ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10580.725581/2016-31

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10580.725581/2016-31
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-006.910 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de maio de 2019
Matéria	COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.
Recorrente	EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA.

A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", §§ 2° e 3°, da Constituição Federal não alcança as empresas de economia mista.

INSUMO. CONCEITO. A subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço. 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.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES. As situações previstas pelo legislador capazes de originar crédito de PIS/COFINS são taxativas.

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.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL. Os gastos relativos ao pagamento de impostos e condomínio relativos ao bem locado não podem gerar crédito de PIS/COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA.

A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", §§ 2° e 3°, da Constituição Federal não alcança as empresas de economia mista.

INSUMO. CONCEITO. Insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES. As situações previstas pelo legislador capazes de originar crédito de PIS/COFINS são taxativas.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. Somente o gasto com a energia elétrica efetivamente consumida pode gerar crédito de PIS/COFINS.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL. Os gastos relativos ao pagamento de impostos e condomínio relativos ao bem locado não podem gerar crédito de PIS/COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para permitir o creditamento dos custos com demanda contratada de energia elétrica e encargos de conexão, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (relator) e Corintho Oliveira Machado. Designado o Conselheiro José Renato Pereira de Deus para redigir o voto vencedor. E pelo voto de qualidade, em negar a reversão das glosas de serviço efetuadas pela fiscalização. Vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que davam provimento parcial ao recurso para conceder o creditamento dos serviços de ligação e corte de agua, distribuição de agua potável, saneamento e de leitura de hidrômetros.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

(assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

1. EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A (EMBASA), empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos, a fiscalização constatou irregularidades nos meses de julho/2011, setembro/2011, outubro/2011 e 12/2011 a 12/2012, narradas no Termo de Verificação Fiscal (fls.33/175).

2. Foram glosados créditos de PIS/COFINS relativos à aquisição de insumos, prestação de serviços, consumo de energia elétrica e pagamento de aluguéis, seja por falta de comprovação do gasto seja pela inadequação do dispêndio ao conceito de insumo. Os valores glosados foram os seguintes:

saneam-1.pdf (PROTEGIDO) - Adobe Reader

Arquivo Editar Visualizar Documento Ferramentas Janela Ajuda

174 / 9764 125% Localizar

Demonstrativo nº 68 - Glosa consolidada na base de cálculo de créditos PIS e COFINS - AC 11

Mês	Glosa de Insumos	Glosa de Serviços	Glosa de Energia	Glosa de Aluguéis PJ e PF	Glosa de Aluguéis PPP	Total de glosas mensais
jul/11	2.245.807,37	10.913.444,99	3.163.614,29	84.069,77	4.202.194,56	20.609.130,98
set/11	1.979.940,31	10.663.394,08	3.199.344,53	27.289,19	962.825,08	16.832.793,19
out/11	0,00	0,00	2.943.260,57	49.716,42	3.114.626,20	6.107.603,19
dez/11	0,00	0,00	2.838.139,01	192.665,94	3.115.454,07	6.146.259,02
Total	**4.225.747,68**	**21.576.839,07**	**12.144.358,40**	**353.741,32**	**11.395.099,91**	**49.695.786,38**

Demonstrativo nº 68.1 - Glosa consolidada na base de cálculo de créditos PIS e COFINS - AC 12

Mês	Glosa de Insumos	Glosa de Serviços	Glosa de Energia	Glosa de Aluguéis PJ e PF	Glosa de Aluguéis PPP	Total de glosas mensais
jan/12	403.454,40	498.624,99	3.761.227,39	26.818,94	3.116.621,92	7.806.747,64
fev/12	70.952,99	1.234.499,63	3.733.338,29	8.722,95	3.116.935,94	8.164.449,80
mar/12	40.293,71	1.285.315,10	3.897.450,30	8.119,44	3.116.056,73	8.347.235,28
abr/12	21.721,38	1.496.725,64	3.537.594,55	7.157,30	3.117.004,24	8.180.203,11
mai/12	30.474,47	1.825.659,10	4.017.011,22	14.419,44	3.116.167,90	9.003.732,13
jun/12	27.266,10	1.836.416,44	4.594.728,10	15.028,89	3.115.518,56	9.588.958,09
Total	**594.163,05**	**8.177.240,90**	**23.541.349,84**	**80.266,96**	**18.698.305,29**	**51.091.326,04**

Demonstrativo nº 68.2 - Glosa consolidada na base de cálculo de créditos PIS e COFINS - AC 12

Mês	Glosa de Insumos	Glosa de Serviços	Glosa de Energia	Glosa de Aluguéis PJ e PF	Glosa de Aluguéis PPP	Total de glosas mensais
jul/12	58.060,49	1.236.602,69	2.832.388,20	3.369,78	3.113.880,72	7.244.301,88
ago/12	27.454,45	2.284.917,39	2.792.369,11	9.937,57	3.112.553,23	8.227.231,75
set/12	16.842,53	1.317.366,05	4.577.517,42	9.696,68	3.111.071,40	9.032.494,08
out/12	23.069,53	1.025.923,84	4.746.530,24	2.615,03	3.109.294,08	8.907.432,72
nov/12	23.217,14	868.971,78	4.580.929,87	8.915,03	3.107.507,87	8.589.541,69
dez/12	61.677,31	2.248.661,48	4.071.374,95	8.215,03	3.105.712,74	9.495.641,51
Total	**210.321,45**	**8.982.443,23**	**23.601.109,79**	**42.749,12**	**18.660.020,04**	**51.496.643,63**

3. Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração cientificados ao contribuinte em 28/07/2016 (fl. 178):

a) Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fl. 02): Valor do crédito tributário de R$ 25.295.255,43, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 07/2016, fundamento legal citado na fls. 04/08;

b) Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 17): Valor do crédito tributário de R$ 5.491.732,89, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 07/2016, fundamento legal citado na fls. 19/23.

