



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.720327/2017-91
ACÓRDÃO	9303-016.911 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial do Contribuinte, para, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento, e indicou a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo ao amparo do art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela **Portaria MF nº 1.634, de 22 de dezembro de 2023**, em face do Acórdão nº 3301-013.516, de 24 de outubro de 2023, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. A prova reveste o crédito de liquidez e certeza; ausentes estes requisitos, cabe o indeferimento do pedido de ressarcimento e não reconhecimento do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou entendimento de que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos. Assim, os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se submetem à incidência das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens de apresentação e de transporte são insumos à produção, nos termos do Resp nº 1.221.170/PR e das leis de regência das contribuições, por se enquadrarem nos requisitos da essencialidade ou relevância na produção e comercialização de produtos alimentícios. As embalagens inserem-se no contexto da manutenção da integralidade do produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. CONDIÇÕES.

A legislação permite o desconto de crédito da energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não sendo aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros e multa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SOLUÇÕES DE LIMPEZA.

Materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

Constou do dispositivo da decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas de (1) materiais de embalagens para apresentação, e (2) soluções de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI). Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.513, de 24 de outubro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10940.900381/2017-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

O Contribuinte suscitou divergência em relação às seguintes matérias:

- Crédito sobre aquisições de bens destinados a revenda a fornecedores cooperados - Paradigma nº 9303-014.373;
- Crédito sobre aquisições de bens sujeitos à alíquota zero destinados a revenda - Paradigma nº 9303-009.736;
- Crédito sobre o frete na operação de venda – Despesas de armazenagem de mercadoria - Paradigma nº 1201-003.946; e
- Crédito sobre as despesas com demanda contratada de energia elétrica - Paradigma nº 3401-010.649.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1402-s deu seguimento ao recurso apenas para a matéria relacionada aos créditos de PIS/COFINS, despesas com energia elétrica demanda contratada, tendo como paradigma os acórdão nº 3401-010.649.

Para essa matéria, o Contribuinte defende, em síntese, que, nos termos dos incisos III e IX, do art. 3º das Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Proposto o Agravo, o Despacho negou seguimento às demais matérias.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

A decisão recorrida interpretou o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e concluiu pela negativa do creditamento sobre a energia elétrica contratada e sobre o valor total da fatura de energia elétrica:

Dessa forma, não devem gerar direito ao crédito os valores pagos a título de iluminação pública, demanda contratada, multas por atraso no pagamento, mesmo que cobrados na fatura, tendo em vista não se referirem ao custo da energia elétrica efetivamente consumida.

Por sua vez, o paradigma nº 3401-010.649 afastou a glosa dos créditos tomados sobre a demanda contratada de energia elétrica, por entender que se trata de dispêndio inerente ao consumo de energia elétrica:

A demanda contratada é conceituada como a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”³, nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401, de 9 de setembro de 2010.

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

Constata-se, portanto, que o dispêndio com a demanda contratada não se refere a uma opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, tendo também caráter social, uma vez que o sistema elétrico se encontra concebido de forma a atender satisfatoriamente a toda a sociedade. Nesse sentido, em relação às faturas de energia elétrica, afasta-se a glosa do crédito decorrente da demanda contratada.

Diante disso, entendo como configurada a divergência jurisprudencial. Logo, conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

MÉRITO

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

Lei nº 10.637, de 2002

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

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

Lei nº 10.833, de 2003

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

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

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

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

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

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

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Pela presente Declaração, manifestou as razões de meu posicionamento divergente.

A matéria em debate cinge-se à sistemática de apuração de créditos de PIS e COFINS calculados sobre dispêndios com energia elétrica, no regime não cumulativo.

Entendo que a questão deve ser examinada sob a ótica do inciso II (insumo) dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, posto que o inciso III, ao tratar especificamente de energia elétrica, não seria aplicável.

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

STJ: Súmula 391:

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

STF Tema 176

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

Contudo, é também o próprio STF que, no julgamento do Tema 176, **assinalou que a “demanda contratada” consiste num negócio jurídico firmado entre as partes:**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR COBRADO A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA OU DE POTÊNCIA.

1. Tese jurídica atribuída ao Tema 176 da sistemática da repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.

2. À luz do atual ordenamento jurídico, constata-se que não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica.

3. Não se depreende o consumo de energia elétrica somente pela disponibilização de demanda de potência ativa. Na espécie, há clara distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do ICMS.

4. Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada.

5. Tese: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.

6. Recurso extraordinário a que nega provimento.

(RE 593824, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27-04-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-123 DIVULG 18-05-2020 PUBLIC 19-05-2020)

Ou seja, **o contrato de “demanda contratada” nada mais é do que um “serviço” contratado pelo consumidor junto ao seu fornecedor** que visa garantir o adequado fornecimento da energia elétrica necessária para o exercício de suas atividades.

É o que ressaltai claro também da Resolução Normativa nº 1.000/2021 (REN 1.000/2021) expedida pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica:

Art. 1º Esta Resolução Normativa estabelece as Regras de Prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica, nas quais estão dispostos os direitos e deveres do consumidor e demais usuários do serviço.

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

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

Logo, dentro do conceito de insumo firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no tema 779, “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

In casu, a Recorrente, empresa industrial, tem por imprescindível – essencial e relevante - a contratação, junto à sua fornecedora de energia elétrica, de um ajuste que lhe garanta determinada “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts)”.

Desse modo, acolho o pleito recursal nesse aspecto.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário