



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.904627/2016-60
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.076 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrentes COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL E COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO PELAS CONTRIBUIÇÕES. LEITE *IN NATURA*. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte e, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (Relatora) e Érika Costa Camargos Autran. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Vinicius Guimarães, Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (suplente convocado), Erika Costa Camargo Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão 3201-007.437, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

- (1) após votações sucessivas, nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, reverter as glosas de energia elétrica, apenas em relação à demanda contratada; Em primeira votação, por maioria de votos, manteve a glosa sobre todos os dispêndios (diversos do efetivo consumo) relacionados à conta de energia elétrica;
- (2) manter as glosas dos créditos sobre fretes com transporte de leite *in natura*;
- (3) reverter as glosas dos créditos sobre fretes entre estabelecimentos;
- (4) reverter as glosas dos créditos na rubrica “não identificados” que se caracterizaram como transporte de lenha para combustível; e

- (5) manter as glosas dos créditos relativos aos gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio ao encontro da posição intermediária desenvolvida na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA.

O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia elétrica, tem caráter obrigatório, objetiva o efetivo funcionamento do estabelecimento e tem caráter social, tendo o sistema elétrico sido concebido de forma a atender satisfatoriamente toda a sociedade, razão pela qual ele deve ser incluído no desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

FRETE. TRANSPORTE DE LEITE IN NATURA. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

Por se tratar de frete relacionado a aquisições de bens passíveis de creditamento somente por meio do crédito presumido da agroindústria, eventual crédito somente pode ser tomado na condição de desconto de débitos da contribuição apurada na escrita fiscal da pessoa jurídica, não podendo ser objeto de ressarcimento.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO.

Conforme precedentes desta Turma de Julgamento e da CSRF deste Conselho, é permitido o creditamento sobre os gastos com frete entre estabelecimentos.

FRETE. LENHA. CRÉDITO.

Os dispêndios com frete no transporte da lenha utilizada como combustível, por se referir à prestação de um serviço considerado essencial ao processo produtivo, geram direito a crédito da contribuição não cumulativa, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido esses serviços tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

AQUISIÇÕES DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO.

Conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, somente geram crédito as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na produção.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO. PARTES E PEÇAS. BENS E SERVIÇOS TRIBUTADOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CONDICIONANTES LEGAIS.

Somente geram direito a desconto de crédito os dispêndios com manutenção de máquinas e equipamentos, abrangendo as partes e peças, cujas aquisições tiverem sido tributadas pela contribuição.

Havendo aumento de vida útil da máquina ou do equipamento superior a um ano, os gastos de manutenção tributados serão incorporados ao ativo imobilizado, gerando crédito somente com base nos encargos de depreciação do bem em que aplicados.

O crédito integral de dispêndios dessa natureza somente se encontra autorizado pela lei na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos novos.

INSTALAÇÕES/EDIFICAÇÕES. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Somente geram direito a desconto de crédito os dispêndios com instalações e edificações cujas aquisições tiverem sido tributadas pela contribuição, sendo que, havendo aumento de vida útil do bem superior a um ano, tais gastos tributados serão incorporados ao ativo imobilizado, gerando crédito somente com base nos encargos de depreciação do bem em que aplicados.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação à constituição de crédito sobre energia elétrica contratada, argumentando que somente há direito ao crédito sobre a demanda efetivamente consumida de energia elétrica.

Em despacho às fls. 498 a 503, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- A demanda contratada é um dispêndio inerente ao consumo de energia elétrica;
- Conforme é possível observar na fatura exemplificativa, a “Demanda” compõem o valor total da fatura de energia elétrica, bem como, compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS;
- A demanda integra o custo da energia elétrica que por sua vez irá compor o custo dos produtos fabricados os quais irão gerar as receitas de venda, sendo que, se o Contribuinte não pagar a demanda contratada, não tem fornecimento de energia elétrica e conseqüentemente não haverá produção nem a geração de receitas.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- O conceito de insumos fixado nas Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 não se restringe, como quer fazer prevalecer a Administração Tributária, aos bens que integram diretamente o produto final ou que se desgastem diretamente em contato com os produtos fabricados ou se consomem na prestação de serviços;
- Dão direito ao crédito das contribuições não cumulativas, os gastos com:
 - ✓ Fretes com transporte de leite *in natura*, argumentando que O serviço de transporte será tributado normalmente, pois, trata-se de operações

distintas, uma prestação de serviço sujeita a tributação normal e outra operação comercial onde a mercadoria está sujeita a alíquota zero;

