



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.720907/2017-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.287 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, devem ser considerados insumos geradores de créditos para as prestações de serviços do Contribuinte, por serem essenciais e relevantes, as seguintes despesas/custos: i) acompanhamento e fiscalização de obras; ii) apoio técnico operacional, exceto o serviço de vigilância; iii) manutenção e operação de sistemas; iv) sistema de subtransmissão; v) fretamento de aeronaves; vi) combustíveis e peças para automóveis; e vii) despesas com combustíveis.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DA ITAIPU BINACIONAL. ISENÇÃO. SOMENTE NA VENDA DIRETA POR ITAIPU. REVENDA DE ENERGIA PELO AGENTE COMERCIALIZADOR DE ENERGIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A isenção da Cofins prevista no art. 14 da Lei 10.925, de 2004, alcança somente as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional.

Incide a Cofins sobre a receita decorrente da venda de energia elétrica pelo agente comercializador de energia, mesmo que gerada pela Itaipu Binacional. Por consequência, as distribuidoras adquirentes dessa energia podem se creditar da contribuição incidente.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.899, de 1973, art. 4º, com redação dada pela Lei nº 14.182, de 2021; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, e § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.925, de 2004, art. 14; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 195, inciso IV e parágrafo único.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, devem ser considerados insumos geradores de créditos para as prestações de serviços do Contribuinte, por serem essenciais e relevantes, as seguintes despesas/custos: i) acompanhamento e fiscalização de obras; ii) apoio técnico operacional, exceto o serviço de vigilância; iii) manutenção e operação de sistemas; iv) sistema de subtransmissão; v) fretamento de aeronaves; vi) combustíveis e peças para automóveis; e vii) despesas com combustíveis.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DA ITAIPU BINACIONAL. ISENÇÃO. SOMENTE NA VENDA DIRETA POR ITAIPU. REVENDA DE ENERGIA PELO AGENTE COMERCIALIZADOR DE ENERGIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A isenção do PIS prevista no art. 14 da Lei 10.925, de 2004, alcança somente as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional.

Incide o PIS sobre a receita decorrente da venda de energia elétrica pelo agente comercializador de energia, mesmo que gerada pela Itaipu Binacional. Por consequência, as distribuidoras adquirentes dessa energia podem se creditar da contribuição incidente.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.899, de 1973, art. 4º, com redação dada pela Lei nº 14.182, de 2021; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, e § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.925, de 2004, art. 14; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 195, inciso IV e parágrafo único.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas cujo direito ao crédito das contribuições foi reconhecido pela Fiscalização na diligência, com a aplicação de critério de rateio entre a receita de prestação de serviços e receita bruta, quando utilizados em ambas as atividades (prestação de serviços e revenda) sobre os seguintes itens: **(i)** acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; **(ii)** apoio técnico operacional (item B 3 do TVF), aplicadas na prestação de serviços, exceto o serviço de vigilância prestado pela empresa Pluriserv Serviços Técnicos LTDA; **(iii)** manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; **(iv)** sistema de subtransmissão (item B7 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; **(v)** fretamento de aeronaves (item B10 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; **(vi)** combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; e **(vii)** despesas com combustíveis (item B9 do TVF), aplicadas na prestação de serviços. Bem como, deve ser revertida a glosa de créditos calculados

sobre as aquisições de energia elétrica oriundas de Itaipu Binacional realizadas por meio do agente comercializador (Eletrobrás).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwachow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de impugnação, fls. 985/999, formalizada com o propósito de reverter os efeitos jurídicos decorrentes de créditos tributários constituídos por meio de autos de infração, fls. 924/938, nos valores abaixo especificados (valorados até junho/2017):

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	R\$ 197.726.125,65
Contribuição para o PIS/Pasep	R\$ 42.927.382,45
Total do crédito tributário constituído	R\$ 240.653.508,10

As infrações consideradas pela autoridade lançadora, relacionadas ao período compreendido entre 01/01/2013 e 31/12/2013, foram a insuficiência nos recolhimentos para o PIS/Pasep e para a COFINS, o que se deu em razão de diversas glosas de créditos apropriados na sistemática não-cumulativa pela pessoa jurídica, tudo conforme evidenciado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 939/969, a seguir sinteticamente apresentado.

Inicialmente, o representante fazendário discorreu, de maneira cronológica, a forma como a fiscalização se desenvolveu, desde a notificação do Termo de Início de Fiscalização, passando pelas intimações subsequentes e pelas respostas do sujeito passivo, até chegar à descrição das infrações tidas por praticadas, o que requereu uma preliminar análise das despesas e dos custos considerados com aptidão na geração de créditos, em vista das atividades operacionais desenvolvidas e das receitas a elas correspondentes.

A conclusão que chegou foi de que o contribuinte possui uma atividade mista de revenda de produtos e de prestação de serviços, o que se dá da seguinte maneira:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO:

• **Distribuição Linhas Redes e Subestações- Outras Receitas Prefeitura:** São Serviços que Expandem e Realizam manutenção da Iluminação Pública quando solicitados pelas Prefeituras;

• **Distribuição Linhas Redes e Subestações- Outras Receitas - Prestação de Serviço Terceiros:** Essas receitas tem natureza de Prestação de Serviço (Obrigação de Fazer), pois tratam-se de Serviço de Eficiência Energética, Serviço de Liberação de Pulso de Medição, Execução de obras na rede de distribuição de energia elétrica, serviços de manutenção em Redes, Fornecimento de Lista Demandas e Leitura Remota;

- **Outras Receitas - Diversas Receitas - Novos Negócios:** Receita referente a análises de viabilidade (projeto) de solicitação de alteração ou ajuste na rede de distribuição, realizado mediante solicitação do cliente. Análise de Projeto de Instalação de Redes;
- **Comercialização - Outras Receitas Vendas - Serviço Taxado:** Serviços regulados, realizados mediante solicitação do cliente, como religação emergencial. Trata-se de Serviços regulados, realizados mediante a solicitação do cliente. Ex: Religação Emergencial, Vistoria Unidade Consumidora, etc.
- **Atividade não Vinculada a Concessão - Seguro-Conta Energia Elétrica:** Serviços de Arrecadação de valor do Seguro de terceiro, efetuado através da conta de Energia. Seguro na fatura de Energia Elétrica.
- **Atividade não Vinculada a Concessão – Cobrança:** Serviços de arrecadação da Contribuição da iluminação pública (COSIP/CIP) exigido pelas municipalidades que às instituíram, com exceção da Prefeitura de SP que atribuiu a responsabilidade tributária a concessionária de energia.

