



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

<b>Processo nº</b>	10830003975/2010-51
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-001644 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	14 de fevereiro de 2012
<b>Matéria</b>	PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS
<b>Recorrente</b>	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
<b>Recorrida</b>	DRJ CAMPINAS (SP)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ementa:

DESPESAS COM ENCARGOS SETORIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os custos com os encargos setoriais não geram créditos dedutíveis do PIS e da Cofins não-cumulativos, por não haver relação de inerência entre o dispêndio e o serviço de distribuição de energia elétrica.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.

O percentual de multa de lançamento de ofício é previsto legalmente, não cabendo sua discussão subjetiva em âmbito administrativo.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE.. SÚMULA CARF N° 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à incidência da Selic sobre a multa de ofício. Na parte conhecida, por unanimidade de votos rejeitou-se a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva que dava provimento quanto ao aproveitamento do CCC e do ONS. Votou pelas conclusões o Conselheiro João Carlos Cassuli Junior.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

Para elucidar os fatos ocorridos até a interposição do Recurso Voluntário, transcrevo o relatório da DRJ, *in verbis*:

*Trata-se de autos de infração de fls. 02/30 relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e contribuição para o Programa de Integração Social — PIS. O feito refere-se a fatos geradores ocorridos entre 01/03/2005 e 31/12/2007 e constituiu crédito tributário no montante de R\$ 36.223.886,39, incluídos principal, juros e multa de ofício.*

*Conforme Termo de Verificação de fls. 32/40, a fiscalizada, apurando PIS e Cofins pela sistemática da não cumulatividade, teria se creditado indevidamente de valores denominados encargos setoriais que não guardariam vínculo com o conceito de insumo ao serviço prestado pela concessionária no fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais.*

*Diz o termo:*

*Encargos Setoriais são valores pagos por todos consumidores de forma compulsória na conta de energia elétrica e cobrados por determinação legal para fins diversos ligados ao setor elétrico nacional e as políticas energéticas do Governo Federal.*

*Os Encargos Setoriais que tem reflexo neste auto de infração são:*

*Cotas da Reserva Global de Reversão (RGR);*

*Cotas da Conta de Consumo de Combustível (CCC);*

*Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE);*

*Conta de Desenvolvimento Energético (CDE);*

*Taxa ONS, repassado ao Operador Nacional do Sistema Interligado (ONS).*

O preço público, tarifa de energia elétrica, é por competência legal definido pela ANEEL, Agência Nacional de Energia Elétrica para todas as concessionárias do setor elétrico. E conforme planilha fornecida pela fiscalizada, os citados encargos setoriais compõem a tarifa da Paulista, integrando portanto o faturamento da empresa que é a base de cálculo das contribuições em comento conforme dispõem os artigos 1º, parágrafos 2º das Leis 10637/2002 e 10833/2003.

Depois de transcrever os artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, a auditoria prossegue:

Da legalidade do PIS e COFINS transcrita acima podemos concluir que:

I) conforme o art. 3º, II, de ambas as leis, que apenas insumos, além daqueles itens especificados, podem gerar créditos a descontar da contribuição devida;

2) do §3º de ambas as leis, onde constam as limitações aos créditos, temos no item II a definição de insumos que são custos e despesas incorridos;

3) do §1º, item I, de ambas as leis, forma-se a convicção da necessidade da aquisição de algo e do §3º, item I, de ambas as leis, define algo como um bem ou serviço e limita, adquiridos de pessoa jurídica e domiciliada no País, portanto devem estar acompanhados de nota fiscal. Observando que quando intimada a empresa não relacionou nem apresentou nenhuma nota fiscal relacionada a esses dispêndios.

Como podemos ver, encargos setoriais são basicamente dispêndios compulsórios integrantes da conta de luz, sem amparo legal para geração de créditos de PIS/COFINS, posto que faltam a estes encargos a natureza de insumos, condição necessária para a legitima geração de crédito aproveitável na apuração das contribuições.

De todo o exposto, concluo que os encargos setoriais citados não são legítimos para gerarem créditos redutores do PIS e da Cofins devidos posto que não são insumos, não representam dispêndios de aquisição de qualquer bem ou serviço necessários a disponibilização da energia elétrica aos consumidores, não estão acompanhados de nota fiscal e portanto não guardam inherência com o serviço prestado pela concessionária de energia elétrica, que é o fornecimento de energia aos consumidores finais.

Importante salientar que as convicções contidas neste Termo são esposadas pela Aneel na Nota Técnica nº 554-SFF/ANEEL de 05/12/2006 quando a nota abrange a teoria da inherência do dispêndio.

Resta-nos, portanto, proceder a glosa dos créditos indevidamente utilizados pela fiscalizada para a redução do valor a recolher da Contribuição para o Financiamento da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2011  
Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANNATTA

Impresso em 23/01/2014 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO

*Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de março/2005 a dezembro/2007*

*Em tabelas de fls. 37/40, a autoridade autuante demonstra os valores indevidamente aproveitados pela contribuinte como descontos na sistemática da não cumulatividade.*

*Cientificada da exigência em 31/03/2010, em 29/04/2010 a contribuinte protocolou a impugnação de fls. 225/252, alegando, em síntese o que segue:*

*a) o auto de infração é nulo por lhe faltar a indicação da norma tributária supostamente infringida; a D. Autoridade Fiscal furtou-se de indicar a base legal que fundamentou a autuação, e tampouco revelou qual o fundamento para a autuação relativa as divergências supostamente constatadas quando da análise das planilhas de apuração do PIS e da Cofins do período de março de 2005 a dezembro de 2007 ); a D. Autoridade Fiscal não apontou como fundamento da autuação dispositivos legais que remetem ao descumprimento de uma obrigação principal por parte da Impugnante, mas sim mencionou no campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" que tais dados estariam localizados em folhas anexas ao Auto, o que não é o caso, pois a Impugnante não recebeu tais folhas, que supostamente seriam parte do Auto de Infração;*

*b) O §3º do art. 9º da Lei nº 8.987, de 1995, bem como os próprios contratos de concessão outorgados pela Unido estabelecem que, ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais implicará a revisão tarifária; assim, o valor recolhido pelas distribuidoras para a CCC, CDE, Taxa ONS e TFSEE compõe a tarifa de energia elétrica cobrada dos consumidores sujeita à cobrança do PIS e da Cofins;*

*c) para a consecução de seu desiderato empresarial, a Impugnante, concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, na qualidade de delegatária do uso de bem público, necessita para a distribuição da energia elétrica, valer-se de recursos materiais que obviamente representam custos formadores de suas tarifas, sujeitos, portanto à incidência das aludidas contribuições; obviamente, um desses custos é a própria energia elétrica comprada e revendida pelas distribuidoras aos seus consumidores, bem como os demais encargos setoriais incidentes na tarifa de energia elétrica; com efeito, sobre estes itens de custo, não há dúvida quanto ao legitimo direito ao creditamento para efeitos de cálculo das contribuições, ex vi da permissão expressa e literalmente inquestionável do inciso I, do artigo 3º, das Leis 10637/2002 e 10833/2003;*

*Depois de discorrer sobre a definição e a finalidade dos encargos setoriais não admitidos pela fiscalização na formação dos créditos da não cumulatividade (CCC, CDE, TFSEE e ONS),*

Documento assinado digitalmente conforme o art. 100-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MATT

NATTA

Impresso em 23/01/2014 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO

*d) o valor recolhido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica para a CCC, CDE, Contribuição ONS e TFSEE compõe a tarifa de energia elétrica cobrada dos consumidores, a qual está sujeita a cobrança do PIS e COFINS; por outro lado, as empresas geradoras que recebem esse subsídio, como receita, também pagam o PIS e COFINS, mas tomam o crédito do PIS e COFINS sobre a aquisição dos combustíveis, nos termos da legislação vigente; resta claro e plenamente suportado (...) que a*

*distribuidora possa fazer o creditamento quando do pagamento das parcelas de CCC, CDE, Contribuição ONS e TFSEE fixadas em resolução; na medida em que não há previsão expressa para creditamento desses itens, nos incisos do referido artigo 3º das leis em exame, e sendo essa lista taxativa, como mecanismo mesmo de conformação do que a lei entende ser o multi citado regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS resta, pois, identificado nesses incisos e particularmente no inciso II, que há o campo da hermenêutica de inserção dos aludidos custos, já que inerentes e intrínsecos a obtenção da receita (faturamento) que se constitui na hipótese de incidência das contribuições;*

