



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.908657/2016-45
ACÓRDÃO	9303-017.191 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	MINERACAO APOENA S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CRÉDITOS DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. GASTOS COM DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA CARF Nº 244.

Nos termos da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ e do STF, o custo correspondente à demanda contratada de energia elétrica não pode ser admitido na condição de aquisição de energia, nos termos do inciso III, art. 3º da lei nº 10.833/03.

Nos termos da SÚMULA CARF Nº 224:

“Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no que tange à divergência de interpretação acerca do art. 3º, inciso III da Lei nº 10.833/03, e no mérito, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo **Contribuinte** em face do Acórdão nº 3302-013.707, de 27 de setembro de 2023, integrado pelo Acórdão nº 3302-0115.251, de 16 de outubro de 2025, assim ementados:

Acórdão nº 3302-013.707:

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS DE DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO.

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

INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES É vedada a apuração ou desconto dos créditos sobre as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições PIS e COFINS. (Inciso II, § 2º, artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003)Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão nº 3302-015.251:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PROVAS TÉCNICAS. ANÁLISE EXPRESSA NO ACÓRDÃO. DIVERGÊNCIA DE VALORAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. OMISSÃO FORMAL QUANTO AO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INTEGRAÇÃO SEM EFEITOS MODIFICATIVOS.

Não há omissão quando o acórdão embargado aprecia, de forma suficiente e motivada, os elementos probatórios constantes dos autos, ainda que atribua às provas valor jurídico diverso do pretendido pela parte.

A discordância quanto à qualificação do transporte interno de minério — se etapa produtiva ou atividade logística — traduz divergência interpretativa e não omissão fática, sendo incabível sua rediscussão na via integrativa dos embargos de declaração.

Verificada, todavia, a ausência de menção expressa ao art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, cabe integrar o acórdão para registrar que o dispositivo foi analisado e afastado, por não se tratar de serviço utilizado diretamente na produção.

Fatos

Na origem o feito compreendeu pedido de ressarcimento de créditos de contribuição social não cumulativa, vinculados a receitas de exportações. O crédito foi parcialmente conhecido e as compensações a ele vinculadas também parcialmente homologadas.

Foram efetuadas glosas de créditos que, segundo a Fiscalização, **(a)** “não se enquadram no conceito de insumos nos termos das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004” e também de **(b)** insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições; **(c)** e **(e)** locação de veículos automotores (caminhões e outros), não enquadrados como máquinas e equipamentos; **(d)** custos com “taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros dissociados do custo da energia elétrica efetivamente consumida”; **(f)** serviços de transporte de valores que não se enquadram como armazenagem e frete na operação de venda; além de **(g)** valores relativos a aquisições não comprovadas por documento fiscal.

Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade se insurgindo em face das razões de mérito das glosas realizadas, abordando o conceito de insumo utilizado pela legislação.

Especificamente quanto às despesas vinculadas à aquisição de energia elétrica, admite a procedência da glosa dos valores pagos a título de juros e multa, mas, quanto às “demandas contratadas” e contribuição para iluminação pública - CIP, defende que são valores

exigidos por lei, obrigatoriamente pagos para o exercício da atividade, cujo creditamento defende com fundamento nos incisos II (insumo) e III (energia elétrica) do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Acórdão DRJ

A DRJ julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. DELIMITAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo. (Parecer Normativo COSIT Nº 5/2018)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

As despesas com locação de veículos classificados no Capítulo 87 da TIPI não integram a base de cálculo de créditos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PRODUTO EM ELABORAÇÃO.

O transporte do ouro bruto beneficiado das minas até a empresa que realiza o refino, trata-se de transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos diversos. Não se constitui em etapa do processo produtivo, nem se classifica como frete na operação de venda. (Solução de Consulta Cosit nº 99.002/2017).

INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

É vedada a apuração ou desconto dos créditos sobre as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições PIS e COFINS. (Inciso II, § 2º, artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003)

Foram revertidas parte das glosas nos seguintes termos:

1) Restabelecer na base de cálculo dos créditos pleiteados, os valores referentes a bens, serviços, combustíveis e lubrificantes, peças e serviços de manutenção, bem como as despesas de fretes correspondentes a essas aquisições, glosados por terem sido utilizados ou consumidos na primeira fase do processo produtivo “Fase 1” (etapa de extração e movimentação do minério bruto da mina para as plantas

de beneficiamento), aplicando o entendimento exarado no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018;

2) cancelar a glosa de combustíveis e lubrificantes sob justificativa da tributação monofásica;

3) manter as glosas referentes a aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição;

4) manter as glosas dos serviços de transporte, realizado por empresa especializada em transporte de valores, do ouro bruto beneficiado (bullion) das minas até a empresa que realiza o beneficiamento final (refino).

5) manter as glosas referentes a locação de veículos automotores classificados no Capítulo 87 da TIPI;

6) quanto aos itens glosados pelo motivo “NF de serviço de mão de obra e não de locação” (folha 3.217 do processo administrativo nº 10010.026726/0616-51), revisar as glosas aplicando-se o Parecer Normativo COSIT Nº 5/2018 itens: 3- INSUMO DO INSUMO e 9.1 – TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA, devendo ser aceitos os gastos que estiverem de acordo a referida interpretação.

7) Aluguéis de máquinas e equipamentos glosados por falta de documentação comprobatória: manter as glosas referentes aos documentos de fls. 244 a 246. Quanto aos demais documentos apresentados às folhas 247 a 250, aceitar os valores que não incidam em outra hipótese de vedação para aproveitamento dos créditos.

8) Manter as glosas referentes a taxas de iluminação pública, demanda contratada, dentre outros valores dissociados do custo da energia elétrica efetivamente consumida, observando as glosas aceitas pela pessoa jurídica interessada referentes a juros e multa;

9) Manter as glosas referentes a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário foram reiterados os termos da Manifestação de Inconformidade nos pontos em que mantidas as glosas.

Acórdão de Recurso Voluntário

Em Acórdão de Recurso Voluntário foi dado parcial provimento “ para reverter as glosas dos serviços cujos veículos estão classificados no Capítulo 87 da TIPI, com exceção apenas dos serviços sem origem comprovada, conforme consignado na decisão recorrida e que não foram questionados pela recorrente; reverter a glosa relativa aos custos com a demanda contratada de energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor; e reverter a glosa dos serviços de transporte de ouro para refino.”

Embargos de Declaração

Foram opostos Embargos de Declaração pelo Contribuinte alegando a existência de (i) **omissão** quanto aos documentos que demonstram a locação de veículos – serviços supostamente sem “origem comprovada”; (ii) **omissão** quanto à aplicação do artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 por indissociabilidade da contribuição da iluminação pública das faturas de energia elétrica; (iii) **omissão** quanto aos documentos apresentados referentes às despesas com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado ; e também (iv) **omissão** quanto à análise sistemática do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 suscitando observância do disposto na Solução de Consulta Cosit nº 208 de 24 de outubro de 2014.

Em despacho foi dado seguimento apenas parcial aos Embargos de Declaração para que o Colegiado apreciasse apenas a alegação de (i) **omissão** quanto aos documentos que demonstram a locação de veículos – serviços supostamente sem “origem comprovada”.

Acórdão Embargos de Declaração

Os Embargos de Declaração foram conhecidos e acolhidos parcialmente para sanar a omissão relativa à aplicação do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, nos termos do voto do relator, sem efeitos infringentes.

Recurso Especial

No Recurso Especial a Fazenda Nacional sustenta divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente ao **creditamento das contribuições sociais sobre os encargos decorrentes da demanda de de energia elétrica contratada a terceiros**. Indica como paradigmas os Acórdãos nº **9303-014.076** e **3301-009.459**.

Despacho de Admissibilidade

O Recurso Especial foi admitido em despacho.

Contrarrrazões

O Contribuinte apresentou contrarrrazões postulando pela manutenção do acórdão recorrido, sem se manifestar quanto ao mérito.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

1. Admissibilidade

A divergência aqui examinada diz respeito ao direito de crédito da Cofins não cumulativa sobre despesas com “demanda contratada” de energia elétrica.

O Recurso Especial Fazendário assim indica a norma legal interpretada de forma divergente:

Logo, evidente que diante de situações análogas, os acórdãos confrontados adotaram conclusões diversas.