REVENDA DE PRODUTOS:

- Esta se caracteriza como a Receita Principal do contribuinte que é a Revenda de Energia Elétrica OUTRAS RECEITAS:
- **Outras Receitas - Diversas Receitas – Outras:** Refere-se a liquidação dos valores divulgados pela CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), originários do eventual descumprimento das obrigações previstas pelos geradores nos termos dos contratos firmados com os agentes compradores de CCEARs por disponibilidade.
- **Receita de Construção-IFRS:** Conforme CPC 017 Contabilização dos custos de construção na receita ao longo do período de execução da obra.
- **Arrendamento e Aluguéis em função Serviços Concedidos:** Receita referente à cessão e compartilhamento dos postes da rede por empresas de Terceiros (Telefônica, Net).
- **Arrendamento Aluguéis e Empréstimo de Bens:** Receita referente à locação de imóveis Na sequência, reproduziu o inc. II do art. 3º da Lei de nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004, que trata dos créditos relacionados a insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, após o que registrou que:

As leis acima mencionadas vinculam o aproveitamento de créditos à sua **utilização na produção ou fabricação** de produtos destinados à venda ou à **prestação de serviços**, incluindo entre os insumos, os combustíveis. Desta forma, são considerados insumos **somente** os bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no serviço prestado ou na mercadoria fabricada. Excluindo-se, portanto, desse contexto, as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços.

A dedução de crédito calculado na apuração da Cofins e do PIS deve estar expressamente prevista em lei, sendo inadmissível eventual interpretação extensiva de norma tributária que provoque desoneração fiscal.

Desse ponto em diante, passou a relacionar cada um dos itens cujos créditos foram pela autoridade lançadora tidos como apropriados sem suporte legal.

B1) COMBUSTÍVEIS E PEÇAS PARA AUTOMÓVEIS os valores creditados se referem a peças para automóveis e a combustíveis que não são usados ou consumidos diretamente nas prestações de serviços.

B2) ACOMPANHAMENTO E FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO DE OBRAS DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E URBANISMO a atividade de fiscalização não pode ser considerada como insumo; ainda que se admita que a empresa execute obras de expansão na rede de distribuição, a fiscalização não é um serviço consumido diretamente na obra; a obra pode ser executada independentemente da existência ou não de um procedimento de fiscalização.

B3) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO OPERACIONAL despesas de ordem administrativa, gerencial, de auxílio, de segurança patrimonial/vigilância, elaboração de projetos, taxas cobradas por órgãos administrativos, etc, não podendo nenhuma delas ser considerada insumo.

B4) CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS DE LEITURA DE MEDIDORES também se referem a dispêndios de ordem administrativa e/ou cobrança, sem direito ao crédito.

B5) CRÉDITOS SOBRE ENTREGAS DE CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA E IMPRESSÃO DE CONTAS com natureza administrativa e/ou de comunicação/cobrança ao consumidor do valor consumido, não sendo insumos diretos de suas prestações de serviços.

B6) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE SISTEMAS relacionados a serviços de consultoria, de criação de programas de informática, de manutenção em sistemas informatizados, operacionais e de atendimento a clientes, de tecnologia da informação (TI), de telefonia e de gestão orçamentária, assim como de manutenção e suporte no site da pessoa jurídica na internet, são representativos de despesas de natureza administrativa, não podendo serem considerados insumos diretos na prestações dos serviços.

B7) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM SISTEMA DE SUBTRANSMISSÃO referentes a elaboração de estudos, limpeza, mobilização e inspeção, todos de ordem administrativa, sem aptidão para a geração dos créditos.

B8) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM CORTE E RELIGAÇÃO a despeito de necessárias, as despesas com cortes e com religações não possuem permissivo legal a amparar o crédito.

B9) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS combustíveis não são insumos diretos nos serviços prestados pela pessoa jurídica.

B10) CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETAMENTO DE AERONAVES despesas com o fretamento de aeronave, para inspeções por conta da contratante, realizadas com vista a melhorar os sistemas ou para verificar o seu correto funcionamento, não podendo serem consideradas insumos diretos nas prestações de serviços.

B11) CRÉDITOS SOBRE MERCADORIAS PARA REVENDA ADQUIRIDAS COM ISENÇÃO a glosa alcançou energia adquirida da Itaipu Binacional, o que se deu em razão de as receitas auferidas pela vendedora estarem albergadas pela isenção determinada pelo art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004; estabelece o inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004, que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dará direito ao crédito; a negativa ao crédito se aplica inclusive nos casos de isenção quando os bens adquiridos com isenção forem revendidos ou quando os bens adquiridos com isenção forem utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

A tabela a seguir transcrita contempla os totais mensais dos créditos glosados, assim como as repercussões na apuração não-cumulativa das contribuições sociais:

Mês de Apropriação dos Créditos	TOTAL DE BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS GLOSADOS – R\$	TOTAL CRÉDITOS DE PIS GLOSADOS – R\$	TOTAL CRÉDITOS DE COFINS GLOSADOS – R\$
Janeiro/2013	97.119.800,43	1.602.476,71	7.381.104,83
Fevereiro/2013	96.595.610,09	1.593.827,57	7.341.266,37
Março/2013	98.040.888,07	1.617.674,65	7.451.107,49
Abril/2013	99.790.517,29	1.646.543,54	7.584.079,31
Mai/2013	105.447.300,82	1.739.880,46	8.013.994,86
Junho/2013	110.503.795,72	1.823.312,63	8.398.288,47
Julho/2013	113.830.262,50	1.878.199,33	8.651.099,95
Agosto/2013	119.114.324,03	1.965.386,35	9.052.688,63
Setembro/2013	112.690.738,04	1.859.397,18	8.564.496,09
Outubro/2013	107.528.371,02	1.774.218,12	8.172.156,20
Novembro/2013	112.900.319,36	1.862.855,27	8.580.424,27
Dezembro/2013	7.239.426,24	119.450,53	550.196,39

Registre-se, por relevante, que os valores especificados como totais dos créditos glosados correspondem com precisão aos valores lançados em desfavor do contribuinte, relativamente ao PIS/Pasep e à COFINS.

Por meio de consulta ao seu domicílio tributário eletrônico, no dia 27/06/2017 a pessoa jurídica foi notificada dos autos de infração, do Termo de Verificação Fiscal e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fl. 980.

Por meio de petição apresentada em 25/07/2017, também de maneira eletrônica, fl. 982, a interessada requereu a juntada de sua peça contestatória, dos documentos de identificação dos signatários e dos documentos tidos por comprobatórios do direito alegado na impugnação, estando a tempestividade do feito evidenciada em despacho formulado por representante da unidade preparadora, fl. 1.428.

Após discorrer sobre os fatos e sobre as infrações pela autoridade fiscalizadora considerados, a impugnante iniciou sua dissertação apresentando o seu entendimento para o conceito de insumo plasmado pela legislação fiscal.

Aduziu que os dispositivos legais e na linha da jurisprudência administrativa atual, "os valores relacionados a serviços prestados por terceiros e aos bens adquiridos configuram 'insumos' para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS, haja vista sua representatividade para atividade fim desenvolvida, sem os quais o próprio serviço de distribuição de energia elétrica restaria prejudicado".

Tendo em conta a natureza das glosas fiscais, dividiu a impugnação nos seguintes blocos: a) Serviços prestados por terceiros; b) Bens adquiridos para utilização no processo produtivo; e c) Mercadoria para revenda adquirida com isenção.

a) Serviços prestados por terceiros

Conforme verificado no TVF, a fiscalização glosou créditos com relação a serviços prestados por terceiros à reclamante, decorrentes de:

(i) acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF); (ii) apoio técnico operacional (item B3 do TVF); (iii) leitura de medidores (item B4 do TVF); (iv) impressão e entrega de contas de energia elétrica (item B5 do TVF); (v) manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF); (vi) sistema de subtransmissão (item B7 do 1-1/F); (vii) corte e religação de contas de energia elétrica (item B8 do TVF); e (viii) fretamento de aeronaves (item B10 do TVF).

A análise feita pela fiscalização foi demasiadamente superficial, limitando-se a afirmar que referidos serviços não podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos na sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS.

Todos os serviços contratados pela autuada junto a terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão do serviço público de energia firmado com o Poder Público, o que ocorre com o fim de atender de maneira efetiva o regulamento dos serviços de energia elétrica estabelecido pelo Decreto nº 41.019, de

1957 (Doc. 5), as obrigações contidas no Contrato de Concessão nº 162/98 (Doc. 6) e as condições de fornecimento de energia impostas pela ANEEL e constantes da Resolução Normativa nº 414, de 2010 (Doc. 7), cujas disposições devem ser observadas pelas distribuidoras.

Prosseguindo, apresentou um demonstrativo em que coteja cada uma das glosas fiscais neste tópico contraditadas com os dispositivos legais que, a seu ver, demonstram se tratar procedimentos obrigatórios e, por assim ser, legitimam o direito aos créditos que foram negados pela fiscalização.

Com relação ao fretamento de aeronaves (item B10 do TVF), é serviço extremamente necessário à consecução das atividades visto a impugnante se encontrar obrigada a realizar a inspeção das redes de energia elétrica muitas das quais são aéreas e se estendem por quilômetros, de modo que para viabilizar a inspeção das redes de forma eficaz, existe a necessidade de se utilizar a via aérea.

As redes de subtransmissão (item B7 do TVF) representam o conjunto de linhas e subestações que conectam as barras da rede básica ou de geradores às subestações de distribuição, sendo que a ANEEL determina critérios e diretrizes a serem observados pelas distribuidoras de energia para sua manutenção e expansão, de modo que a realização de estudos e inspeções dizem respeito a custos intrínsecos à consecução das atividades operacionais da empresa.

Especificadamente com relação à emissão e entrega de contas de energia elétrica (item B5 do TVF), o procedimento deve estar de acordo com o Convênio ICMS nº 115/03, que dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação de informações dos documentos fiscais para contribuintes fornecedores de energia elétrica (Doc. nº 8).

Todos os serviços contratados perante terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão de energia elétrica firmado com o ente estatal, pelo que configuram insumos para fins de tomada de créditos de PIS/Pasep e da COFINS. Sem tais contratações o próprio serviço de distribuição de energia elétrica estaria prejudicado.

Vide decisões do CARF, cujo entendimento foi adotado pela própria RFB na Solução de Consulta Cosit nº 67, de 2017, em que foi reconhecida a possibilidade de as concessionárias de serviço público apurarem créditos na qualidade de insumos com relação a dispêndios com serviços de manutenção de redes, realização de obras, ligação, religação, leitura de medidores, entre outros, aplicados diretamente na execução dos serviços oferecidos, o que bem demonstra a incorreção do procedimento fiscal (Doc. nº 9).

b) Bens adquiridos para utilização no processo produtivo

Neste item estão contempladas as glosas relacionadas aos créditos decorrentes de bens adquiridos e utilizados na consecução do contrato social da requerente, tais como combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF) e despesas com combustíveis (item B9 do TVF).

Diferentemente do entendimento fiscal, é possível o desconto de créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (art. 3º, inc. II, Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

No caso impugnado, a empresa adquire combustível para abastecimento de seus veículos e máquinas indispensáveis ao processo de produção e de distribuição de

energia elétrica. Sem o combustível, não seria possível manter a atividade em andamento.

Vejam-se decisões do CARF, nesse sentido.

Da mesma forma que o combustível é necessário para a utilização dos veículos e das máquinas, as aquisições de peças para o conserto das máquinas e dos veículos também é imprescindível. Sem tal providência a empresa estaria impedida de exercer regularmente as suas atividades, o que torna patente a necessidade da reversão das glosas aqui debatidas.

c) Mercadorias para revenda adquiridas com isenção

A glosa fiscal atingiu a energia elétrica adquirida da Usina de Itaipu Binacional (ITAIPU) pois, no entender da fiscalização, inexistia o direito ao crédito dado que a receita auferida pela usina, decorrente da operação de venda para a impugnante, seria isenta do PIS/Pasep e da COFINS em vista do disposto pelo art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004, tratando-se de entendimento que não somente viola a própria legislação aplicável à não-cumulatividade mas também contraria frontalmente o entendimento já manifestado pela RFB por meio de Solução de Consulta.

O § 2º, do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, mencionado pela fiscalização no TVF, prevê que não dará direito a crédito o valor "da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados nela contribuição".

Embora o art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004, estabeleça que as receitas decorrentes da venda de energia elétrica por ITAIPU estarão isentas do PIS/Pasep e da COFINS, a receita gerada pela revenda da energia elétrica adquirida da ITAIPU pela impugnante aos seus consumidores finais é tributada no PIS/Pasep e na COFINS, não estando abrangida, a receita da revenda, nas situações de alíquota zero, isenção ou não tributação acima referidas, não se aplicando, portanto, a vedação prevista no § 2º, do artigo 3º das leis que instituíram a não-cumulatividade.

Logo, plenamente legal o desconto de créditos sobre o valor da tarifa de repasse de potência que é pago para a ITAIPU, pessoa jurídica domiciliada no País, na medida em que a energia elétrica gerada por essa potência será revendida/distribuída aos consumidores finais, de forma que as exceções previstas nos artigos 3º, § 2º, das leis acima referidas, não se aplicam ao caso concreto.

Quando há saída tributada, como acontece no presente caso, o direito ao crédito é mantido tanto com relação aos insumos, quanto aos bens adquiridos para revenda.

Cumpra-se registrar que o direito ao crédito no presente caso é reconhecido pela própria RFB por meio de Soluções de Consulta, de modo que o entendimento da fiscalização contraria as orientações do próprio órgão ao qual está subordinada, corroborando ainda mais a ilegalidade da glosa desses créditos.

O que a legislação verdadeiramente não permite é o creditamento quando o bem adquirido é isento de tributação pela parte vendedora (no caso, a ITAIPU) e, adicionalmente, também é sujeito à isenção quando de sua venda em uma etapa posterior.

Contrariamente ao entendido pela fiscalização, inclusive a interpretação literal do dispositivo em questão leva ao entendimento de que só estão vedados os créditos nas hipóteses de saídas posteriores não sujeitas à tributação. Quando há saída tributada, como acontece no presente caso, o direito ao crédito é mantido, tanto com relação aos insumos, quanto aos bens adquiridos para revenda.

O entendimento fiscal implica em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, vez que seria negado crédito das contribuições ao vendedor desses bens em saída tributável. Corroborando este entendimento, a Solução de Consulta SRRF05/Disit nº 28, de 2009, e a Solução de Consulta SRRF03/Disit nº 17, de 2008.

