



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.900009/2012-55
ACÓRDÃO	9303-016.935 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	25 DE SETEMBRO DE 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	BRASKEM S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, somente geram direito a créditos, no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, as despesas com energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo conhecimento parcial, restrito a fretes de produtos acabados, e indicou a intenção de apresentar declaração de voto. No mérito, deu-se provimento ao recurso, por unanimidade de votos. A Conselheira Semíramis de Oliveira Duro não votou em relação ao conhecimento, por já ter sido coletado o voto da Conselheira Cynthia Elena Campos, em 26/08/2025.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3301-011.757, de 16/12/2021.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional suscitou divergência quanto às seguintes matérias:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Quanto às embalagens para transporte (pallets, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas, colas, etc.), e serviços correlatos	Acórdão nº 9303-007.111 Acórdão nº 3401-007.091
2.	Quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos e para armazenagem	Acórdão nº 3401-007.245 Acórdão nº 3401-007.091
3.	Quanto às despesas com transmissão de energia elétrica	Acórdão nº 3401-007.091

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para a rediscussão **apenas da segunda e terceira matérias.**

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese: (i) em preliminar, que o recurso não deve ser conhecido, tendo em vista que os paradigmas apresentados trariam entendimento já superado pelo CARF; (ii) no mérito, que o recurso especial de ser improvido.

VOTO

Conselheiro Vinicius Guimarães – Relator

Do conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido, conforme os fundamentos expostos no despacho de admissibilidade.

Do mérito

No mérito, a controvérsia se restringe às seguintes matérias:

- (i) Créditos, no âmbito das contribuições sociais não cumulativas, sobre as despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e para armazenagem;
- (ii) Créditos, no âmbito das contribuições sociais não cumulativas, sobre as despesas com transmissão de energia elétrica.

Passo à análise de cada matéria.

Quanto aos fretes entre estabelecimentos e para armazenagem, no voto condutor da decisão recorrida, depreendem-se os seguintes fundamentos para a reversão da glosa (destaquei as partes pertinentes):

9.1 Dos fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente

9.2 Fretes nas vendas

Afirma a Recorrente que as mercadorias transferidas para os centros distribuidores ou remetidas para armazenagem têm sempre por destino a sua posterior comercialização, seja no mercado interno, seja para o exterior. Ou seja, tais transferências ou remessas para armazenagem precederiam futuras remessas para clientes adquirentes, se integrando à própria operação de venda, não se configurando assim em operações isoladas, mas sim etapas do percurso que os produtos percorrerão até seus destinatários finais. Seriam, assim, despesas essenciais para que se operacionalize e se aperfeiçoe a venda das mercadorias produzidas.

Com base no acima exposto, entendo ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. A mesma solução serve a glosa dos fretes para vendas para empresas ligadas à Recorrente. Conforme demonstrado nas impugnações e documentos trazidos com as mesmas, tratam-se de empresas que, embora mantenham vínculo societário, são independentes juridicamente. Os documentos (notas fiscais e conhecimento de transporte) demonstram a realização de operações de venda e não transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Desta feita, tratando-se de frete de venda a terceiros, entendo que a glosa deve ser revertida e garantido à Recorrente o direito ao crédito.

A questão relativa aos créditos sobre as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte está absolutamente resolvida na esfera administrativa, tendo a Súmula CARF nº 217 afastado a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Assim, é de se dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à presente matéria.

Com relação aos gastos com transmissão de energia, a decisão recorrida assim se manifestou:

8. Glosa das despesas com transmissão de energia elétrica

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

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

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

Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação.

Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III (“energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas. De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa. Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

Colaciono ainda entendimento constante do Relatório Fiscal:

Quanto aos dispêndios de Serviços de Transmissão de Energia Elétrica, conforme indica a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica–ANEEL n- 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição–TUSD , respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9- da Lei n-9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição

Entendo que a decisão recorrida deve ser revertida. Nesse ponto, cito o Acórdão nº 3401-007.091, de 19/11/2019, tendo como recorrente a mesma empresa aqui recorrida, cujos fundamentos a seguir transcritos adoto como razões de decidir no presente voto:

XXXXVI – DAS DESPESAS COM REDES DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Afirma o recorrente que os argumentos utilizados para fundamentar a decisão de piso não merecem prosperar, (i) seja porque estão baseadas em premissas inteiramente equivocadas, (ii) seja porque não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela Recorrente no desempenho de sua atividade econômica, haja vista que o pagamento das referidas despesas com Uso E TRANSMISSÃO DE REDE é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurando-se, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal.