Nesse sentido, afigura-se a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 3º (em especial, incisos I, II, III e IX), da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 e art. 15 da Lei n. 10.833/2003.

Ao trazer os fundamentos para reforma da decisão recorrida:

Diz o artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03 que, dispondo sobre a não cumulatividade, respectivamente, do PIS e da COFINS, determinou, em seu inciso II, o direito a créditos a serem deduzidos do valor da contribuição devida, relativos à aquisição de insumos:

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;

(...)

Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica.

E, tal como consignado no Acórdão paradigma, “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”.

Ademais, eventuais despesas derivadas de contrato de fornecimento de energia por demanda decorrem das características peculiares do consumidor de energia e não guardam direta correlação com o efetivo consumo de energia.

Embora no tópico de mérito a Fazenda Nacional tenha transcrito exclusivamente o inciso II do art. 3º (insumo) da lei nº 10.833/03, entendo que ao defender que “eventuais despesas derivadas de contrato de fornecimento de energia por demanda decorrem das características peculiares do consumidor de energia e não guardam direta correlação com o efetivo consumo de energia”, bem como ter indicado paradigmas que efetivamente abordam a violação ao inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03, caracterizam o pleito de reforma com fundamento também no inciso

III (energia elétrica) do mesmo artigo, cumprindo, aqui, minimamente, com a necessária dialética recursal.

O acórdão recorrido, ao admitir o direito ao crédito sobre a “demanda contratada” de energia elétrica, embora não tenha se manifestado expressamente acerca do dispositivo legal em que se fundamentava, afastou a conclusão da DRJ no sentido de que o crédito em questão não se encontra abrangido pelo artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, que trata apenas da energia consumida. Portanto, foi esse o dispositivo legal que fundamentou a decisão recorrida.

O acórdão paradigma 9303-014.076 analisou o direito ao crédito sobre despesa com demanda contratada de energia elétrica apenas sob a ótica do inciso III (energia) do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Ementa:

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.

Voto Vencedor:

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 acórdão Paradigma 3301-009.459 também se restringiu ao inciso III (energia):

Ementa:

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

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 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.

Voto Vencedor:

Logo, também por concordar com a fundamentação da DRJ, faço uso de suas palavras para integrar o presente Voto:

Como bem fundamentou a autoridade fiscal, a previsão legal que permite a apuração de créditos da não cumulatividade sobre as despesas com energia elétrica limita-se aos valores de energia elétrica consumida pela pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IX, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso III.

Entretanto, entendo que 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.

Diante disso e da nova interpretação dada pelo judiciário, infiro que os valores pagos a título de demanda contrata e os valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição são insumos e assim os tratarei na análise do direito creditório.

Conforme já dito alhures, para serem considerados insumos geradores de créditos, não basta que os bens e serviços sejam empregados na consecução das atividades da empresa, devem também ser utilizados no processo produtivo, além, é claro, de atendidos os critérios de essencialidade ou relevância.

De todo o exposto, entendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser admitido exclusivamente em face da existência de divergência de interpretação acerca do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03, sendo que apenas este dispositivo foi examinado tanto no acórdão recorrido, como nos paradigmas, sendo impertinente o exame do inciso II do mesmo dispositivo, objeto do apelo.

2. Mérito

A matéria ora em exame não merece maiores digressões, posto que objeto de Súmula deste CARF:

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Em que pese o entendimento pessoal desta Relatora acerca da possibilidade de se defender a tomada de crédito sobre as despesas com demanda contratada quando caracterizada sua condição de insumo (inciso II do art. 3º da lei nº 10.833/03), nesta oportunidade o dispositivo legal examinado é exclusivamente o inciso III (energia).

Em obediência ao que resta pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, a chamada “demanda contratada” não equivale ao conceito de “energia”:

STJ: Súmula 391: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

STF Tema 176 "A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor"

Por essa razão, deve-se dar provimento ao Recurso Especial no sentido de afastar a possibilidade de apropriação do crédito relativo à demanda contratada de energia elétrica nos termos dos art. 3º, inciso III da Lei nº 10.833/03.

3. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, no que tange à divergência de interpretação acerca art. 3º, inciso III da Lei nº 10.833/03 e, no mérito, por DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

ACÓRDÃO 9303-017.191 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10183.908657/2016-45

DOCUMENTO VALIDADO