Com relação ao IPI, especificamente, há uma diferença crucial entre a situação analisada pelo Supremo Tribunal Federal, citada pela fiscalização, e o presente caso. Isso porque no IPI não existe legislação a autorizar a manutenção dos créditos nas hipóteses de aquisição de bens com isenção seguida de saída tributada. Por outro lado, no caso do PIS/Pasep e da COFINS há, uma vez que o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente autoriza a manutenção dos créditos nessa hipótese.

d) Não incidência de juros sobre a multa

A aplicação de juros sobre o valor das multas fiscais não é realizada com amparo em lei, mas tão somente no Parecer MF nº 28, de 02/04/1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT.

O art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela RFB.

Justamente por esse motivo, qual seja, a ausência de base legal para atualização das multas fiscais, é que o CARF entende que tais multas não são atualizáveis (Acórdão nº 101-96.607, de 06/03/2008).

A CSRF pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios, seja a taxa Selic, seja o percentual de 1% ao mês, sobre a multa aplicada no âmbito federal (Acórdão nº 202-131.351, de 06/05/2008).

Ao final de tudo, formulou o seguinte pedido:

- (i) os serviços contratados junto à terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão firmado com o Poder Público e, assim, configuram "insumos" para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS, haja vista sua representatividade para a atividade desenvolvida, sem os quais o próprio serviço de distribuição de energia elétrica restaria prejudicado;
- (ii) da mesma forma, os bens adquiridos pela Requerente são utilizados na consecução das suas atividades e imprescindíveis à sua continuidade, de modo que também caracterizam insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS;
- (iii) a energia elétrica da Usina de Itaipu adquirida com isenção é objeto de saída tributada pelo PIS e COFINS por parte da Requerente (via tarifa), não se aplicando nesse caso a vedação prevista no § 2º, do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03; e
- (iv) a exigência dos juros deve ser limitada única e exclusivamente ao valor do principal, excluindo-se tal exigência com relação às multas.

Como elementos de prova, promoveu a juntada dos documentos de fls. 1.019/1.414.

Ato contínuo, a DRJ-FORTALEZA (CE) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013
REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos

serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição (Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição (Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017).

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação acessória, representada pela multa de ofício, pelo simples fato de sua inobservância converte-se em obrigação principal. Como os juros Selic incidem sobre o valor dos tributos devidos (obrigação principal), haverão de incidir, também, sobre a multa exigida no procedimento fiscal (obrigação acessória convertida em obrigação principal, em razão de sua inobservância).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No presente Recurso Voluntário, suscitou apenas questões de mérito, utilizando-se das mesmas argumentações apresentadas na sua impugnação.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 27 de março de 2019, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, entendeu que os autos careciam da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância*. Nesse sentido, determinou que a unidade preparadora realizasse os seguintes procedimentos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos

como insumos no "processo produtivo" da prestação do serviço desenvolvido pela Recorrente, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu "processo produtivo", do qual resulta o produto final destinado a venda ou relativo à execução de serviço prestado a terceiro, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado.

3. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no item acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, e, posteriormente, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para inclusão em pauta de julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O recurso já foi conhecido por ocasião da determinação de realização de diligência.

Como já consignado, a lide trata de autos de infração de PIS e COFINS decorrentes de glosas de créditos descontados indevidamente e em desacordo com os preceitos legais.

A empresa é uma sociedade anônima de capital aberto, tendo como objetivo desenvolver atividades mistas, associadas à prestação de serviços de energia elétrica (art. 2º, b, do Estatuto Social), revenda de bens e outras.

Em suma, os créditos glosados, que foram apontados como indevidamente descontados, referem-se aos seguintes itens, bem sintetizados no Recurso interposto, *verbis*:

A. Serviços prestados por terceiros

16. Conforme mencionado acima, a Recorrente teve créditos glosados com relação a serviços prestados por terceiros, decorrentes de **(i)** acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF); **(ii)** apoio técnico operacional (item B3 do TVF); **(iii)** leitura de medidores (item B4 do TVF); **(iv)** impressão e entrega de contas de energia elétrica (item B5 do TVF); **(v)** manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF); **(vi)** sistema de subtransmissão (item B7 do TVF); **(vii)** corte e religação de contas de energia elétrica (item B8 do TVF); e **(viii)** fretamento de aeronaves (item B10 do TVF).

B. Bens adquiridos para utilização no processo produtivo

37. Além de serviços prestados por terceiros mencionados acima, o Acórdão recorrido também manteve a glosa de créditos com relação a **(i)** combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF); e **(ii)** despesas com combustíveis (item B9 do TVF).

C. Mercadorias para revenda adquiridas com isenção

Ainda, a Recorrente pugnou pela improcedência da incidência de juros sobre multa de ofício.

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente no mérito.

Conceito de Insumos

No tópico relativo à glosa de insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas sobre insumos, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os

créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTEs DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a

eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do 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 Contribuição para o PIS/Pasep e 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Da Diligência Fiscal Realizada

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, o Colegiado, na sessão realizada no dia 27 de março de 2019, resolveu baixar o processo em diligência para comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade ou relevância*.

A Fiscalização atendeu ao solicitado na resolução, juntando aos autos o Parecer Técnico elaborado pela empresa Grant Thornton e a Informação Fiscal com os resultados da diligência fiscal.

A empresa apresentou manifestação sobre os resultados na diligência nas e-fls.1.889 a 1.897.

Inicialmente, a Fiscalização especifica os tipos de atividades desenvolvidas pela empresa que terão reflexos diretos sobre a avaliação quanto à apropriação de créditos das contribuições, haja vista que não se admitiu créditos sobre insumos na atividade de revenda. Por causa disso, foi sugerido que se efetue um rateio dessas despesas de utilização mista, utilizando-se a relação percentual entre a receita da prestação de serviços e a receita bruta total de cada mês, de modo a imputar os créditos apenas à “prestação de serviços”.

A) DAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELA EMPRESA

(...)

Da análise das respostas e documentações apresentadas concluímos que o contribuinte apresenta atividade mista de REVENDA DE PRODUTOS e PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, da seguinte forma:

• PRESTAÇÃO DE SERVIÇO:

- **Distribuição Linhas Redes e Subestações- Outras Receitas Prefeitura:** São Serviços que Expandem e Realizam manutenção da Iluminação Pública quando solicitados pelas Prefeituras;
- **Distribuição Linhas Redes e Subestações- Outras Receitas - Prestação de Serviço Terceiros :** Essas receitas tem natureza de Prestação de Serviço (Obrigação de Fazer), pois tratam-se de Serviço de Eficiência Energética, Serviço de Liberação de Pulso de Medição, Execução de obras na rede de distribuição de energia elétrica, serviços de manutenção em Redes, Fornecimento de Lista Demandas e Leitura Remota;
- **Outras Receitas - Diversas Receitas - Novos Negócios:** Receita referente a análises de viabilidade (projeto) de solicitação de alteração ou ajuste na rede de distribuição, realizado mediante solicitação do clientes. Análise de Projeto de Instalação de Redes;
- **Comercialização - Outras Receitas Vendas - Serviço Taxado:** Serviços regulados, realizados mediante solicitação do cliente, como religação emergencial. Tratam-se de Serviços regulados, realizados mediante a solicitação do cliente. Ex: Religação Emergencial, Vistoria Unidade Consumidora, etc. Arrecadação de valor do Seguro de terceiro, efetuado através da conta de Energia. Seguro na fatura de Energia Elétrica.
- **Atividade não Vinculada a Concessão – Cobrança:** Serviços de arrecadação da Contribuição da iluminação pública (COSIP/CIP) exigido pelas

municipalidades que as instituíram, com exceção da Prefeitura de SP que atribuiu a responsabilidade tributária à concessionária de energia.