4. A empresa autuada apresentou impugnação de fls. 24.778/24.840 em 29/08/2016, na qual alega em síntese:

a- o cálculo das contribuições (PIS e COFINS), deveria ter sido realizado pelo regime da CUMULATIVIDADE, tendo em vista que faz jus a imunidade;

b- presta serviços públicos essenciais do Estado, relacionados diretamente com a saúde da população, desenvolvendo suas atividades no setor de abastecimento de água e coleta de esgotos sanitários, evidenciando a essencialidade dos serviços por ela prestados como entidade integrante da Administração Indireta do próprio Estado;

c- A EMBASA ostenta natureza jurídica de sociedade de economia mista, com o escopo de prestar o serviço público de captação, distribuição e tratamento de água. Segundo a norma que autorizou sua criação (Lei n° 2.929/1971), a companhia está incumbida da função de ente operacional e executor da política estadual de abastecimento de água e esgotamento sanitário;

d- Irrefutável a natureza jurídica de serviço público obrigatório da atividade desempenhada pela EMBASA, atraindo a incidência de regime jurídico próprio ao dos entes políticos e autárquicos. Goza de imunidade de impostos no que concerne aos seus bens, renda e serviços, vinculados ao desempenho do mister constitucional, afetados direta ou indiretamente à prestação do serviço público;

e- Com relação à imunidade recíproca da própria EMBASA, o STF, em diversas oportunidades já a reconheceu. Primeiramente, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 848.680, relatado pela Ministra Carmen Lúcia, DOC. N° 04. Este entendimento foi referendado no acórdão proferido Recurso Extraordinário n° 861.741, em que a parte também é a própria Impugnante, relatado pelo Ministro Luiz Fux;

f- São citados ainda os Agravos n°s 871.823, 871.790, 810.585 e 905.079 e 934.407;

g- a Impugnante é imune à exigência de impostos, tal qual disciplina nossa Carta Magna. Em conseqüência, nos termos do artigo 8°, IV, da Lei 10.637/2002 e do artigo 10, IV, da Lei

10.833/2003 tem direito ao regime da Cumulatividade do PIS e COFINS;

h- o rol de situações capazes de gerar créditos de PIS/COFINS não é taxativo, assim todos os gastos que estejam relacionados à atividade do contribuinte geram crédito;

i- insumos são todos os dispêndios necessários à produção de receitas da pessoa jurídica;

j- pelas características dos materiais glosados, não há qualquer dúvida de que correspondem aos custos ou despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica, uma empresa de economia mista responsável pelo saneamento básico e distribuição de água potável em todo o Estado da Bahia;

k- como dizer que os serviços de ligação e corte de água, por exemplo, não são inerentes à atividade fim da empresa, distribuição de água potável e saneamento básico. Como distribuir a água se não houver a ligação? Como manter o serviço se não houver a cobrança e o próprio corte de água? Como não realizar o serviço se não existir a leitura dos hidrômetros?;

l- o consumidor intensivo de energia elétrica vê-se, então, obrigado a contratar com a concessionária o fornecimento de energia elétrica na intensidade requerida pela soma das cargas dos aparelhos elétricos a serem atendidos, expressa em "quilowatts", ajustando o valor da tarifa por cujo pagamento deverá responder. Em outras palavras, trata-se de um serviço posto à disposição;

m- Considerada a finalidade que presidiu sua instituição, a tarifa de demanda destina-se a remunerar os investimentos feitos na rede e é devida integralmente pelo valor fixado no contrato, enquanto a tarifa de energia, exigida em razão da quantidade consumida, destina-se a suportar os custos de sua geração;

n- De acordo com o inciso III do artigo 3° da Lei n° 10.833/2003 - COFINS e do inciso IX da Lei n° 10.637/2002 - PIS, as empresas tributadas pelo Lucro Real com PIS e COFINS não cumulativo poderão creditar-se na proporção de 9,25% sobre o valor integral da sua conta de energia elétrica. De outro lado, como a demanda contratada faz parte da conta de energia, ainda que não consumida integralmente necessariamente, o seu valor poderá ser creditado no PIS e COFINS, independentemente do real consumo;

o- no auto de infração, o Fiscal autuante glosou os pagamentos realizados a título de IPTU e condomínio dos imóveis locados pela EMBASA, sob o argumento de que tais despesas não podem ser consideradas como aluguéis. Nos contratos em que não há diferenciação de tais despesas, detalhadas, simplesmente, não considerou qualquer documento;

p- como a Embasa não é sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU, em relação aos imóveis por ela alugados, não se trata de pagamento do tributo, mas do próprio aluguel. A interpretação do que é aluguel deve ser ampliada, pois, em verdade, o locatário paga ao locador um valor correspondente ao IPTU, ou seja, o locatário não paga o IPTU, mas um valor correspondente a tal tributo;

q- quando em um contrato está discriminado que o locatário ficará responsável pelo pagamento do IPTU e Condomínio, tais valores, necessariamente, estão incluídos no preço do aluguel. Isto porque, o locatário não tem responsabilidade legal para o adimplemento de tais obrigações, sendo a responsabilidade CONTRATUAL. Assim, por ser uma responsabilidade contratual, tais pagamentos devem ser considerados LOCAÇÃO;

r- nos contratos em que não existe a diferenciação entre o aluguel, IPTU e Condomínio, não há qualquer dúvida: o valor integral deve ser retirado da base de cálculo do PIS e COFINS. Ora, se a EMBASA não será a responsável pelo pagamento do IPTU e do Condomínio, o valor integral somente representa o aluguel;

s- o ordenamento jurídico constitucional não proíbe a existência de contratos de locação verbais. Assim sendo, comprovado o pagamento, a propriedade e a posse do bem, os aluguéis podem ser computados, independentemente da existência formal do contrato;

t- as despesas, a título de aluguel, realizadas pela EMBASA referentes aos fornecedores FOZ DE JAGUARIBE o CONSTRUÇÃO E LOCAÇÃO S.A, CNPJ 09.608734/0001-22 E FOZ JAGUARIBE S.A, CNPJ 08.529.701/0001-24, vinculados ao contrato n° 424/06 — Contrato de Concessão Administrativa para Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe, foram glosadas pelo Fiscal;

u- O contrato de locação que foi glosado se trata de uma contrato complexo, nomeado como de CESSÃO DE DIREITOS E ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES, CONSTRUÇÃO E LOCAÇÃO E OUTRAS AVENÇAS, DOC. N° 11. Em verdade, trata-se de uma parceria público-privada visando a construção, operação e aluguel do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe;

v- A solução para a questão posta em exame está no próprio contrato aqui anexado, DOC. N° 12, no qual, por diversas oportunidades, as partes afirmam se tratar de um imóvel que será construído e, posteriormente, locado à EMBASA;

w- pelo contrato, percebe-se a complexidade da questão, na medida em que se trata de um bem específico; que será construído por uma empresa, com capital próprio; receberá aluguel durante 18 anos, será ressarcida do investimento e, no final, transmitirá o bem à EMBASA. Bem este que somente poderá ser operado pela Impugnante, única pessoa jurídica na cidade de Salvador, responsável pelo saneamento ambiental.

Em 9 de março de 2017, através do Acórdão de Impugnação n° 16-76.502, a 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

Entendeu a Turma que:

No caso em concreto, o próprio contribuinte revela ser sociedade de economia mista (fl. 24.790), desta forma, não há como pretender se beneficiar da imunidade recíproca. Ademais, o parágrafo 3°, acima citado, é claro ao afastar do benefício da imunidade às rendas oriundas de tarifas pagas pelo usuário, situação em que se enquadra o impugnante, afinal é notório que todos os clientes das empresas de saneamento básico são obrigados a efetuar o pagamento pelo consumo de água e utilização do sistema de esgoto.

O artigo 3° da Lei n° 10.833/2003 definiu as hipóteses de creditamento, e elas são taxativas e não exemplificativas como parece crer o interessado.

Insumo é todo bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

A função primordial da EMBASA é o fornecimento de água e captação de esgoto, tendo em mente este objetivo, não é possível correlacionar a leitura de hidrômetro e serviço de cobranças com a atividade principal da pessoa jurídica, são na realidade serviços administrativos.

O serviço para ser conceituado como insumo deve estar ligado diretamente à produção do bem ou à prestação de serviços, disso conclui-se que o serviço deve ser prestado constantemente sempre que se produz o bem ou se presta o serviço. Dito isso, não é possível conceituar a ligação e o corte do abastecimento de água como sendo insumo, afinal, em regra, estes serviços são esporádicos e prestados raramente ao consumidor final.

Tendo em vista que a demanda contratada é um custo fixo que independe do consumo efetivo de energia elétrica, fica claro que não pode originar crédito não cumulativo de PIS/COFINS.

Os contratos de locação devem discriminar as parcelas referentes ao aluguel e demais encargos, quando isto não ocorre, compete ao locatário comprovar quais são estas parcelas, sob pena de desconsideração do gasto.

Por fim, a comprovação da locação em face do Poder Público deve se dar por meio de contrato escrito, a teor do disposto na Lei n° 6.015/1973.

Tendo em mente que o SISTEMA DE DISPOSIÇÃO OCEÂNICA DO JAGUARIBE sempre pertenceu à EMBASA não há que se falar em locação.

Já o contrato celebrado entre a Foz de Jaguaribe S/A e a Caixa Econômica Federal Doc. 12 (fls. 24.947/ 24.954) não prova que a primeira empresa seria locadora de um imóvel, afinal este contrato foi firmado para que a CEF prestasse o serviço de recebimento de recebíveis.

A EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 27 de março de 2017, às folhas 25.065.

Em 24 de abril de 2017, a EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A ingressou com Recurso Voluntário de folhas 25.069 a 25.134.

Foi alegado, resumidamente, que:

- ✓ A imunidade recíproca da EMBASA, sociedade de economia mista prestadora do serviço público essencial de distribuição de água potável e saneamento básico, com mais de 99% do capital pertencente ao Estado da Bahia, com fundamento nas decisões do Supremo Tribunal Federal e, em conseqüência, determinar que a Impugnante faça jus à cumulatividade no calculo do PIS e COFINS, pois o cálculo foi realizado com base na não cumulatividade;

- ✓ Que seja considerada a totalidade dos créditos, insumos e serviços necessários à operacionalização da pessoa jurídica, glosados pelo Fiscal;

- ✓ Que seja considerado o pagamento da demanda contratada como sendo passível de creditamento do PIS e COFINS;

- ✓ Que as despesas de condomínio e IPTU realizadas pela EMBASA em seus imóveis locados devam ser entendidas com aluguel;

- ✓ Que despesas de aluguel realizadas junto à FOZ DE JAGUARIBE CONSTRUÇÃO E LOCAÇÃO S.A, CNPJ 09.608734/0001-22 E FOZ JAGUARIBE S.A, CNPJ 08.529.701/0001-24, vinculados ao contrato n° 424/06 - Contrato de Concessão Administrativa para Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe, não deveria ter sido glosadas pelo Fiscal, pois poderiam ser excluídas da base de cálculo da COFINS e do PIS.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 27 de março de 2017, às folhas 25.065, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário, apresentando a recorrente em 24 de abril de 2017.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da controvérsia.

- A imunidade recíproca da EMBASA - Reflexo na base de cálculo do PIS e COFINS. Cumulatividade x Não Cumulatividade;

- A consideração da totalidade dos créditos, insumos e serviços necessários à operacionalização da pessoa jurídica, glosados pelo Fiscal;

- Da demanda contratada de energia elétrica. A consideração do pagamento da demanda contratada como sendo passível de creditamento do PIS e COFINS;

- A reversão da glosa das despesas de condomínio e IPTU realizadas pela EMBASA em seus imóveis locados devam ser entendidas com aluguel;

- A reversão da glosa das despesas de aluguel realizadas junto à FOZ DE JAGUARIBE CONSTRUÇÃO E LOCAÇÃO S.A e FOZ JAGUARIBE S.A,

Passa-se à análise.

- A imunidade recíproca da EMBASA - Reflexo na base de cálculo do PIS e COFINS. Cumulatividade x Não Cumulatividade

O argumento veiculado pelo Recurso Voluntário pode ser sintetizado através do fragmento de folhas 16 e 17 daquele documento:

> *Sem maiores delongas, por expressa determinação legal, as pessoas jurídicas imunes a impostos permanecem sujeitas às normas da legislação, tanto do PIS quanto da COFINS, vigentes anteriormente às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, estando, em conseqüência, continuando sujeitas ao regime da CUMULATIVIDADE.*
>
> *(...)*
>
> *Por outro lado, dentre os serviços prestados pelo Estado, merece especial atenção aqueles que se referem* ***aos serviços públicos essenciais*** *como no caso de segurança e*

saúde, por exemplo. Esses serviços são inerentes à própria razão de existência do Estado, sem os quais não se justificaria, inclusive, a sua própria finalidade.

No caso, a Recorrente, de fato, presta serviços públicos essenciais do Estado, relacionados diretamente com a saúde da população, desenvolvendo *suas atividades no setor de* ***abastecimento de água e coleta de esgotos sanitários****, evidenciando a essencialidade dos serviços por ela prestados como* ***entidade integrante da Administração Indireta do próprio Estado.***

(Grifo e negrito nossos)

Prossegue às folhas 18:

A EMBASA, como já visto no curso da presente Impugnação, ostenta natureza jurídica de sociedade de economia mista, com o escopo de prestar o serviço público de captação, distribuição e tratamento de água. Segundo a norma que autorizou sua criação (Lei n° 2.929/1971), a companhia está incumbida da função de ente operacional e executor da política estadual de abastecimento de água e esgotamento sanitário.

E assim conclui às folhas 19:

Irrefutável, pois, a natureza jurídica de serviço público obrigatório da atividade desempenhada pela EMBASA, atraindo a incidência de regime jurídico próprio ao dos entes políticos e autárquicos. Goza, pois, de imunidade de impostos no que concerne aos seus bens, renda e serviços, vinculados ao desempenho do mister constitucional, vale dizer, afetados direta ou indiretamente à prestação do serviço público.

Com relação à imunidade recíproca da própria EMBASA, o STF, em diversas oportunidades já a reconheceu. Primeiramente, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 848.680, relatado pela Ministra Carmen Lúcia. Abaixo, transcreve-se a íntegra da referida decisão:

(...)

Paulo de Barros Carvalho assim apresenta o conceito de imunidade tributária: *... classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas* (PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva. 4a edição. 1991. p.p. 117 e seguintes).

O mesmo autor refina o conceito para apresentar o Princípio da Reciprocidade entre Entes Federados – que inibe a tributação entre esferas de governo distintas : *limitação constitucional às competências tributárias dos entes políticos, excludente ou supressora do poder tributário impeditiva da norma impositiva* (ob. cit. p.p. 105 e seguintes).

A Constituição de 1988 contemplou esse princípio no seu art. 150, II, *a*:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> [...]
>
> VI - instituir impostos sobre:
>
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
>
> [...]
>
> § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

O art. 173 da Lei Maior assim dispõe:

> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.
>
> [...]
>
> § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Foi essa a linha adotada pelo Acórdão de Impugnação, itens 10 a 12:

> *10. A imunidade recíproca estabelece que os entes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios são reciprocamente imunes aos impostos por eles instituídos. Esta imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.*
>
> *11. Portanto, somente os entes/pessoas jurídicas acima citadas podem se beneficiar da imunidade recíproca*
>
> *12. No caso em concreto, o próprio contribuinte revela ser sociedade de economia mista (fl. 24.790), desta forma, não há como pretender se beneficiar da imunidade recíproca. Ademais, o parágrafo 3°, acima citado, é claro ao afastar do benefício da imunidade às rendas oriundas de tarifas pagas pelo usuário, situação em que se enquadra o impugnante, afinal é notório que todos os clientes das empresas de saneamento básico são obrigados a efetuar o pagamento pelo consumo de água e utilização do sistema de esgoto.*

À luz da interpretação literal do texto constitucional, entende-se que a imunidade recíproca de que trata o art. 150, VI, a, atuaria tão somente em relação a tributos vinculados incidentes (impostos) sobre o "patrimônio, renda ou serviços" próprios das quatro espécies de Entes Federados: União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Sacha Calmon Navarro Coelho entende que (...) *a imunidade não atuaria sobre as taxas e contribuições de melhoria; não atuaria sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais e sobre empréstimos compulsórios (salvo se tais tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou serviços) e, finalmente, não atuaria em relação a impostos cujo fato gerador seja diverso de*

renda, patrimônio ou serviços. (SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio : Forense. 1991. 3a edição. P. 338).

Nessa mesma linha:

- BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *Imunidades Tributárias*. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 1998, p. 124-125.

- IVES GANDRA MARTINS. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo : Saraiva. 3ª edição, 1991, p. 146.

- JOSÉ AFONSO DA SILVA. Curso de Direito Constitucional Positivo São Paulo : Malheiros. 21a edição. 2000. p. 697.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal vem desconstruindo esse entendimento no sentido de que tais empresas, quando prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, em regime de monopólio, são alcançadas pela imunidade. Primeiro por ser a atividade típica do Estado e segundo por ser prestada em regime de monopólio, o que afastaria a "concorrência privilegiada" com o setor privado. São exemplos clássicos os casos da ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e da Infraero.

Tais entendimentos não passaram ao largo do conhecimento da Recorrente, que os traz pormenorizadamente em seu recurso.

A questão já foi discutida neste CARF, no Acórdão n° 1101001.241 - 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, em Sessão de 04 de fevereiro de 2015, portanto já considerando esse entendimento do STF sobre a matéria. Naquela ocasião, tendo como recorrente a Companhia Estadual de Águas e Esgotos - CEDAE, do Rio de Janeiro, assim dispôs, por unanimidade de votos, a ementa:

> SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. IMUNIDADE RECÍPROCA. INOCORRÊNCIA. Se o objeto social da companhia alcança outras atividades para além da prestação de serviço público, e pessoas físicas e pessoas jurídicas privadas podem participar de seu capital, com direito a dividendos, o reconhecimento da imunidade representaria privilégio fiscal não extensivo às pessoas jurídicas do setor privado.

Contudo, os casos tanto no Supremo Tribunal Federal (IPTU; ISS) quanto no próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (IRPJ) dizem respeito à IMPOSTOS, tal qual a regra impositiva do artigo 150, VI, a) da Constituição Federal, **não podendo assim se estender** a Contribuições Sociais, como é o caso do PIS e da COFINS.

- Dos Insumos

Para dirimir a questão, lança-se luzes no Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

> a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) **permite-se o creditamento para <u>insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços</u>, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica**;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem- sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço**;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei ns 10.637, de 2002, e da Lei nfi 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

> i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);
>
> j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

> 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 SEGUINTES 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 realtivos 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.

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.

- Dos insumos glosados pela fiscalização.

É alegado às folhas 52 e 53 do Recurso Voluntário:

> *Ora Eméritos Julgadores, a Recorrente é uma sociedade de economia mista, prestadora de serviço público essencial de saneamento básico e distribuição de água potável. De outro lado, é público e notório a complexidade dos serviços executados, as máquinas que a EMBASA utiliza para disponibilizar seus serviços apresentam diversas peças que, necessariamente, são insumos. De outro lado, os compostos químicos adquiridos também são necessários para a atividade fim da empresa, volte-se a afirmar, saneamento básico e distribuição de água potável.*
>
> *Assim sendo, pelas características dos materiais glosados, não há qualquer dúvida de que correspondem aos custos ou despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica, no caso, volte-se a afirmar, uma empresa de economia mista responsável pelo saneamento básico e distribuição de água potável em todo o Estado da Bahia.*

E assim conclui às e-folhas 54 do Recurso Voluntário:

> *Como dizer que os serviços de ligação e corte de água, por exemplo, não são inerentes à atividade fim da empresa, distribuição de água potável e saneamento básico. Como distribuir a água se não houver a ligação? Como manter o serviço se não houver a cobrança e o próprio corte de água? Como não realizar o serviço se não existir a leitura dos hidrômetros?*
>
> *Estes são, apensas e tão somente, exemplos que podem ser dados para verificar que os serviços glosados dizem respeito à atividade FIM da empresa Recorrente. Desta forma, pelos mesmos fundamentos dos insumos, a glosa dos créditos com serviços utilizados como insumos deve ser anulada.*

Tratam-se de alegações absolutamente genéricas, que não individualizam qualquer insumo, ou conjunto de insumos, e tampouco identificam suas características, de

modo que qualquer análise frente ao teor do Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05/2018 **e principalmente em relação ao repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR**, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, fica prejudicada.

- Da Demanda contratada na energia elétrica

É alegado às folhas 54 do Recurso Voluntário:

Com relação à demanda contratada, o julgador a quo também entendeu que não poderia ser excluída. Tal decisão também merece ser reformada. Primeiramente, cumpre explicitar que a demanda contratada surgiu para suprir as necessidades dos chamados consumidores intensivos, indústrias, "shopping centers" e outras pessoas jurídicas que, por sua atividade, necessitam de uma alta tensão, fazendo-se necessária uma rede de alta potência, com linhas de transmissão que operam em alta tensão e condutores com grandes bitolas. Isto porque, quanto mais intenso é o consumo da energia em dado espaço de tempo, maior é a potência utilizada e, conseqüentemente, a intensidade do fluxo da energia.

Como a intensidade do consumo depende da potência do aparelho em funcionamento e do tempo em que permanece ligado, quanto maior é a carga instalada, maiores serão os investimentos necessários para que a rede possa suportar um intenso fluxo da energia, segundo as peculiares necessidades de cada consumidor.

E assim conclui às folhas 56:

É o chamado "custo da disponibilidade", presente na generalidade das tarifas de serviços públicos concedidos, que viabiliza a oferta de um serviço adequado, contínuo e ininterrupto, garantindo sua eficiência, circunstância que, ademais, legitima a obrigação imposta ao usuário do serviço público de arcar com o pagamento de uma tarifa mínima.

Com isso, preserva-se a equação financeira do contrato, mesmo porque, sem a garantia de uma retribuição mínima, que assegurasse a amortização dos investimentos realizados para atendimento de necessidades específicas do consumidor intensivo, ninguém assumiria a onerosa responsabilidade pela prestação de um serviço adequado de suprimento da energia nas condições desejadas pelo consumidor, tal qual afirmou a Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do RESP 609.332.

Verificada a sistemática da demanda contratada, o valor da final da energia, ou seja, o valor da operação que resulta na entrega da mercadoria engloba todos os investimentos realizados. Isso significa que, mesmo na hipótese do consumidor não consumir aquela demanda, deverá arcar com o seu pagamento, de forma integral, não se limitando ao valor da quantidade de energia elétrica consumida. No caso da demanda contratada, a demanda consumida não se trata do valor real da operação, em decorrência dos investimentos realizados pela companhia elétrica.

Os incisos III dos artigos 3° das Lei n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 são claros ao indicar que somente **os gastos com energia elétrica consumida** geram direito à apuração de crédito não cumulativo:

> 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

Tendo em vista que a demanda contratada é um custo fixo que independe do consumo efetivo de energia elétrica, fica claro que não pode originar crédito não cumulativo de PIS/COFINS.

- Das despesas com condomínio e IPTU

É alegado às folhas 57 do Recurso Voluntário:

> *No julgamento a quo, o julgador manteve a glosa dos pagamentos realizados a título de IPTU e condomínio dos imóveis locados pela EMBASA, sob o argumento de que tais despesas não podem ser consideradas como aluguéis. Nos contratos em que não há diferenciação de tais despesas, detalhadas, simplesmente, não considerou qualquer documento.*
>
> *Mais uma vez foi utilizado o entendimento extensivo. Com relação ao IPTU, trata-se de um tributo real que grava o imóvel, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária é o proprietário do imóvel ou o possuidor com o animus domini. Em nenhum caso, o locatário é sujeito passivo da obrigação, tanto assim que se no contrato estiver estipulado que o pagamento será do locatário, para o Fisco, este contrato não gera qualquer direito, apenas o de regresso.*

Os artigos 3° das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações que podem originar créditos de PIS/COFINS, este rol é taxativo e não permite a inclusão de novas hipóteses.

Tais artigos são expressos ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS somente em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, não há qualquer previsão quanto a demais encargos, tais como IPTU e condomínio.