Sustenta que, para viabilizar a utilização das redes de distribuição e transmissão no ambiente de contratação livre, adicionalmente ao contrato de compra e venda de energia, os consumidores são obrigados a firmar Contratos de Uso do Sistema de Transmissão — CUST ou Contratos de Uso de Distribuição — CUSD com o Operador Nacional do Sistema Elétrico — ONS ou com os concessionários e permissionários do serviço público de distribuição. Isto porque, conforme previsão contida no § 6.º do art. 15 da Lei nº 9.074/1995, o efetivo acesso à energia elétrica ficou condicionado ao ressarcimento dos custos respectivos.

Alega, ainda, que as unidades geradoras de energia elétrica das quais adquire as correntes necessárias ao regular desenvolvimento de suas atividades fabris estão localizadas em lugares muitas vezes distantes, é essencial o uso das torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão que compõem o sistema de transmissão para que possa usufruir da energia. Assim, a energia consumida pela Recorrente, à época do período fiscalizado, foi fornecida mediante sistema de transmissão, de modo que, para o aproveitamento e consumo da energia necessária à produção industrial que caracteriza o seu objeto social, a Recorrente estava obrigada a usar a rede de transmissão das concessionárias ou permissionárias.

Apesar de tais tarifas serem cobradas na mesma fatura da energia elétrica, trata-se de despesa de natureza totalmente diversa, não se configurando como aquisição de energia elétrica. Ressalte-se, inclusive, que, na fatura, estas duas despesas constam de duas rubricas distintas.

Tendo em vista que só há previsão legal para o creditamento de energia elétrica, e que as despesas aqui controvertidas não são utilizadas no processo produtivo do recorrente, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.

Assinalo, ademais, que, com relação à possibilidade de creditamento, no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, sobre as despesas com energia elétrica, que este Colegiado tem adotado posição majoritária no sentido de reconhecer o direito creditório apenas sobre a energia efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Nessa linha, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.155, julgado em 18/07/2023, cujos fundamentos do voto vencedor, da lavra da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, transcritos a seguir, adoto como razões suplementares de decidir no presente voto:

Ouso divergir quanto à tomada de crédito de COFINS sobre a 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 artigo 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:

(...)

No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 204, de 15 de dezembro de 2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa contribuição vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência. Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

Por conseguinte, por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

Em suma, nos termos do inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão nº 9303-015.265, julgado em 10/06/2024, da lavra do Conselheiro Alexandre Freitas Costa, no qual restou decidido que apenas a energia efetivamente consumida nos estabelecimentos do contribuinte gera direito creditório no âmbito das contribuições sociais não cumulativas.

Assim, deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à presente matéria.

III - Conclusão

Diante do acima exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

- Ausência de pré-questionamento

O Recurso Especial Fazendário, ao tratar do mérito, apresenta sua irresignação exclusivamente em face do conceito de insumo (inciso II):

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DO CONCEITO DE INSUMOS – NÃO INCLUSÃO DAS EMBALAGENS UTILIZADAS NO TRANSPORTE DE MERCADORIA, E SERVIÇOS CORRELATOS, DOS FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS, ARMAZENAGEM E LOGÍSTICA; E DESPESAS COM TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

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

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

(...)

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

(destaques do próprio Recurso)

Ao tratar especificamente das despesas de custo de transmissão de energia elétrica, reitera os termos do acórdão paradigma:

Por fim, quanto ao direito de aproveitamento de créditos sobre as despesas com uso e transmissão da rede de energia elétrica, não merece respaldo o argumento de que “não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela Requerente no desempenho de sua atividade econômica, haja vista que o pagamento das referidas despesas com Uso e TRANSMISSÃO DE REDE é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica, figurando-se, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal”.

Apesar de tais tarifas serem cobradas na mesma fatura da energia elétrica, tratase de despesa de natureza totalmente diversa, não se configurando como aquisição de energia elétrica. Ressalte-se, inclusive, que, na fatura, estas duas despesas constam de duas rubricas distintas.

Tendo em vista que só há previsão legal para o creditamento de energia elétrica, e que as despesas aqui controvertidas não são utilizadas no processo produtivo da contribuinte, não há que se falar em direito de crédito sobre despesas com transmissão de energia elétrica.

Ou seja, resta evidente que a insurgência da Fazenda Nacional se deu apenas em face do conceito de insumo utilizado pela legislação das contribuições não cumulativas (inciso II do art. 3º), dispositivo esse que não foi objeto de enfrentamento pelo acórdão recorrido.

Ainda que em sede de Recurso Especial a Fazenda Nacional tenha inserido, no pedido final, o inciso III do art. 3º, esta menção isolada, desacompanhada de qualquer fundamentação, não deve ser entendida como suficiente para se entender que o Recurso tenha apontado tal dispositivo como violado.

Da mesma forma, a transcrição da Solução de Consulta nº 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012 não se presta a tal fim, posto que apresentada como reforço às razões recursais, sendo certo que ela examina as despesas de transmissão de energia elétrica com fundamento nos incisos II (o mesmo utilizado pela PGFN), III e também IX (frete), que sequer foi objeto de debate. As razões recursais devem se ater àquilo que textualmente e literalmente trouxe a PGFN: Conceito de insumo e Inciso II, único inciso, inclusive, que foi transcrito no texto.

Ocorre que o Acórdão Recorrido enfrentou a matéria sob a ótica do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A PGFN, em seu Recurso, transcreveu o trecho do acórdão recorrido “a fim de que não reste dúvidas acerca da tese firmada” (fl. 3.874), em cuja leitura resta claro o fundamento utilizado, qual seja, o inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

8. Glosa das despesas com transmissão de energia elétrica

Segundo depreendemos da análise do processo em discussão a autoridade fiscal entende não haver direito ao crédito das contribuições relativo às despesas com o uso e transmissão de rede de energia elétrica, **despesas incluídas nos gastos com energia elétrica**. Ao contrário da fiscalização, **interpreto que também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica devem ser reconhecidos os créditos**.

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito. **Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização**. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação.

Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III (“energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas. De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de

Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica

– Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa. Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

(g.n.)

Portanto, eventual violação ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º) arguido pela Procuradoria da Fazenda Nacional não foi enfrentado pelo acórdão recorrido quando examinou a natureza das despesas com custo de transmissão de energia elétrica, **carecendo, portanto, do necessário prequestionamento da matéria.**

- Diversidade de fundamento legal

Como já demonstrado, o Recurso Especial da Fazenda Nacional apresenta o tópico “II.3 – DIVERGÊNCIA QUANTO ÀS DESPESAS COM TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA”.

Pelo trecho do voto transcrito no próprio Recurso Fazendário, não resta dúvida de que o Acórdão Recorrido examinou a possibilidade de apropriação de crédito dos custos com transmissão de energia elétrica com fundamento no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, sendo este, portanto, o dispositivo legal objeto examinado:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)
Produção de efeitos

(...)

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)

Ocorre que o acórdão Paradigma nº 3401-007.091 não enfrentou a questão relativa ao crédito sobre despesas com a transmissão de energia elétrica com fundamento no inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, mas, sim, com fundamento exclusivamente no inciso II do mesmo dispositivo.

A própria ementa do julgado paradigma, aqui novamente extraída do Recurso Especial, sinaliza o exame da legislação do das contribuições não cumulativas em face do conceito de insumo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, deve ser verificado à luz dos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.

O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em Pedidos de Compensação/Ressarcimento específicos para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei nº 9.430/96 confere à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

No trecho do voto, também transcrito no Recurso Especial:

XXXXVI – DAS DESPESAS COM REDES DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Afirma o recorrente que os argumentos utilizados para fundamentar a decisão de piso não merecem prosperar, (i) seja porque estão baseadas em premissas inteiramente equivocadas, (ii) seja porque não se pode negar o creditamento sobre tais despesas, suportadas pela Recorrente no desempenho de sua atividade econômica, **haja vista que o pagamento das referidas despesas com Uso E TRANSMISSÃO DE REDE é condição essencial ao efetivo consumo de energia elétrica**, figurando-se, ambos, como gastos vinculados, impassíveis de dissociação, para efeitos de creditamento fiscal.