• **REVENDA DE PRODUTOS:**

- Esta se caracteriza como a Receita Principal do contribuinte que é a Revenda de Energia Elétrica.

• **OUTRAS RECEITAS:**

- **Outras Receitas - Diversas Receitas – Outras:** Refere-se a liquidação dos valores divulgados pela CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), originários do eventual descumprimento das obrigações previstas pelos geradores nos termos dos contratos firmados com os agentes compradores de CCEARs por disponibilidade.
- **Receita de Construção-IFRS:** Conforme CPC 017 Contabilização dos custos de construção na receita ao longo do período de execução da obra.
- **Arrendamento e Aluguéis em função Serviços Concedidos:** Receita referente a cessão e compartilhamento dos postes da rede por empresas de Terceiros (Telefônica, Net).
- **Arrendamento Aluguéis e Empréstimo de Bens:** Receita referente a locação de imóveis.

Como a Recorrente não informa se possui um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade, entendo que o procedimento de rateio de receitas foi feito corretamente pela Fiscalização.

Passa-se, a seguir, à análise das argumentações da recorrente quanto às rubricas glosadas, bem como as conclusões tomadas pela Fiscalização na diligência fiscal solicitada pelo Colegiado.

Impossibilidade de crédito sobre insumos na revenda de energia elétrica

Na sua manifestação sobre a diligência realizada, a recorrente não contesta que os bens/serviços utilizados como insumos indicados pela Fiscalização tem utilização mista na prestação de serviços e revenda, centra a sua insurgência quanto ao entendimento da Fiscalização de que não é possível se apropriar créditos sobre insumos na atividade de revenda. Nessa direção, afirma que o PN COSIT nº 05/18, utilizado pela Fiscalização, busca restringir, de maneira indireta e ilegal, o alcance da decisão proferida no Caso Anhambí (RESP nº 1.221.170/PR), pretendendo aplicar interpretação mais gravosa aos contribuintes acerca do conceito de insumo, em absoluto descumprimento da determinação do STJ.

Como se percebe, a Recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também na sua atividade de revenda de energia elétrica.

Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens) por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias, que não foram produzidas ou fabricadas pelo contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, uma vez que energia elétrica foi equiparada no sistema constitucional a mercadoria (art.155, § 2º, X, alínea b e §3º, da CF/88), mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito por insumos são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que as despesas/custos que dão direito a crédito são aquelas relacionadas à prestação de serviços ou produção de bens, não contemplando a atividade comercial (revenda de bens).

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Ano calendário: 2010, 2011

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL, TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço. (...)"

(Processo nº 18050.720506/201412; Acórdão nº 3301003.874; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: (...) iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

(Processo nº 13855.721049/201151; Acórdão nº 9303006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada

cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência na produção ou na execução do serviço.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF).

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

(Processo nº 13864.720140/2016-55; Acórdão nº 3402006.026; Relatora Conselheiro Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 12 de dezembro de 2018)

Tem-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste acórdão, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de **produção de bens** destinados à venda e de **prestação de serviços a terceiros**.

Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo SRF nº5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

No presente caso, constata-se que a empresa possui atividade mista, com prestação de serviços e revenda. Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº27/2008, que respondendo a consulta formulada pela ABRADDEE (Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica) sobre o direito creditório, reconheceu a natureza mista desse ramo de atividade com prestação de serviço e revenda, conforme se confere no trecho abaixo:

72.18 É importante enfatizar que o exercício da prestação exclusiva de serviço pelas distribuidoras não excluiu o exercício da atividade mista. As distribuidoras exercem esta ou aquela de acordo com o cliente a ser atendido. Dado isto, as distribuidoras de energia

no cenário atualmente em vigor executam as seguintes atividades, **dependendo do cliente**:

- a) Prestação exclusiva de serviço: atendimento aos clientes livres e remuneração através das receitas decorrentes do CUSD.
- b) Atividade mista → Comercialização (revenda de energia) e prestação de serviço: atendimento aos clientes cativos e remuneração através de tarifas de fornecimento.

72.19 Portanto, caso uma distribuidora atenda a consumidores livres e a consumidores cativos, exercerá prestação exclusiva de serviço, ao tratar com os consumidores livres, e exercerá atividade mista, ao tratar com os consumidores cativos. Isto implica que a execução da atividade de distribuição de energia elétrica gera dois tipos distintos de receitas para as distribuidoras:

- a) receita decorrente do fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais, composta dos ingressos provenientes da tarifa de fornecimento, derivado do exercício da atividade mista (serviço e comércio);
- b) receita decorrente dos contratos de utilização do sistema de distribuição (CUSD), composta dos ingressos provenientes da tarifa de utilização do sistema de distribuição (TUSD), derivada do exercício exclusivo da prestação de serviço.

72.20 Vale ressaltar que uma distribuidora que tanto atenda a consumidores livres como a consumidores cativos, exercerá prestação exclusiva de serviço e atividade mista, recebendo valores a título de tarifas de fornecimento de energia elétrica e de TUSD. Uma distribuidora realizar uma prestação exclusiva de serviço não significa que ela seja exclusivamente uma prestadora de serviço, há que se analisar que operação a distribuidora está realizando, e, para identificar a operação, é preciso identificar primeiro qual tipo de cliente está sendo atendido.

72.21 Modelada a estrutura de funcionamento do setor de energia elétrica, passa-se a uma melhor análise da atuação das distribuidoras no exercício da atividade mista. Como visto no item 72.18, a atividade mista exercida para atendimento dos consumidores cativos é formada por duas componentes: prestação de serviços de transporte e comercialização.

Restando evidente que a atividade de distribuição de energia tem caráter misto, faz-se necessário efetuar um rateio para aquelas despesas/custos que têm utilização mista e contribuam para realização das duas atividades desenvolvidas pela empresa. Assim, embora se reconheça que as despesas/custos ligados a revenda, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial desenvolvida recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Com base nessas razões, entendo que não há direito a créditos sobre insumos relacionados com a atividade de revenda desenvolvida pela empresa, devendo, por isso, ser aplicado o rateio proporcional a receita auferida para aquelas despesas/custos que tenham utilização mista em revenda e prestação de serviços, somente permitindo o crédito nessa última atividade.