- Das despesas com aluguel - Foz do Juaguaribe construção e locação – PPP

É alegado de folhas 59 e 60 do Recurso Voluntário:

> *Para glosar referidas despesas, o Fiscal partiu do entendimento de que as contraprestações pagas pela contribuinte não podem ser confundidas com despesas de aluguéis de prédios, simplesmente porque após o prazo determinado (18 anos) será entregue definitivamente à contratante, conforme previsto na cláusula 6.1 do contrato assinado entre as partes.*

Desta forma, entendeu que os pagamentos realizados são decorrentes da execução do objeto do contrato, incluído a construção do SDO, que ao término do contrato o imóvel será definitivamente da EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S.A. Assim, entendeu que a devolução do imóvel descaracterizaria a locação.

Por fim, partiu do infundado entendimento de que ainda que se tratasse de uma locação seria expressamente vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Contudo, como demonstraremos, o bem não está integrado ao patrimônio da EMBASA.

Primeiramente, o julgador a quo partiu de uma interpretação simplória, entendendo se tratar de um bem comum, como se a locação tivesse sido realizada entre dois particulares. Assim, concluiu, equivocadamente, que "a devolução do bem descaracteriza o contrato de locação". Por esta interpretação, desconsiderou todo um processo licitatório, todas as complexas regras existentes em um PARCERIA PÚBLICO PRIVADA realizada pela EMBASA em que fizeram parte o Estado da Bahia e o Município de Salvador, além da própria empresa vencedora da licitação.

Desta forma, após a realização de um contrato complexo, o Fiscal fez uma interpretação extremamente simplista, sem levar em consideração a forma da contratação, o bem locado, as partes envolvidas e, principalmente, a existência de uma parceria público- privada.

O contrato de locação que foi glosado se trata de uma contrato complexo, nomeado como de CESSÃO DE DIREITOS E ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES, CONSTRUÇÃO E LOCAÇÃO E OUTRAS AVENÇAS. Em verdade, trata-se de uma parceria público-privada visando a construção, operação e aluguel do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe.

Toma-se por esteio informações trazidas pelo Acórdão de Impugnação:

De início, cumpre destacar que, ao contrário do que afirmou o impugnante, o Doc. 11 (fls. 24.916/24.945) na realidade trata de edital de licitação para a Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe e o Doc. 12 (fls. 24.947/ 24.954) se refere ao contrato de prestação de serviços firmado entre a Foz de Jaguaribe S/A e a Caixa Econômica Federal.

Dito isso, passo a analisar os contratos acostados aos autos pela fiscalização e pelo impugnante que embasaram a construção do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe.

A EMBASA por meio do Edital n° 26/2006 (fls. 24.920/24.945) efetuou licitação para a celebração de Contrato de Concessão Administrativa para Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe, nos termos da Lei n°

11.079/2004. Esta Lei instituiu normas gerais para licitação e contratação de parceria público- privada

Ao final da licitação foi firmado o contrato n° 424/06 — Contrato de Concessão Administrativa para Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe (fls. 22.721/22.759) entre a EMBASA (contratante) e a Concessionária Jaguaribe S/A (contratada). Deste contrato, destaco os seguintes trechos:

13.1. A CONTRATADA, sem prejuízo de outras obrigações estabelecidas neste CONTRATO e na legislação aplicável, obriga-se, de modo geral, a:

( )

IV. responder, na vigência da CONCESSÃO ADMINISTRATIVA, pela construção, operação, funcionamento, manutenção e conservação do SISTEMA DE DISPOSIÇÃO OCEÂNICA DO JAGUARIBE, em tudo devendo diligenciar para que este satisfaça plena e permanentemente o fim a que se destina;

( )

A CONTRATANTE deverá pagar à CONTRATADA, pela execução do OBJETO deste CONTRATO, contraprestação pecuniária mensal máxima no valor de R$ 4.036.000,00 (quatro milhões, trinta e seis mil reais) base junho/2006, por meio da cessão de recebíveis, previamente selecionados, os quais operam com cláusula resolutiva nos casos de extinção do contrato, desde que haja o pagamento das eventuais indenizações devidas

( )

15.1.2. Considerado o prazo de 18 (dezoito) anos de vigência do CONTRATO, o número máximo de parcelas que serão pagas pela CONTRATANTE a titulo de contraprestação mensal não será superior a 183 (cento e oitenta e três)15.2. O valor da contraprestação mensal a que se refere o item anterior será composto por duas parcelas, uma fixa e outra variável.

A parcela fixa será equivalente ao montante necessário para a CONTRATADA efetuar o pagamento da amortização do principal e dos juros da dívida contraída para os financiamentos, devidamente comprovados por meio dos instrumentos contratuais próprios, destinados aos itens indicados no Quadro 4 do Anexo 17 do EDITAL, apresentado em sua Proposta Econômica.

A parcela variável será equivalente à diferença entre a contraprestação mensal e a parcela fixa.

15.4.4. Relativamente à parcela variável da remuneração, o AAPC deve realizar o pagamento à CONTRATADA, com base na NOTA DE QID atribuida, pela CONTRATANTE, ao seu desempenho.

A avaliação do desempenho da CONTRATADA na execução do OBJETO do CONTRATO será feita mensalmente, a partir da data de aceitação do SISTEMA DE DISPOSIÇÃO OCEÂNICA DO JAGUARIBE pela CONTRATANTE, com base em indicadores objetivos previstos no QUADRO DE INDICADORES DE DESEMPENHO (Anexo 09), e terá por fim determinar a NOTA DE QID que servirá de base para a estipulação do valor da contraprestação mensal.

CLÁUSULA 27— REVERSÃO DOS BENS INTEGRANTES DA CONCESSÃO ADMINISTRATIVA

Extinta a CONCESSÃO ADMINISTRATIVA, retornam à CONTRATANTE os bens reversíveis, direitos e privilégios vinculados à exploração do SISTEMA DE DISPOSIÇÃO OCEÂNICA DO JAGUARIBE, transferidos à CONTRATADA, ou por ela implantados, no âmbito da CONCESSÃO ADMINISTRATIVA.

A reversão será gratuita e automática, com os bens em condições normais de operação, utilização e manutenção e livres de quaisquer ônus ou encargos.

27.1.2. Extinta a CONCESSÃO, a CONTRATANTE procederá a uma vistoria dos bens a serem revertidos, da qual participará um representante da CONTRATADA, destinada a verificar o estado de conservação e manutenção dos bens, considerando- se os desgastes normais decorrentes do uso e as respectivas vidas úteis e lavrando- se, no prazo de 15 (quinze) dias, o TERMO DEFINITIVO DE ENTREGA DO SISTEMA DE DISPOSIÇÃO OCEÂNICA DO JAGUARIBE.

"6.1. O prazo da CONCESSÃO ADMINISTRATIVA será de 18 (dezoito) anos, contado a partir da assinatura do Termo Aditivo n° 331/2007 a este CONTRATO, e se encerrará com a formalização do termo de entrega definitiva do SISTEMA DE DISPOSIÇÃO OCEÂNICA DO JAGUARIBE à CONTRATANTE.

E a conclusão irretocável do Acórdão de Impugnação:

51. Da leitura do contrato tem se claro que se trata de uma concessão de serviço público.

(...)

53. Portanto, estamos diante de uma concessão especial de serviço público regida pela Lei n° 11.079/2004, fato evidenciado pelo Edital n° 26/2006 e reconhecido pelo próprio impugnante.

Por fim, peço vênia para utilizar a *ratio decidendi* da DRJ como se minha fosse, sintetizada no item 61 do Acórdão de Impugnação que cristaliza o adequado entendimento *ad substantia negotii*:

61. A alegação da defesa de que o Contrato de Concessão Administrativa para Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe e o contrato de Cessão de Direitos e Assunção de Obrigações, Construção e Locação e Outras Avenças, demonstrariam que o bem seria construído e

> *locado à EMBASA não ajuda o contribuinte, afinal a simples utilização do nomen iuris e a intenção das partes em efetuar uma locação, não tem o condão de alterar a natureza de um negócio jurídico. Igual entendimento deve ser dispensado ao relatório emitido pela KPMG doc. 13 (fls. 24.956/25.028).*

Logo, pelos elementos trazidos aos autos, não se trata de um contrato de locação, mas de uma concessão especial de serviço público regida pela Lei n° 11.079/2004, fato evidenciado pelo Edital n° 26/2006, não encontrando assim o Recorrente guarida no seu pleito.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus – Redator designado

Com a devida vênia, sem embargos às brilhantes considerações tecidas pelo i. conselheiro Relator, por maioria de votos, o Colegiado, resolveu dar parcial provimento ao recurso da contribuinte para permitir o creditamento dos custos com demanda contratada de energia elétrica e encargos de conexão.

Segundo depreendemos da análise do processo em discussão a autoridade fiscal entende não haver direito ao crédito das contribuições relativo às despesas com a contratação de demanda de energia elétrica e com o uso e transmissão de rede de energia elétrica, despesas incluídas nos gastos com energia elétrica.

Ao contrário da fiscalização, interpreto que também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica devem ser reconhecidos os créditos.

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.

Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação. Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III ("energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica"). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas.

Para a consecução de seus objetivos sociais as empresas de grande porte, como é o caso da recorrente, necessitam de elevado e ininterrupto fornecimento de energia elétrica, e por tal razão, mantêm com as concessionárias de energia elétrica contratos de fornecimento de energia elétrica e reserva de potência, genericamente conhecidos como Contrato de Reserva de Demanda, que tem por objetivo garantir a disponibilização de potência (kW) suficiente para que os sistemas não sofram um colapso e concomitantemente, recompensam a concessionária pela disponibilidade dessa determinada potência ao consumidor.

A demanda contratada é definida pela Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010, nos seguintes termos:

> *Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:*
>
> *(...)*

> *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);*

A reserva objeto dos contratos é de potência (kW), que é apenas utilizada para consumir energia. Efetivamente a reserva não é a própria energia a ser consumida.

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação da demanda de potência e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a contratação de demanda de potência e com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

Por todo o exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso para permitir o creditamento dos custos com demanda contratada de energia elétrica e encargos de conexão.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Redator designado