Sustenta que, para viabilizar a utilização das redes de distribuição e transmissão no ambiente de contratação livre, adicionalmente ao contrato de compra e venda de energia, os consumidores são obrigados a firmar Contratos de Uso do Sistema de Transmissão — CUST ou Contratos de Uso de Distribuição — CUSD com o Operador Nacional do Sistema Elétrico — ONS ou com os concessionários e permissionários do serviço público de distribuição.

Isto porque, conforme previsão contida no § 6.º do art. 15 da Lei nº 9.074/1995, o efetivo acesso à energia elétrica ficou condicionado ao ressarcimento dos custos respectivos.

Alega, ainda, que as unidades geradoras de energia elétrica das quais adquire as correntes necessárias ao regular desenvolvimento de suas atividades fabris estão localizadas em lugares muitas vezes distantes, é essencial o uso das torres, cabos,

isoladores, subestações de transmissão que compõem o sistema de transmissão para que possa usufruir da energia. Assim, a energia consumida pela Recorrente, à época do período fiscalizado, foi fornecida mediante sistema de transmissão, de modo que, para o aproveitamento e consumo da energia necessária à produção industrial que caracteriza o seu objeto social, a Recorrente estava obrigada a usar a rede de transmissão das concessionárias ou permissionárias.

Apesar de tais tarifas serem cobradas na mesma fatura da energia elétrica, trata-se de despesa de natureza totalmente diversa, não se configurando como aquisição de energia elétrica. Ressalte-se, inclusive, que, na fatura, estas duas despesas constam de duas rubricas distintas.

Tendo em vista que só há previsão legal para o creditamento de energia elétrica, e que as despesas aqui controvertidas não são utilizadas no processo produtivo do recorrente, voto por negar provimento ao pedido do recorrente

Reforço as conclusões apresentadas nos dois últimos parágrafos do acórdão paradigma:

- O custo de transmissão de energia elétrica tem natureza totalmente diversa da energia elétrica;
- Só há previsão legal para o creditamento de energia elétrica;
- **“as despesas aqui controvertidas não são utilizadas no processo produtivo do recorrente”**

Dado que a obrigatoriedade de utilização no processo produtivo do Recorrente não é um requisito presente no inciso III, anteriormente transcrito, resta evidente que não foi esse o dispositivo legal aplicado pelo acórdão paradigma.

Embora o voto condutor não tenha mencionado qualquer dispositivo legal, resta evidente que analisou a natureza das despesas de transmissão sob a ótica do inciso II (insumo), apreciando, justamente, a sua suposta não utilização no processo produtivo, sendo este, portanto, o fundamento legal utilizado:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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)

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)

Embora ambos os acórdãos tenham analisado despesa de mesma natureza (custo de transmissão de energia elétrica), tais despesas não foram enfrentadas sob a ótica do mesmo dispositivo legal.

Logo, entendo não ser cabível o Recurso Especial, posto que os **dispositivos legais examinados nos acórdãos recorrido e paradigma são distintos.**

- Fundamento autônomo não atacado

Por fim, ainda que pudessem ser superados os tópicos precedentes, também se observa a existência de fundamento autônomo não enfrentado pelo acórdão paradigma.

Ainda que se entenda que o Recurso Especial Fazendário, interposto por violação específica do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (conceito de insumo), possa ser admitido, esta Turma precisaria enfrentar a conclusão do Acórdão recorrido quanto à abrangência do inciso III do mesmo dispositivo legal (energia), o que só seria possível em extrapolação das razões recursais.

Examinar, nesta esfera recursal, se as despesas incorridas com o custo de transmissão de energia elétrica correspondem ao conceito de insumo adotado pela legislação, abordando, exclusivamente, os parâmetros indicados no próprio recurso especial, qual seja, a abrangência do conceito de insumo, tais como (i) a necessidade de vinculação à atividade fim; (ii) critérios de essencialidade ou relevância; e (iii) exclusão dos custos que antecedem ou sucedem o processo produtivo (fl. 3.879/3.884), não seria suficiente para afastar a conclusão obtida pelo acórdão:

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que **todos os gastos com energia elétrica**, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e **depois transmitida e distribuída para consumo** nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito. **Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização.** Penso que **se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação.**

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial Fazendário

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário