



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.900811/2020-06
ACÓRDÃO	9303-016.917 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para a COFINS não cumulativa, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

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 em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às matérias “crédito de PIS/COFINS - fretes na aquisição de insumos desonerados” e “créditos de PIS/COFINS, despesas com energia elétrica demanda contratada”, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para aplicar a Súmula CARF n. 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição, e restabelecer as glosas de energia elétrica demanda contratada, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial em menor

extensão, apenas para a aplicação da Súmula CARF n. 188, e indicou a intenção de apresentar declaração de voto. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou o conhecimento do tema “créditos de PIS/COFINS, despesas com energia elétrica demanda contratada” pelas conclusões.

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 Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em face do **Acórdão nº 3201-011.349**, de 20/12/2023, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. RECEITA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerce atividade de cooperativa a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

TRANSPORTE PRÓPRIO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE. VEDAÇÃO

A legislação prevê a possibilidade de crédito apenas em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Assim como, a mera indicação de “situação geograficamente espalhada” não é suficiente para aferir o preenchimento das condições e requisitos afetos ao direito à apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. VALORES INDISTINTAMENTE COBRADOS DE UNIDADES CONSUMIDORAS DA ALTA TENSÃO SEGUNDO NORMAS EMITIDAS PELA AGÊNCIA NACIONAL.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os gastos com demanda contratada e custo de disponibilização do sistema, desde que efetivamente suportados, considerando sua relevância e essencialidade ao processo produtivo.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de resarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

Constou do dispositivo da decisão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, (i) para reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição de serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), vencidos os conselheiros Ricardo

Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento, e (ii) para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação às despesas com energia elétrica referentes à demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

A Fazenda Nacional suscitou divergência em relação a duas matérias:

(i) Crédito de PIS/COFINS. Fretes na Aquisição de Insumos Desonerados, indicando como paradigmas os acórdãos nº 9303-005.154 e 9303-009.754.

Sustenta, em síntese, que não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS.

(ii) Créditos de PIS/COFINS. Despesas com Energia Elétrica. Demanda Contratada e Custos de Disponibilização do Sistema, indicando como paradigmas os acórdãos nº 9303-014.076 e 3301-009.459.

Aduz 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.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 667-s deu seguimento ao recurso.

O Contribuinte, em contrarrazões, requer o não conhecimento do Recurso da Fazenda em razão da Súmula CARF nº 188. E, no mérito, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

(i) Crédito de PIS/COFINS. Fretes na Aquisição de Insumos Desonerados

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto ao crédito de PIS/COFINS sobre os fretes na aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à suspensão.

Isso porque o acórdão recorrido deu provimento ao apelo do Contribuinte, nesses termos:

(...) os fretes objeto da glosa tratada neste tópico são relacionados ao transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, como os fertilizantes, e a produtos com suspensão/não incidência, como é caso do leite.

Tratando-se de discussão bastante conhecida, as glosas foram impostas e mantidas sob o fundamento de que as aquisições mencionadas não geravam direito ao crédito e, por consequência, os fretes também não poderiam gerar.

(...)

A meu ver, contudo, não é possível anular o direito ao crédito sobre custos decorrentes de contratação de serviços prestados por pessoa jurídica atrelada à sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, pelo entendimento de que somente pode haver o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação (aquisições de bens e produtos) antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

A divergência jurisprudencial está comprovada, porquanto a decisão recorrida considerou que os gastos com fretes no transporte de insumos não tributados ou com tributação suspensa geram direito ao crédito, por sua vez os paradigmas entenderam que tais dispêndios não dão direito a crédito de PIS/COFINS, como se observa pelo simples cotejo entre as ementas:

Decisão recorrida	Paradigma nº 9303-005.154	Paradigma nº 9303-009.754
<p>FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE</p> <p>Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.</p>	<p>PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.</p> <p>Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.</p>	<p>CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.</p> <p>O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.</p>

Dispõe o art. 118, §3º, do RICARF, que não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada, posteriormente, à data da interposição do recurso.

Em relação à matéria objeto da divergência, houve a edição da Súmula CARF nº 188 após a interposição do Recurso Especial da PGFN:

Súmula CARF nº 188 - Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 - vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Entretanto, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido. Explico.

A Súmula CARF nº 188 impõe duas condições para a tomada de crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS, que são: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

No caso, essas condições prescritas pela Súmula nº 188 não são verificáveis de forma conclusiva e imediata.

Por isso, esta Turma já decidiu pelo cabimento do conhecimento do apelo recursal quando não comprovados de plano nos autos as condicionantes da Súmula CARF nº 188:

Acórdão nº 9303-016.005, j. 12 de setembro de 2024, Redator designado Rosaldo Trevisan

(...) Assim, não se pode afirmar com convicção que o recurso fazendário contraria a Súmula, porque não se tem certeza de que, no caso em análise, os referidos fretes teriam sido registrados de forma autônoma e teriam sido efetivamente tributados, cabendo essa verificação à unidade preparadora, que deve contar com a colaboração do próprio contribuinte para elucidar a questão. Entendo, portanto, que deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(ii) Créditos de PIS/COFINS. Despesas com Energia Elétrica. Demanda Contratada e Custos de Disponibilização do Sistema

Para esta matéria, observe-se o cotejo entre as ementas:

Decisão recorrida	Paradigma nº 9303-014.076	Paradigma nº 3301-009.459
CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. VALORES INDISTINTAMENTE COBRADOS DE UNIDADES CONSUMIDORAS DA ALTA TENSÃO SEGUNDO NORMAS EMITIDAS PELA AGÊNCIA NACIONAL. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os gastos com demanda contratada e custo de	CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA. Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos	NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

disponibilização do sistema, desde que efetivamente suportados, considerando sua relevância e essencialidade ao processo produtivo.	estabelecimentos da pessoa jurídica.	Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.
---	--------------------------------------	---

O acórdão recorrido reconheceu o aproveitamento do crédito, como insumo, nesses termos:

Neste ponto, a glosa se refere a valores de “contribuição para iluminação pública”, “demanda contratada” e “custo de disponibilização do sistema”, que segundo a DRJ não poderiam ser objeto de creditamento, sendo possível reconhecer apenas o direito ao crédito referente a energia elétrica consumida, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002, e o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003:

(...)

A disponibilização de potência mínima, portanto, configura imposição da ANEEL no tocante à quantidade de potência que a distribuidora deve assegurar, tendo como parâmetro o perfil de consumo, cuja contratação depende, intrínseca e fundamentalmente, o processo produtivo da Recorrente, ou seja, a demanda contratada, não apenas integra, como constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, impassível de subtração, atendendo aos critérios da relevância e essencialidade.

Ainda que o referido voto tenha se limitado à análise do crédito relativo à demanda contratada, entendo que a mesma lógica de enquadramento como insumo aplica-se ao custo efetivamente suportado pela Recorrente no tocante à disponibilização do sistema, haja visto que quanto maior a demanda de potência do consumidor, maior o investimento necessário para a disponibilização da energia, mantendo-se o adequado dimensionamento de redes, transformadores, por exemplo.

O voto vencido do paradigma nº 9303-014.076 consignou que esses dispêndios também são insumos. Entretanto, o voto vencedor registrou que as hipóteses de creditamento são taxativas e que 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, cabendo o crédito nesses incisos da energia consumida.

No mesmo sentido, o paradigma nº 3301-009.459:

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

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

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

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

Todavia, os paradigmas só trataram de demanda contratada e não de custo de disponibilização do sistema.

Por isso, entendo pela comprovação da divergência apenas em relação à demanda contratada, por isso conheço em parte o Recurso Especial nesta matéria.

MÉRITO

(i) Crédito de PIS/COFINS. Fretes na Aquisição de Insumos Desonerados

No mérito, cabe a aplicação da Súmula CARF nº 188, em seus exatos termos, sendo necessária a comprovação do registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição, para que seja tomado o crédito sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS. Essa verificação é da alçada da unidade da RFB preparadora, de acordo com a demonstração a ser realizada pelo Contribuinte.

Logo, as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo devem ser estabelecidas, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

(ii) Créditos de PIS/COFINS. Despesas com Energia Elétrica. Demanda Contratada

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 N° 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 resarcimento 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, consequentemente, 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 em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às matérias “crédito de PIS/COFINS, fretes na aquisição de insumos desonerados” e “créditos de PIS/COFINS, despesas com energia elétrica demanda contratada”, e, no mérito, dar provimento parcial para aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição e restabelecer as glosas de energia elétrica demanda contratada.

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 INTERESTADUAL E 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 ressalta 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