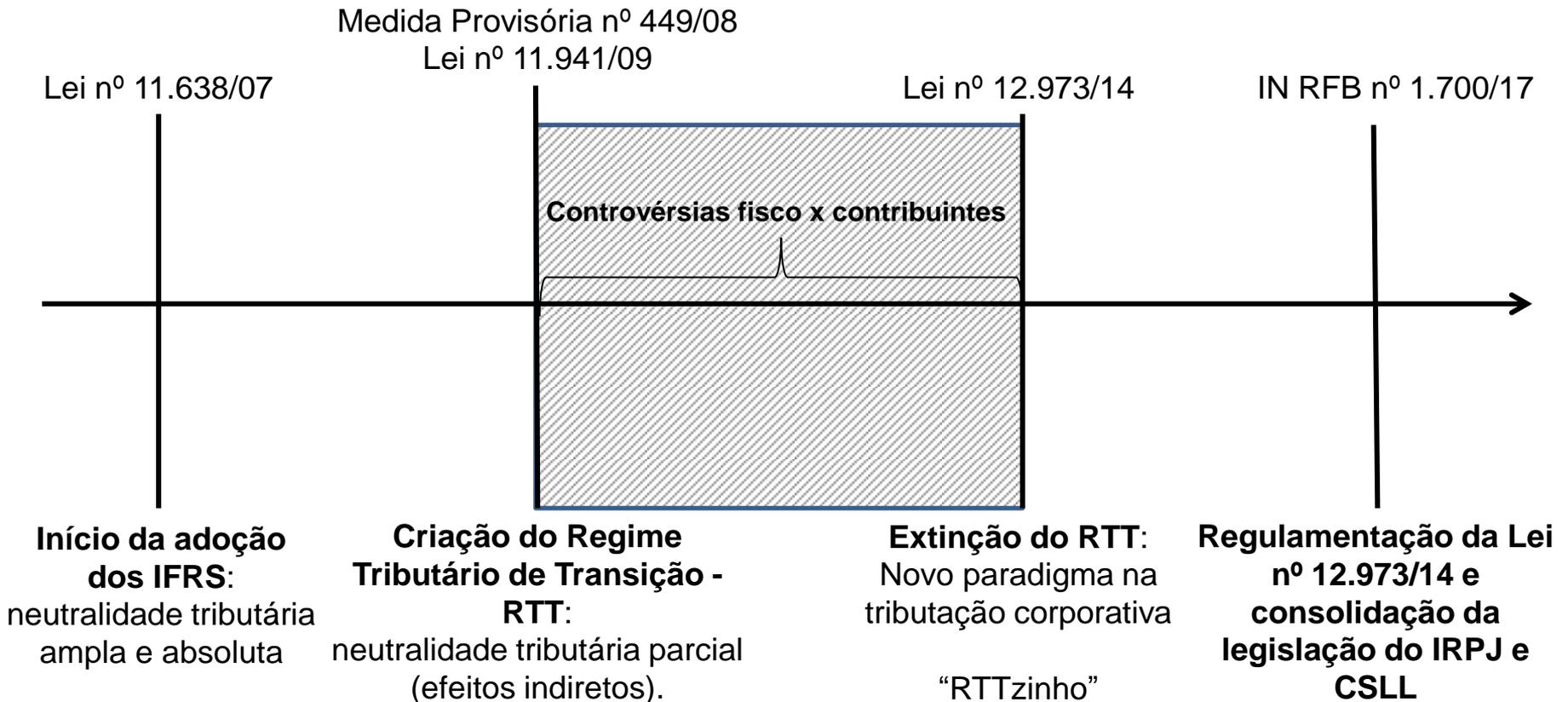
Mestrando em Direito Tributário pela USP

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, da *International Fiscal Association* – IFA

Sócio de Vaz, Buranello, Shingaki e Oioli Advogados – VBSO

[dmiguita@vbso.com.br](mailto:dmiguita@vbso.com.br)

# Panorama geral a partir da Lei nº 11.638/07



## Efeitos tributários de normativos contábeis: ponto de partida

Lei nº 12.973/14

Pronunciamento e interpretações contábeis editados até 13.5.14: efeitos tributários previstos na Lei nº 12.973/14?