*e) CCC, CDE, Contribuição ONS e TFSEE, componentes da tarifa de energia elétrica, e que oneram as atividades de distribuidoras de energia elétrica, se constituem em verdadeiros insumos para sua atividade, e devem ser considerados seus respectivos valores como elegíveis para o creditamento do PIS e Cofins da Impugnante apurado e pago no decorrer dos anos calendário objeto dessa impugnação;*

*f) a proposta de definir o conceito e acepção do vocábulo “insumo” dentro do regime da não cumulatividade particular das Contribuições Sociais pressupõe, primeiramente, afastar os mencionados critérios já arraigados sobre a concepção relacionada à não cumulatividade constitucional dos impostos sobre a circulação de bens, posto que se não tivermos o devido cuidado incorreremos no equívoco de transportar para a não cumulatividade do PIS e da Cofins os atributos que os definem dentro da não-cumulatividade constitucional, no sentido de que apenas os bens ou serviços empregados no processo fabril é que gerariam direito ao crédito;*

*g) o primeiro passo é estar ciente de que a não cumulatividade das contribuições não visa, conforme explicitado, eliminar o ônus desta contribuição apenas no processo industrial, posto que o âmbito da incidência das Contribuições Sociais não se restringe apenas às pessoas jurídicas industriais, mas sim a qualquer pessoa jurídica que gere receita;*

*h) o segundo passo é não se limitar a pensar que insumo usado na industrialização enseja a necessária conclusão de existência de um efetivo processo industrial, eliminando, de plano, a possibilidade de pessoas jurídicas prestadoras de serviços ou que gerem receita em atividades como as de distribuição de energia, apropriarem créditos das contribuições ao PIS e da*

*Depois de expor os significados para a palavra insumo encontrados na literatura técnica, diz a impugnante que:*

*i) Desta forma, pode-se resumir, tecnicamente, insumo como um conjunto de fatores intrinsecamente necessários para que a empresa execute a sua atividade. Ademais, não se poderia considerar que a boa aplicação da autorização legal para crédito de insumo se aplicasse apenas a indústria;*

*Na sequência, o texto da impugnação condena o método gramatical para a interpretação do termo 'insumo' usado na legislação para franquear o aproveitamento de créditos da não cumulatividade:*

*j) o método a considerar é a própria interpretação sistemática, que nos leva necessariamente a conclusão de que sem o direito ao creditamento, ora sustentado, não se terá a não cumulatividade do PIS e da COFINS prescrita na lei, em relação aos componentes da materialidade objeto da incidência, ou seja, os custos; fácil concluir que o conceito de insumo edificado pela sistemática não cumulativa das Contribuições para o PIS e Cofins também tem uma concepção mais extensiva, não se limitando aos paradigmas existentes; todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no país, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais as deduções;*

*k) assim sendo, com hialina clareza vê-se que o conceito de insumo pode ajustar-se a todo consumo de bens e serviços que se caracterize como custo, visto que necessários não apenas ao processo fabril ou de circulação ou de prestação de serviços, mas ainda a outras atividades, como é o caso dos gastos para a distribuição de energia elétrica, objeto desta impugnação, mesmo que incorridos ainda que de forma indireta, ou seja, dado o fato de que a materialidade das contribuições sociais que incidem sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, em sua acepção mais ampla, pode ainda ser lido como relativo a consumo em todos os fatores de produção, vale dizer, não apenas o consumo relativo a produção ou execução de bens, mas também como compreensível dos demais fatores necessários a obtenção de receitas;*

*Quanto ao mérito, conclui:*

*Por todo o exposto, entende a Impugnante que é legitimo o creditamento de todos os custos enunciados e explicitados acima, que são formadores da tarifa geradora da receita dos concessionários, sujeitas ao pagamento do PIS e da Cofins.*

*Por fim, contesta a legitimidade do percentual aplicada a título de multa de ofício, bem como reputa inconstitucional a utilização da taxa Selic como parâmetro para o cálculo dos juros de mora..*

A Terceira Turma da Delegacia de Julgamento em Campinas (SP) julgou improcedente a impugnação nos termos do Acórdão nº 05-29.083, cuja ementa foi assim vazada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2007*

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ESPECÍFICA. NÃO OCORRÊNCIA.**

*Não é nulo o auto de infração que traz detalhada descrição dos fatos que resultaram no lançamento e que aponta a legislação vinculada à infração como fundamento legal para a exigência.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2007*