Serviços Prestados por Terceiros

Conforme conteúdo do Relatório Fiscal da diligência fiscal, a Fiscalização, em face do Parecer Normativo COSIT RFB Nº05/2018, reconheceu o direito ao crédito das contribuições sobre vários gastos com serviços por entendê-los como essenciais ou relevantes na prestação do serviço, conforme abaixo indicado, mas manteve a glosa em algumas situações específicas que serão posteriormente analisadas:

Glosas de serviços revertidas:

- i) acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF), aplicadas na prestação de serviços;
- ii) apoio técnico operacional (item B 3 do TVF), aplicadas na prestação de serviços, exceto o serviço de vigilância prestado pela empresa Pluriserv Serviços Técnicos LTDA;
- iii) manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF), aplicadas na prestação de serviços;
- iv) sistema de subtransmissão (item B7 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; e
- v) fretamento de aeronaves (item B10 do TVF), aplicadas na prestação de serviços.

Deve assim ser acolhida no presente voto a conclusão da Fiscalização quanto às glosas revertidas de serviços prestados por terceiros, com aplicação de percentual de rateio entre a receita de prestação de serviços e a receita bruta total para aqueles serviços utilizados em ambas as atividades (prestação de serviços e revenda).

Glosas Mantidas:

i) Direito ao crédito nas despesas com apoio técnico operacional contratado da empresa Pluriserv Serviços Técnicos LTDA

Segundo explica a recorrente, a Pluriserv presta serviços relacionados à fiscalização de terras e bens imobiliários para o fim de garantir a integridade contra turbações, invasões e demais interferências que, caso ocorram, causariam falhas (ou mesmo impediriam) a prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica pela Recorrente, decorrendo de determinação legal e regulatória. Assim, afirma que além de não ser aplicável o PN COSIT nº05/2018, resta evidente que as referidas despesas não estão relacionadas à atividade meio da recorrente, mas sim da própria atividade fim e, portanto, caracterizam insumos geradores de crédito.

Entendo que a atividade desenvolvida pela Pluriserv é de vigilância das terras e bens imobiliários da empresa, sendo que tal atividade não tem relação direta com a prestação de serviço desenvolvido pela empresa, constituindo-se aplicação do serviço em atividade intermediária da empresa. Nesse sentido vale citar a Solução de Consulta nº67/2017, que também trata de concessionária de serviço público:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.

Tratando-se de pessoa jurídica que presta serviço de saneamento básico, com tratamento e distribuição de água e captação e tratamento de esgoto, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de manutenção das redes pluviais, compreendendo

abertura de valas e reparo de tubulações, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

b) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de ligação, religação e leitura de hidrômetros, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

c) não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de vigilância e segurança, tendo em vista que constituem atividades intermediárias da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma Lei nº 10.833, de 2003.

a) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de manutenção das redes pluviais, compreendendo abertura de valas e reparo de tubulações, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

b) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de ligação, religação e leitura de hidrômetros, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

c) não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de vigilância e segurança, tendo em vista que constituem atividades intermediárias da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. (PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

Dessa forma, deve ser mantida a glosa das despesas com vigilância da empresa Pluriserv.

ii) Direito ao crédito nas despesas com leituras de medidores e impressão/entrega de contas de energia elétrica

Neste tópico, a Recorrente destaca que a leitura dos medidores e a impressão e entrega das contas de energia elétrica são atividades intrínsecas à prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica e decorrem, sim, de exigências de normas regulatórias e tributárias, além do próprio contrato de concessão firmado com o Poder Público. Nesse sentido, transcreveu os principais dispositivos que demonstram a obrigatoriedade da contratação desses serviços:

LEITURAS DE MEDIDORES

Artigos 129, 130 e 137 da Resolução ANEEL 414/10

Art. 129. Na ocorrência de indício de procedimento irregular, a distribuidora deve adotar as providências necessárias para sua fiel caracterização e apuração do consumo não faturado ou faturado a menor.

§ 1º A distribuidora deve compor conjunto de evidências para a caracterização de eventual irregularidade por meio dos seguintes procedimentos:

(...)

Art. 130. Comprovado o procedimento irregular, para proceder à recuperação da receita, a distribuidora deve apurar as diferenças entre os valores efetivamente faturados e aqueles apurados por meio de um dos critérios descritos nos incisos a seguir, aplicáveis de forma sucessiva, sem prejuízo do disposto nos arts. 131 e 170:

(...)

Art. 137. A distribuidora deve realizar, em até 30 (trinta) dias, a aferição dos medidores e demais equipamentos de medição, solicitada pelo consumidor.

IMPRESSÃO E ENTREGA DE CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Convênio ICMS nº 115/03

Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica.

Cláusula primeira A emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações relativas aos documentos fiscais a seguir enumerados, com emissão em uma única via por sistema eletrônico de processamento de dados, obedecerão ao disposto neste convênio:

I - Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;

(...)

Como se vê, tais serviços têm natureza administrativa ou comercial, relacionando-se com a cobrança do serviço, e, como tal, não podem ser considerados insumos na prestação do serviço, pois ocorrem em etapa posterior a da prestação do serviço, em consonância com os critérios da essencialidade e/ou relevância.

Tem-se, assim, por correta a glosa de despesas com leituras de medidores e impressão/entrega de contas de energia elétrica.

iii) corte e religação de contas de energia elétrica (item B8 do TVF)

São registrados nesta rubrica contábil os gastos relativos aos serviços prestados por terceiros de corte e religação dos consumidores, incluindo a retirada de medidores.

Tendo em vista a descrição dos serviços, entendo que as despesas em questão estão relacionadas intrinsecamente com a revenda de mercadorias (energia elétrica), posto que ocorrem nos domicílios dos consumidores finais, não havendo, portanto, previsão legal para creditamento das contribuições na aquisição desses serviços de terceiros nesse caso.

Assim, mantém-se a glosa.

Bens adquiridos para utilização na atividade de prestação de serviços

Conforme conteúdo do Relatório Fiscal, a Fiscalização, em face do Parecer Normativo COSIT RFB Nº05/2018, reconheceu o direito ao crédito das contribuições sobre vários gastos com aquisição de bens por entendê-los como essenciais ou relevantes na prestação

do serviço, conforme abaixo indicado, mas manteve a glosa em algumas situações específicas que serão posteriormente analisadas:

Glosas de bens revertidas:

- i) **combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF); e**
- ii) **despesas com combustíveis (item B9 do TVF)**

Deve assim ser acolhida no presente voto a conclusão da Fiscalização quanto às glosas revertidas de bens utilizados na atividade de prestação de serviços, aplicando-se o critério de rateio (receita prestação de serviços pela receita bruta total), naqueles casos em que o bem tenha utilização nas duas atividades (prestação de serviços e revenda).