Não havendo previsão específica na Lei nº 12.973/14, **toda receita é tributável e toda despesa é dedutível?**

Pronunciamento e interpretações contábeis editados após 13.5.14 não produzem efeitos tributários até que lei tributária discipline os efeitos

Regulamentação pela RFB: para neutralizar os efeitos enquanto não publicada referida lei

## Disciplina dos efeitos tributários por lei e ajustes promovidos pela RFB

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. [\(Vigência\)](#)

**Parágrafo único.** Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

# Ativos e passivos setoriais: OCPC 08

OCPC 8 - Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade

**Data Aprovação: 28/11/2014**

**Data Divulgação: 09/12/2014**

+ Termo de Aprovação 

+ Orientação 

+ Relatório da Audiência Pública 

Aprovações dos Reguladores:

 CFC - CTG 08

 CVM - 732/14

## Posição da RFB sobre a OCPC 08

### ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COSIT Nº 20, DE 13 DE JULHO DE 2015

Art. 1º Os documentos relacionados na tabela abaixo, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), **não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:**

ASSUNTO	DATA DE DIVULGAÇÃO
Revisão de Interpretações Técnicas nº 01	17/12/2013
Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 03	17/12/2013
Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 04	14/08/2014
Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 05	14/08/2014
Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 06	27/11/2014
Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 07	23/12/2014
OCPC 07 - Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral	11/11/2014
<b>OCPC 08 - Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica</b>	<b>9/12/2014</b>
ICPC 09 (R2) - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial	27/11/2014
ICPC 19 - Tributos	27/11/2014
ICPC 20 - Limite de Ativo de Benefício Definido, Requisitos de Custeio Mínimo e sua Interação	27/11/2014

Art. 2º Os documentos relacionados na tabela prevista no art. 1º, **caso adotados pelas pessoas jurídicas, não provocam efeitos na apuração dos tributos federais, não necessitando de ajustes para a sua aplicação.**

Art. 3º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação na internet.

## Questões para reflexões

- Houve mudança de critério contábil a partir de 2014 com relação a ativos e passivos setoriais?
- ✓ O efeito no resultado (reconhecimento de receita) é fruto da OCPC 08?
- ✓ Em caso positivo, o artigo 58 da Lei nº 12.973/14 determina que não haverá produção de efeitos tributários até a disciplina por meio de lei
- ✓ Em caso negativo, sendo um critério contábil preexistente à edição da Lei nº 12.973/14, a ausência de tratamento legal específico permite concluir que a receita será tributável pelo IRPJ/CSL L e PIS/COFINS?

## O dilema atual do IRPJ

- Discussões atuais sobre os efeitos dos IFRS na base de cálculo do IRPJ
- Aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda contempla efeitos positivos capturados pelo patrimônio jurídico-contábil da pessoa jurídica mesmo sem troca em mercado?
- Distribuição de dividendos, capitalização e outros efeitos decorrentes da acréscimo patrimonial “contábil” interferem na análise do artigo 43 do CTN?
- Posição dominante na doutrina: receita reconhecida no contexto da OCPC 08 é incompatível com o artigo 43 do CTN

## Receita jurídica ≠ Receita contábil

➤ Ingresso<sup>1</sup>:

- (i) que se incorpora definitivamente ao patrimônio de uma pessoa jurídica;
- (ii) sem qualquer reserva, condição ou geração de passivo correspondente,
- (iii) com sentido de permanência;
- (iv) advindo de outro patrimônio;
- (v) revelando a capacidade contributiva da empresa;
- (vi) incrementando o seu patrimônio; e
- (vii) seja fruto do exercício das atividades que constituem a fonte de seu resultado ou da contraprestação pela indisponibilidade de seus bens (capital investido, locação etc)

- Na ausência de qualquer um dos elementos, não há receita jurídica para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS: receita no contexto da OCPC 08, embora o seja do ponto de vista contábil, não interfere na base de cálculo das contribuições sociais

<sup>1</sup> Em linha com a lição de Ricardo Mariz de Oliveira *in* Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier, 2008.