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGOS SETORIAIS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não geram créditos no regime da não cumulatividade, os encargos setoriais a que a empresa é submetida para desempenhar sua atividade empresarial.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2007*

**REGIME DA MO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGOS SETORIAIS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não geram créditos no regime da não cumulatividade, os encargos setoriais a que a empresa é submetida para desempenhar sua atividade empresarial.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA*

*Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2007*

**MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. JUROS DE MORA. SELIC. LEGALIDADE.**

*O percentual da multa de ofício, assim como o índice usado para cálculo dos juros de mora decorrem de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-los.*

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário no qual alega, em síntese, que:

a)

O auto de infração deve ser declarado nulo, pois o agente fiscal deixou de fundamentá-lo adequadamente, omitindo o dispositivo legal supostamente infringido pelo recorrente;

b)

As Cotas da Reserva Global de Reversão (RGR), as Cotas da conta de consumo de combustíveis (CCC), a Taxa de fiscalização de serviços de energia elétrica (TFSEE), a Conta de desenvolvimento energético (CDE) e a Taxa para cobrir os custos do operador nacional do sistema interligado (NOS) são encargos setoriais, representando custos necessários, imprescindíveis e inerentes às atividades operacionais da recorrente. Neste norte, entende que tais custos possuem natureza de insumos vinculados ao fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais, sendo lícito o aproveitamento de créditos relativos ao regime não-cumulativo do PIS e da Cofins;

c)

A aplicação de multa de ofício de 75% sobre o valor do PIS e da COFINS supostamente devidos configura uma situação abusiva e confiscatória, em flagrante desrespeito ao art. 5º, inciso XXII, e ao art. 150, IV, ambos da Constituição Federal de 1988, na medida em que acaba por expropriar o contribuinte de parcela de seu próprio patrimônio; e

d)

A cobrança de juros sobre a multa de ofício, feita a partir do mês seguinte ao prazo de 30 dias para pagamento do auto de infração ou apresentação de Impugnação, é manifestamente indevida, pela ausência de previsão legal expressa autorizando a referida cobrança.

Termina sua petição recursal, requerendo que reformada a decisão recorrida para cancelar os autos de infração lavrados e desconstituir o crédito tributário neles exigidos e seus consectários legais.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 420/443.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento parcial e passo a apreciar.

### Juros Sobre a Multa de Ofício.

O recorrente alega que a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício é indevida pela ausência de previsão legal expressa que a autorize.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANNATTA

Impresso em 23/01/2014 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO

Ressalto que essa matéria está sendo trazida aos autos nesta fase processual. Na impugnação, momento que inaugura o litígio e delimita as matérias que serão debatidas nas instâncias administrativas, o recorrente não trouxe a baila este ponto. Sobre a taxa Selic, restringiu-se em afirmar que jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que aquele índice não foi criado para fins tributários. Não há uma única menção sobre a impossibilidade de aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, e sim sobre a ilegalidade da taxa Selic como um todo.

Posta assim a questão, me sinto obrigado a não conhecer desta matéria pela falta de interesse recursal.

### Nulidade

Segundo reclamação do recorrente, a Autoridade Fiscal ao lavrar os autos de infração deixou de fundamentar adequadamente o dispositivo legal supostamente infringido. Tal equívoco importa na nulidade absoluta dos autos de infração.

Passo a análise dos fatos jurídicos constantes nos autos.

A Autoridade Fiscal proferiu o termo de verificação fiscal de fls. 32/40, onde foram discriminados os fundamentos jurídicos e legais que embasaram os autos de infrações. Nele constam os dispositivos legais não observados pelo sujeito, as glosas efetuadas pelo Fisco, os valores declarados em DCTF e os declarados na DACON. O contribuinte teve ciência deste termo em 31/03/2010.

Ressalto que o recorrente se defendeu de todos os fundamentos jurídicos e legais apresentados no citado termo, o que descharacteriza um eventual cerceamento do direito de defesa.

Por tais razões, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante.