- ✓ Gastos com Instalações e manutenção de máquinas e equipamentos, pois as peças e partes utilizadas na manutenção dos bens do ativo permanente, devem ser considerados como insumos e geram direito a crédito do PIS e COFINS, pois (i) todas as peças e materiais glosados não representam acréscimo de vida útil maior do que um ano; (ii) ou não atingem o valor mínimo para serem contabilizadas no ativo imobilizado.

Em despacho às fls. 626 a 634, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas quanto à possibilidade de se constituir crédito das contribuições não cumulativas sobre os gastos com fretes com o transporte de leite *in natura*.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo a manutenção do acórdão proferido pela turma *a quo* por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos Recursos Especiais interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devam ser conhecidos, nos termos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria ME 373, de 2015 com alterações posteriores. O que concordo com os exames de admissibilidade constantes em despachos. Eis:

- Despacho de admissibilidade do Recurso da Fazenda Nacional:

“[...]

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia, é inerente ao

consumo da energia elétrica, razão pela qual ele deve ser considerado para fins de aproveitamento de crédito da contribuição não cumulativa, os paradigmas – claramente comprovam as suas respectivas ementas – adotaram entendimento divergente:

Acórdão paradigma n.º 3301-009.459:

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei n.º 10.833/03 e da Lei n.º 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

*Dessa forma, **não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.***

Acórdão paradigma n.º 3301-009.473:

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

*Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei n.º 10.833/03 e da Lei n.º 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, **não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outro [...]**”*

- Despacho de admissibilidade do Recurso do sujeito passivo:

“[...]”

*Nos termos do entendimento que se sagrou vencedor, **os créditos relativos aos fretes nas aquisições de leite in natura somente eram possíveis como desconto de débitos das contribuições apurados na escrita fiscal da pessoa jurídica, não podendo ser objeto de ressarcimento e, com relação aos que incidiram sobre os gastos com instalações e manutenções de máquinas e equipamentos, os mesmos foram descontados com base no valor total das aquisições, não sobre os***

encargos de depreciação, além do que, em relação a alguns bens adquiridos, eles se referiam a bens não tributáveis ou sujeito à tributação monofásica.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados:

Fretes com transporte de leite in natura:

Acórdão paradigma nº 3403-01.404:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo da Cofins o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem o ou o serviço desejado.

CRÉDITOS. MATERIAIS DE LABORATÓRIO, LIMPEZA E DESINFECÇÃO.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito pelas aquisições de materiais de laboratório, de limpeza e de desinfecção, pois a supressão desses insumos do processo produtivo inviabiliza a obtenção dos produtos finais.

CRÉDITOS. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes pelo transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, pois a lei não condiciona a tomada de crédito pelo serviço de transporte à tributação do produto transportado com alíquota positiva da contribuição.

CRÉDITOS. FRETES.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes pelo transporte de produtos essenciais ao processo produtivo entre os estabelecimentos da pessoa jurídica durante a fase de produção.

CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROVEITAMENTO CONCOMITANTE PELAS AQUISIÇÕES E PELA DESPESA DE DEPRECIAÇÃO.

Em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, existe vedação legal expressa à tomada do crédito de forma simultânea pelas aquisições e pela despesa de depreciação.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos de seu direito, assim como a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Acórdão paradigma nº 9303-009.847:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Consequentemente não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisum, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

[...]

Como relação ao primeiro tema, a divergência é, a nosso juízo, evidente, pois, enquanto o acórdão recorrido vinculou os créditos sobre os gastos com frete nas aquisições de leite in natura ao tratamento a este conferido (no caso nele examinado: utilização, na escrita fiscal, apenas como

desconto dos débitos das contribuições), os paradigmas entenderam não existir tal vinculação, de sorte que o seu tratamento independeria do conferido ao produto transportado.

*No caso do segundo tema, porém, não há propriamente divergência, uma vez que o Redator do acórdão recorrido afirmou que até mesmo a Fiscalização entendia que as peças e partes de reposição e os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda **são considerados insumos (o mesmo entendimento, como se vê, do adotado no paradigma!)**, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano. No caso de aumentar a vida útil em mais de um ano os gastos deveriam ser incorporados ao ativo imobilizado e, então, descontados com base na depreciação do bem. Não há aqui, é manifesto, divergência de interpretação. [...]*”

Em vista de todo o exposto, entendo que os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo devam ser conhecidos – esse último, na parte admitida em despacho.

Ventiladas tais considerações, é de se discorrer primeiramente sobre o conceito de insumos e critérios a serem observados para a conceituação para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a

imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto

intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

"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;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS"*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
(Incluído)*

- a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**; (Incluído)*
- b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)*
- [...]*”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**;*

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

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.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na

*maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

*42. Insumos seriam, portanto, **os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.***

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser **direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

Ex positis, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, que suscita divergência em relação à constituição de crédito sobre energia elétrica contratada, antecipo meu direcionamento por negar-lhe provimento. O que concordo com o direcionamento dado pelo colegiado *a quo* que decidiu que o dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia elétrica, **tem caráter obrigatório**, objetiva o efetivo funcionamento do estabelecimento e tem caráter social, tendo o sistema elétrico sido concebido de forma a atender satisfatoriamente toda a sociedade, razão pela qual ele deve ser incluído no desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

Ora, reforça-se que a demanda contratada é conceituada como a “demanda de potência ativa **a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora**, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW), nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401, de 9 de setembro de 2010.

Ou seja, trata-se, somente com tal regulamentação, de custo assumido por imposição legal, eis que a demanda contratada torna-se obrigatória para a recorrente.

Recorda-se, tal como explicitado no aresto recorrido, que a “*demanda contratada se aplica a unidades ligadas à alta tensão (Grupo A) e é utilizado como parâmetro no contrato de fornecimento de energia elétrica da unidade consumidora. Isto traz um compromisso do consumidor de alta tensão em se manter dentro dos limites de demanda contratada especificada em contrato. Evitando-se assim que haja uma sobrecarga no sistema por falta de planejamento por parte do consumidor em relação à sua demanda contratada de energia.*” Havendo consumo superior ao contratado, “*a concessionária cobrará uma multa pelo excesso, em que a tarifa aplicada será 3x o valor da demanda “normal” vigente.*”

Não sendo, por fim, uma opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, deve-se considerá-lo como insumo – por ser um gasto assumido por imposição legal, tal como exposto no Parecer Normativo Cosit 5, de 2018:

“[...]

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Com efeito, deve-se interpretar o termo “consumidas” disposta no inciso III do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002 como sendo “assumidas”, “dispendidas”, “contratadas”:

“III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;”

Frisem-se os entendimentos expostos nos acórdãos:

- 3302-006.910:

“[...]

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E CONTRATO DE DEMANDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica e pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros. [...]

- 3302-011.162:

“[...]

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS DE DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO. ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica adquirida de terceiros. [...]”

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial do sujeito passivo, que suscitou divergência quanto à possibilidade de se constituir crédito das contribuições não cumulativas sobre os gastos com fretes com o transporte de leite *in natura*, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Ora, sabe-se que o frete em discussão é essencial e pertinente à atividade do sujeito passivo, somente bastante verificar se o reconhecimento desse item estaria prejudicado considerando tratar-se de custo de frete de produto não sujeito a tributação pelas contribuições. Sendo matéria já conhecida por essa turma, reflito, assim, o recente acórdão 9303-011.551 – voto vencedor do nobre ex-conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, que consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE. O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do

insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.”

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição do leite *in natura* adquiridos com alíquota zero das contribuições. Ademais, em respeito à observância da sistemática não cumulativa imposta pela legislação frente a Constituição Federal, não se pode “quebrar” as fases dessa sistemática considerando que o “acessório segue o principal”, eis que o serviço de frete é tributado normalmente pelo prestador – o que não cabe vedar o direito ao crédito dessas contribuições para quem toma esse tipo de serviço. Ou seja, o serviço de frete é uma operação distinta da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive são pagos para pessoas jurídicas diferentes.