### Adequação ao conceito de insumos dos gastos com encargos setoriais.

A pedra angular do litígio cinge-se na interpretação das Leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no processo nº 16707002127/2005-65 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha razão de decidir, *in verbis*:

*O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo “insumo” utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o “direto” ou se o termo deve abarcar, também, os insumos “indiretos”.*

*Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar*

*créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.*

*De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.*

*Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini , a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.*

*As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito*

*decorrente de mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.*

*Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.*

*Conforme assevera Natanael Martins, levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de ‘outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil’48, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo ‘erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.*

*Nessa linha registra Pallaretti Calcini que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuem para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coaduando com o disposto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.*

*No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:*

*A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessa contribuição. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 200-2 de 21/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANNATTA

Impresso em 23/01/2014 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO

que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

*"Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ai incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Vejamos o dispositivo citado:*

*(...)*

*As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.*

*Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 2

9/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANNATTA

Impresso em 23/01/2014 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO

*Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional”.*

*Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de “insumo” deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:*

*É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de IPI).*

*No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.*

*Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.*

*Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.*

*Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:*

*[...]*

#### *REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*

*Feitas estas colocações, passo a expressar meu posicionamento acerca da matéria.*

*Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo “insumo” consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:*

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

*[...]*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (destaquei)*

*Em que pese a judiciosa motivação apresentada pelo conselheiro relator em seu brilhante voto condutor do arresto precitado, ouso discordar de sua conclusão assinalada na ementa, como segue: “O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ...”*

*Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.*

*O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.*

*Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.*

*Suas matrizes legais são:*

*Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:*

*Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*

*b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

*§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.*

*Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:*

*Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*

*Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.*

*Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 20/05/2012 por NAYRA BASTOS MANNATTA

Impresso em 23/01/2014 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO

*utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.*

*De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:*

*17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)*

*Em conclusão a Solução registra:*

*18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

*Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abranger todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela*

*produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.*

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insuinos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feita essa consideração, retornando aos autos, como dito alhures, foram desconsiderados os créditos decorrentes de despesas com encargos setoriais, em vista de não se serem considerados insumos nos padrões das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Os encargos setoriais não admitidos pela Autoridade Fiscal para fins de crédito da sistemática da não-cumulatividade foram:

- a) As Cotas da Reserva Global de Reversão (RGR);
- b) As Cotas da Conta de Consumo de Combustível (CCC);
- c) A Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE);
- d) A Conta de Desenvolvimento Energético (CDE); e
- e) A Taxa para cobrir os custos do Operador Nacional do Sistema Interligado (ONS).

A ANNEL emitiu a Nota Técnica nº 554/2006 – SFF, que trata da possibilidade de créditos de PIS e da Cofins sobre os encargos Setoriais pelas concessionárias de distribuição de energia. Foram analisados vários encargos setoriais, inclusive os glosados pela Autoridade Fiscal e objeto do presente recurso. Reproduzo as conclusões sobre os encargos que nos interessam:

(...)

#### 111.6. CONTA DE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS — CCC

*29. Disciplinada pelas Leis nºs 5.899/73, 8.631/93 e 9.648/98; pelos Decretos nºs 774/93, 2.003/96 e 2.655/98, trata-se de fundo público constituído mediante contribuições oriundas de todos os agentes que comercializam energia elétrica com consumidores finais; fundo este destinado a cobrir (Subsidiar) os custos da geração de energia elétrica mediante a utilização de combustíveis fósseis (tais como óleo diesel, carvão mineral etc.), apresentando maior relevância (econômica e social) nos Sistemas Isolados. Portanto, trata-se a CCC de recurso da União, sendo que, atualmente, compete às Centrais Elétricas Brasileiras SA. — ELETROBRÁS a gestão do fundo em tela.*

*30. Dessa forma, percebe-se que não há relação de inherência entre os dispêndios realizados a título de CCC (que se caracteriza ou como uma Obrigação de Direito Público ou como*

*uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE) e o serviço público de distribuição de energia elétrica (que poderia se realizar mesmo em face da eventual inexistência da CCC e dos dispêndios a ela relativos), restando hialina sua não caracterização como insumo (bem ou serviço) do serviço público de distribuição e, portanto, evidente a impossibilidade de que sejam reconhecidos ou apurados créditos sobre os dispêndios relativos ao referido encargo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.*

31. *Instituída pelo Decreto nº 41.019/1957, com alterações introduzidas pela Lei nº 5.655/71; Lei nº 8.631/1993; Lei nº 9.648/98 e Lei nº 10.438/2002, a Reserva Global de Reversão — RGR caracteriza-se como reserva ou fundo público constituído mediante contribuições oriundas de todas as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de energia elétrica. O fundo RGR destina-se a prover recursos à União para o pagamento de indenização dos ativos ainda não depreciados nos casos de reversão, encampação, expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica. Atualmente, compete às Centrais Elétricas Brasileiras SA. — ELETROBRÁS a gestão do fundo Reserva Global de Reversão — RGR em tela.*

32. *Dessa forma, percebe-se que não há relação de inherência entre os dispêndios realizados a título de RGR (que se caracteriza ou como uma Obrigaçāo de Direito Público ou como uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE) e o serviço público de distribuição de energia elétrica (que poderia se realizar mesmo em face da eventual inexistência da RGR e dos dispêndios a ela relativos).*

(...)

#### **111.10. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA - TFSEE**

37. *A Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica - TFSEE, criada pela Lei nº 9.427/96, que instituiu a agência Nacional de Energia Elétrica — ANEEL, é tributo (taxa - CF, art. 145, II c/c CTN, art. 77) pago por todos os agentes do setor elétrico (inclusive as concessionárias de distribuição) e tem por finalidade custear as despesas da Agência em suas funções de regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica. A referida obrigação é calculada com base no percentual de 0,5% do valor do benefício econômico auferido pelo concessionário, permissionário ou autorizado, definido pelo Decreto nº 2.410/1998, sendo fixada anualmente e cobrada em duodécimos.*

38. *Dessa forma, percebe-se que não há relação de inherência entre os dispêndios realizados a título de TFSEE (que se caracteriza como um tributo, na espécie taxa) e o serviço público de distribuição de energia elétrica (que poderia se realizar mesmo em face da eventual inexistência da TFSEE e dos dispêndios a ela relativos), restando hialina sua não caracterização como insumo (bem ou serviço) do serviço em tela*

e, portanto, evidente a impossibilidade de que sejam reconhecidos ou apurados créditos sobre os dispêndios relativos ao referido encargo, nos termos do art. 3º, II, da Lei no 10.833/2003.

(...)

#### 111.14. CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO — CDE

50. Conquanto não mencionado no citado Ofício no 117/2005-DR/ANEEL encaminhado Secretaria da Receita Federal — SRF, cabe apresentar entendimento quanto possibilidade (ou não) da apuração de créditos sobre os dispêndios relativos à Conta de Desenvolvimento Energético — CDE.

51. A Conta de Desenvolvimento Energético — CDE, criada pela Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, caracteriza-se como reserva ou fundo público constituído mediante recursos provenientes dos pagamentos anuais realizados a título de uso de bem público, das multas aplicadas pela ANEEL a concessionários, permissionários e autorizados e, a partir de 2003, das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, mediante encargo tarifário, a ser incluído a partir da data de publicação desta Lei nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição (art. 13, § 1º da Lei nº 10.438/2002 na redação dada pela Lei nº 10.848/2004). A CDE tem por objetivo o desenvolvimento energético dos Estados e a competitividade da energia produzida a partir de fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas, biomassa, gás natural e carvão mineral nacional, nas áreas atendidas pelos sistemas interligados, promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional e garantir recursos para atendimento à subvenção econômica destinada à modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda (art. 13 da Lei nº 10.438/2002 na redação dada pela Lei nº 10.762/2003).

52. Dessa forma, percebe-se que não há relação de inherência entre os dispêndios realizados a título de CDE (que se caracteriza ou como uma Obrigação de Direito Público ou como uma Contribuição de Intervenção no Domínio econômico — ODE) e o serviço público de distribuição de energia elétrica (que poderia se realizar mesmo em face de eventual inexistência da COE e dos dispêndios a ela relativos), restando hialina sua não Caracterização como insumo (bem ou serviço) do serviço de distribuição e, portanto, evidente a impossibilidade de que sejam reconhecidos ou apurados créditos sobre os dispêndios relativos ao referido encargo, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

A Taxa para cobrir os custos do Operador Nacional do Sistema Interligado (ONS) não foi objeto da nota técnica. Contudo, entendo que a conclusão sobre a possibilidade

de creditamento é idêntica a proferida para a Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica (TFSEE).

Por fim aduzo parte do Parecer nº 037/2010/ANEEL sobre o assunto.