E, vista de todo o exposto, voto por:

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Fl. 28 do Acórdão n.º 9303-014.076 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10183.904627/2016-60

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

Ouso divergir da ilustre Relatora no mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto à tomada de crédito de PIS sobre a energia elétrica demanda contratada.

Na origem, a Autoridade Fiscal procedeu à glosa parcial dos valores pleiteados em compensação, excluindo aqueles contidos na fatura de energia elétrica que não se referiram à energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Transcreve-se, inicialmente, a legislação pertinente à sistemática de apuração de créditos de PIS e COFINS calculados sobre dispêndios com energia elétrica, no regime não cumulativo:

Lei nº 10.637, de 2002

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

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 10.833, de 2003

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A diferenciação entre os conceitos de demanda contratada de energia elétrica e energia elétrica consumida tem reflexos na aplicação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, portanto cabe diferenciar uma da outra.

O art. 2º, inciso XXI, da Resolução nº 414/2010, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) conceituava demanda contratada como sendo a demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que devia ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW):

XXI - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW).

No mesmo sentido, o art. 2º, inciso XII, a Resolução Normativa ANEEL nº 1.000/2021, que revogou a Resolução nº 414/2010:

XII - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts);

A partir desse conceito, verifica-se que a demanda contratada representa energia elétrica que pode não circular efetivamente para o estabelecimento consumidor, que consta em contrato no qual a concessionária se obriga a disponibilizá-la continuamente. Assim, o pagamento garante a disponibilização de uma quantidade de demanda de energia pré-determinada, ou seja, a operação da empresa fica garantida em termos de energia.

Os valores pagos a título de demanda contratada e os valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição não são energia consumida, mas sim o montante pago pelo usuário à concessionária para deixar disponível a rede (meio) para o consumo de energia elétrica.

Por sua vez, a energia elétrica consumida é a quantidade de kWh (quilowatt-hora) ou MWh (megawatt-hora) efetivamente utilizada em uma unidade consumidora em um determinado período de tempo. A energia elétrica consumida é aferida após a medição, que é processo realizado por equipamento que possibilita a quantificação e o registro de grandezas elétricas associadas ao consumo.

Em resumo, a principal diferença entre energia elétrica consumida e demandada está na natureza da medição: o consumo refere-se à quantidade total de energia efetivamente utilizada em kWh ou MWh, enquanto a demanda diz respeito à potência máxima requerida em kW ou MW durante um determinado período de tempo.

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS têm regramento próprio, como determina o artigo 195, §12 da Constituição Federal, utilizando a técnica que determina o desconto da contribuição de determinados dispêndios estabelecidos pelo legislador ordinário.

Assim, os arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 enumeram taxativamente (“*numerus clausus*”) os dispêndios sobre os quais é possível a constituição de créditos a serem descontados, não sendo possível a interpretação extensiva, que implique em alargamento de hipóteses não admitidas pelo legislador.

Como visto, o exame dos dispositivos legais revela que a legislação somente prevê a hipótese de apropriação de créditos vinculados a dispêndios com a energia elétrica consumida, e não a dispêndios com a demanda de energia elétrica contratada. Entender de forma diversa implica em ampliação da hipótese legal de creditamento.

Nesse sentido, cita-se as seguintes decisões do CARF:

Acórdão nº 3301-012.233, j. 24/11/2022

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA. ART. 3º, III, DA LEI Nº 10.833/2003. Admite-se a apuração de créditos da COFINS com base na energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Acórdão nº 3001-000.783, j. 17/04/2019

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. O desconto de créditos na apuração das contribuições para o PIS e da COFINS são calculados em relação à energia elétrica consumida no mês conforme determinado pelo art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acórdão nº 3401-010.016, j. 23/11/2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA. CUSTEIO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. Despesa com Energia Elétrica passível de ressarcimento nos termos do artigo 3º inciso III das Leis 10.647/02 e 10.833/03 é aquela dispendida com a energia “consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica” na qual não se enquadra o pagamento a título de custeio de iluminação pública - nem a título de insumos pois se trata de despesas, por evidência, fora da empresa e, conseqüentemente, fora do processo produtivo desta.

2021: No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 204, de 15 de dezembro de

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa contribuição vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência. Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

Por conseguinte, por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica. Logo, as glosas de energia elétrica demanda contratada devem ser mantidas.

Do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora Designada