*(...)16. De outro lado, e em sentido diverso, a natureza jurídica dos encargos setoriais e da taxa de fiscalização impõe que as distribuidoras de energia elétrica atuem, em relação a eles, como meros agentes arrecadadores. Isso porque encargos setoriais e taxa de fiscalização não são nada mais que obrigações instituídas por lei.(...)"*

*A cobrança dos encargos setoriais é compulsória e independe de qualquer contraprestação da concessionária, que nestes casos atua como mera agente arrecadadora, conforme reconhecido pela própria ANEEL no processo de nº 48500.006111/2007-08 de Relatoria do Sr. Diretor José Guilherme Silva:*

*"Tendo em vista que os encargos setoriais não se vinculam diretamente a prestação do serviço público de energia elétrica e, além disso, revestem-se de caráter eminentemente arrecadatório, trago a este colegiado proposta de termo aditivo aos contratos de concessão de distribuição com vistas a assegurar a neutralidade da arrecadação dos encargos setoriais nos processos de reajuste tarifários conduzidos pela Agência."*

Por derradeiro, é sobremodo importante assinalar que a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (Abradee), entidade representativa de categoria econômica de âmbito nacional, protocolizou consulta em nome de suas associadas, para verificar as hipóteses de descontos de créditos no regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelas concessionárias de serviços públicos de **distribuição** de energia elétrica, pelas concessionárias de serviços públicos de geração de energia elétrica (ou na qualidade de delegatárias do uso do bem público em regime de produção independente) e pelas concessionárias de serviço público de transmissão de energia elétrica.

Segue a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 09 de setembro de 2008, *in verbis*:

*I – Geram direito da apuração e desconto de crédito não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, para as concessionárias distribuidoras de energia elétrica, dentre os custos objeto da consulta:*

*a) o encargo de uso do Sistema de Transmissão (TUST), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;*

*b) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;*

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

- CÓPIA*
- d) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS);
  - e) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado;
  - f) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004.

*II – É vedado o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não-cumulativa, por não se enquadrar ao conceito de insumo:*

- a) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);
- b) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);
- c) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE).

*Não produz efeitos a parte da consulta relativa às concessionárias de geração (ainda que na qualidade de delegatórias do uso do bem público em regime de produção independente) e de transmissão de energia elétrica, por faltar à Consulente legitimidade para consultar em nome dessas pessoas jurídicas.*

A recorrente tem por objeto social a prestação de serviços públicos de **distribuição** e comercialização de energia elétrica, nos termos de seu estatuto social, fls. 383. Portanto, a consulta feita pela Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica vincula a recorrente, de forma que a **quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC)**, a **quota da Reserva Global de Reversão (RGR)** e os gastos a serem destinados à **Conta de Desenvolvimento Energético (CDE)** não dão direito a crédito nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 27/2008.

Diante de todos os fatos jurídicos apresentados nos autos, entendo que os gastos com os encargos setoriais discutidos neste processo não se subsumem a condição de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins no regime não-cumulativo.

#### **Inaplicabilidade da multa de ofício de 75%.**

Entende o recorrente que a multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo supostamente devido configura uma situação abusiva e confiscatória, contrariando o princípio da proporcionalidade. Neste norte, pretende ter a aplicação da multa cancelada.

Em relação à multa de lançamento de ofício, aplicada sobre o valor de contribuição, cuja falta de recolhimento se apurou, verifica-se, que, ao contrário do alegado, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto, não se podendo reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Desta maneira, não se poderá fugir do que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicando-se, o disposto no inciso I deste artigo, sobre a infração apurada em procedimento de ofício, dando causa à multa objeto de impugnação da peticionaria.

Esclareça-se também, que a multa encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não podendo ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma. Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei. Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais – sob o argumento de suposta ofensa à capacidade contributiva ou por ocorrência de confisco – somente pode ser reconhecido pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

Noutro giro, não se pode olvidar que esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, com a aprovação do enunciado de súmula CARF nº 02, publicada no DOU de 22/12/2009, in verbis:

*Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Desse modo e não cabendo à autoridade administrativa de julgamento acatar a alegação de que o percentual de multa é confiscatório, não podendo reduzi-lo e nem alterá-lo sem que haja expressa previsão legal, é de se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, sobre os valores de Cofins e PIS.

*Ex positis*, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012

Gilson Macedo Rosenburg Filho

CÓPIA