Glosas de bens mantidas:

- i) **Mercadorias Para Revenda Adquiridas Com Isenção (aquisição de energia elétrica de Itaipu para revenda)**

Neste tópico, a Fiscalização glosou os créditos referentes a energia adquirida da Itaipu Binacional porque a operação de compra se dá com isenção na incidência do PIS e COFINS, nos termos do art.14 da Lei nº10.925/2004 e da vedação constante das normas que tratam da não-cumulatividade constante dos arts. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente alega que o dispositivo que veda o direito ao crédito na aquisição de bens alcançados pela isenção, somente se aplica nos casos em que esses bens são **“revendidos OU utilizados como insumo** em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”, ou seja, essa regra diz respeito às situações em que a operação subsequente também está abrangida por situações nas quais não haverá recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS, ao contrário da situação em que **há saída tributada, como acontece no presente caso, em que o direito ao crédito é mantido tanto com relação aos insumos quanto aos bens adquiridos para revenda.**

Além disso, afirma que o fato é que a energia elétrica adquirida de Itaipu efetivamente caracteriza um insumo da atividade da Recorrente, gerando direito ao crédito, independente da nomenclatura dada a essa despesa em seus registros (“compra de mercadorias para revenda”), como alega a D. Autoridade Fiscal.

De plano, não deve ser acolhida a argumentação da recorrente para considerar a aquisição desse bem (energia) como insumo sob a alegação de que a energia adquirida sofre uma suposta “industrialização” a fim de reduzir a tensão para que possa ser consumida pelo consumidor residencial. Como já demonstrado anteriormente, o ramo de atividade de distribuição de energia possui uma natureza mista, com prestação de serviços e revenda de mercadoria (energia), não havendo nesse tipo de atividade qualquer tipo de produção, por meio de industrialização, como quer fazer crer a recorrente.

Com relação ao direito do creditamento dessa energia adquirida de Itaipu como aquisição de mercadorias para revenda, com base nos arts. 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, vale reproduzir a recente Solução de Consulta COSIT Interna nº05/2022, que bem esclarece a questão:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade
Social - Cofins

ENERGIA DA ITAIPU BINACIONAL. ISENÇÃO. SOMENTE NA VENDA DIRETA POR ITAIPU. REVENDA DE ENERGIA PELO AGENTE COMERCIALIZADOR DE ENERGIA. INCIDÊNCIA DA COFINS. DIREITO A CRÉDITO.

A isenção da Cofins prevista no art. 14 da Lei 10.925, de 2004, alcança somente as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional.

Incide a Cofins sobre a receita decorrente da venda de energia elétrica pelo agente comercializador de energia, mesmo que gerada pela Itaipu Binacional.

Pode ser descontado crédito pelo agente comercializador de energia em relação à aquisição para revenda de energia elétrica da Itaipu Binacional, mesmo que a aquisição seja beneficiada com isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.899, de 1973, art. 4º, com redação dada pela Lei nº 14.182, de 2021; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, e § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.925, de 2004, art. 14; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 195, inciso IV e parágrafo único.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ENERGIA DA ITAIPU BINACIONAL. ISE NÇÃO. SOMENTE NA VENDA DIRETA POR ITAIPU. REVENDA DE ENERGIA PELO AGENTE COMERCIALIZADOR DE ENERGIA. INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP. DIREITO A CRÉDITO.

A isenção da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no art. 14 da Lei 10.925, de 2004, alcança somente as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional. Incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita decorrente da venda de energia elétrica pelo agente comercializador de energia, mesmo que gerada pela Itaipu Binacional.

Pode ser descontado crédito pelo agente comercializador de energia em relação à aquisição para revenda de energia elétrica da Itaipu Binacional, mesmo que a aquisição seja beneficiada com isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.899, de 1973, art. 4º, com redação dada pela Lei nº 14.182, de 2021; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, e § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.925, de 2004, art. 14; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 195, inciso IV e parágrafo único.

Relatório

Trata-se de Consulta Interna (CI) formulada pela Divisão de Tributação da 1ª Região Fiscal (Disit01), a partir de minuta elaborada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco (DRF/OSA), nos termos do § 2º do art. 2º da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018, sobre a aplicação da isenção de que trata o art. 14 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre receita decorrente da venda de energia elétrica gerada pela Itaipu Binacional.

2. Também é objeto da consulta a possibilidade de aproveitamento de créditos dessas contribuições pelas distribuidoras em relação à energia elétrica gerada em Itaipu, que elas adquirem do agente comercializador de energia, a Eletrobrás.

3. Expõe a Disit01 que **a Itaipu Binacional**, que tem por objeto social a geração de energia com base no aproveitamento hidrelétrico dos recursos hídricos pertencentes em condomínio ao Brasil e ao Paraguai, **tem, no Brasil, a Eletrobrás como único agente comercializador da energia elétrica por ela gerada, como se constata no art. 4º da Lei nº 5.899, de 5 de julho de 1973, em sua redação dada pelo art. 19 da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002.**

4. Afirma que parte "relevante da energia gerada em Itaipu é destinada às distribuidoras de energia elétrica no país, sendo estas empresas designadas para prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica, nos termos do art. 9º da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013".

5. Também transcreve o disposto no art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004, e expõe que tem dúvidas em apontar em qual momento "da cadeia de geração e distribuição de energia efetuada em Itaipu - Eletrobrás - Terceiros (inclusive distribuidoras)" se aplica a isenção referida no dispositivo legal. E infere que tal "definição tem forte impacto na apuração das contribuições sociais das distribuidoras, tendo em vista a redação dos arts. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, e da Lei nº 10.637/2002", haja vista a vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente revendidos nos termos tratados pela Solução de Consulta COSIT nº 227, de 12 de maio de 2017.

6. Afirma que haveria discussão quanto a em que momento na cadeia de geração e distribuição de energia elétrica (Itaipu, Eletrobrás, distribuidoras) seria aplicável isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. Relata ainda que, em processos administrativos fiscais nos quais se discutiu recentemente a apropriação de créditos por distribuidora de energia, o entendimento adotado foi "de que a isenção se dá quando do repasse/venda de energia da Eletrobrás a terceiros, inclusive distribuidoras". Argumenta que a "lógica adotada é que como a lei isenta as 'receitas decorrentes de vendas' e, por força de lei, a energia elétrica gerada pela Itaipu é feita exclusivamente pela Eletrobrás, portanto seria isenta toda a venda de energia elétrica efetuada pela Eletrobrás que provém de Itaipu, caso contrário, como a Itaipu não vende energia elétrica diretamente, a lei da isenção não teria eficácia".

8. Em face do entendimento de que a isenção se estende à Eletrobrás, a Administração Tributária tem considerado que não há direito a créditos pelas distribuidoras, "com base nos arts. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, e da Lei nº 10.637/2002".

9. Relata que, em que pese essas considerações, estar a Eletrobrás tributando normalmente a energia proveniente de Itaipu nas vendas às distribuidoras.

10. Por fim, formula os seguintes questionamentos:

"1) A operação que permite a disponibilização de energia da Itaipu Binacional para a Eletrobrás é isenta nos termos do art. 14 da Lei 10.925/2004?

2) A venda da energia elétrica adquirida de Itaipu efetuada pela Eletrobrás a terceiros (inclusive distribuidoras de energia), na condição de agente comercializador, é tributável? Em caso negativo, estaria abarcada pela isenção do art. 14 da Lei 10.925/2004?

3) É admissível o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS pelas distribuidoras sobre a aquisição de energia elétrica gerada em Itaipu junto ao agente comercializador Eletrobrás?"

Fundamentos

11. O objeto da consulta em questão consiste em determinar em qual fase da cadeia de comercialização de energia elétrica é aplicável a isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.925, de 2004.

12. Em primeiro lugar, cabe perquirir sobre a constituição dessa cadeia de comercialização. Determina a redação atual do art. 4º da Lei nº 5.899, de 1973, dada

pela Lei nº 14.182, de 12 de julho de 2021, que a totalidade da energia elétrica gerada pela Itaipu Binacional será adquirida pelo agente comercializador de energia elétrica:

Art. 4º Fica a União autorizada a designar órgão ou entidade da administração pública federal para a aquisição da totalidade dos serviços de eletricidade da Itaipu Binacional, do Proinfa e sua prorrogação. (Redação dada pela Lei nº 14.182, de 2021)

Parágrafo único. O órgão ou a entidade da administração pública federal de que trata o caput deste artigo será o agente comercializador de energia e ficará encarregado de realizar a comercialização da totalidade dos serviços de eletricidade, nos termos da regulação da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). (Redação dada pela Lei nº 14.182, de 2021)

A etapa seguinte da cadeia, conforme afirma o consultante, são as distribuidoras de energia elétrica, que adquirem a energia do agente comercializador de energia elétrica e a fornece aos consumidores finais.

Pois bem, vejamos a redação do dispositivo objeto de questionamento, o art. 14 da Lei nº 5.899, de 1973, que estabelece a isenção às receitas de venda de energia elétrica gerada pela Itaipu Binacional:

Art. 14. São isentas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a que se referem as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional. [sem grifo no original]

Vê-se, pois, que a isenção em questão não é aplicável à receita de venda de energia elétrica gerada pela Itaipu Binacional. Refere-se, sim, à receita de venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional. Ou seja, a pessoa jurídica vendedora de energia elétrica deve ser a Itaipu Binacional. A isenção não é aplicável à revenda da energia pela pessoa jurídica adquirente, pois ela não corresponde ao sujeito beneficiado pela isenção. Como se não bastasse a clareza do texto legal, deve-se também lembrar que, por se tratar de norma isentiva, deve ser atribuída a ela, por força do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), interpretação literal (mais restritiva).

Com relação ao direito a crédito, há que se recordar a natureza jurídica da energia elétrica para efeitos tributários. É a energia elétrica classificada no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) na posição 27.16 da Tipi. Como é item constante da NCM, trata-se, para efeitos tributários, de uma mercadoria. **Consiste, assim, a atividade desempenhada pelo agente comercializador de energia elétrica de uma revenda de bem (ou mercadoria), com a consequente subsunção de sua aquisição para revenda ao inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e ao inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Portanto, em princípio, assistiria direito a crédito em relação à aquisição de energia elétrica para revenda.** Transcreve-se o dispositivo, que tem a mesma redação em ambas as leis:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

17. Observa-se, contudo, que o § 2º do mesmo art. 3º de ambas as leis traz restrições ao desconto de créditos. Interessa, em especial, o inciso II do § 2º do art. 3º,

que determina que não dará direito a crédito a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I- de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II- da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)

18. Ocorre que, no caso da aquisição com isenção, essa vedação ao crédito só é aplicável quando o bem for revendido com alíquota zero, isenção ou não incidência das contribuições. É o que explica o parágrafo único do art. 195 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019:

Art. 195. Sem prejuízo de normas específicas estabelecidas neste Regulamento, não darão direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, arts. 7º e 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 2º e 7º):

I - de custos, despesas e encargos vinculados à geração de receitas de venda:

a) de mercadorias sujeitas à substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

b) nas demais hipóteses de sujeição ao regime de apuração cumulativa;

II - de mão de obra pagos a pessoa física;

III- das aquisições de bens ou serviços sujeitos à não incidência, alíquota 0 (zero) ou suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

IV- das aquisições de bens ou serviços isentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A vedação de que trata o inciso IV do caput é aplicável somente na hipótese de as aquisições se vincularem a receitas isentas, não alcançadas pelas contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero) (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). [sem grifo no original]

No caso, conforme mencionado supra, a receita proveniente da revenda de energia elétrica pelo agente comercializador é tributada, não sendo sujeita, portanto, à isenção, alíquota zero ou não incidência. Dessa forma, não é aplicável, no caso dessa isenção, a vedação ao desconto de crédito. Vale dizer, em que pese a energia elétrica vendida pela Itaipu Binacional para o agente comercializador de energia esteja sujeita à isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como a venda por este agente é tributada, não é afastado o direito a crédito em relação à aquisição dessa energia elétrica.

Em outras palavras, o benefício da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável à venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional resta materializado, ao final, pelo desconto de crédito das contribuições quando da aquisição de energia pelo agente comercializador de energia. O desconto de crédito resulta na não anulação do benefício da isenção pela incidência não cumulativa das contribuições.

Por fim, incidem as contribuições normalmente nas distribuidoras de energia elétrica, que constituem o último elo da cadeia de comercialização de energia elétrica. Ao mesmo tempo, podem as distribuidoras creditar-se dos

valores de energia elétrica adquirida do agente comercializador de energia, eis que a venda de energia pelo agente foi feita com efetiva tributação.

Conclusão

22. Diante do exposto, conclui-se que:

- a) A isenção prevista no art. 14 da Lei 10.925, de 2004, é aplicável somente à receita decorrente da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional;
- b) Incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a receita decorrente da venda de energia elétrica pelo agente comercializador de energia, mesmo que produzida pela Itaipu Binacional; e
- c) Pode ser descontado crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de energia elétrica da Itaipu Binacional para revenda pelo agente comercializador de energia, mesmo que a aquisição seja beneficiada com isenção.

À consideração superior.

Como esclarecido pela COSIT, nas compras de energia provenientes da Itaipu Binacional, a Recorrente, na posição de distribuidora, realiza a aquisição por meio do agente comercializador, qual seja, Eletrobrás, e não diretamente a Itaipu Binacional. A Eletrobrás é o único agente comercializador da energia elétrica gerada por Itaipu, como se constata no art. 4º da Lei nº 5.899, de 5 de julho de 1973, em sua redação dada pelo art. 19 da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002.

A energia de Itaipu revendida pela Eletrobrás às distribuidoras, por sua vez, é tributada, dando ensejo ao direito de creditamento a essas últimas, conforme restou explicitado pela COSIT transcrita.

Nos autos, constata-se que, de fato, as aquisições de energia oriundas da Itaipu Binacional tiveram como vendedor/participante o agente comercializador (Eletrobrás), conforme se pode conferir nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, e-fls. 45 a 47 e 178.

Diante do exposto, deve ser revertida a glosa de créditos sobre as aquisições de energia elétrica oriundas de Itaipu Binacional realizadas por meio do agente comercializador (Eletrobrás).

Impossibilidade de cobrar juros moratórios sobre multa de ofício

Essa questão já foi pacificada no CARF por meio da publicação da súmula **CARF nº 108**:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas cujo direito ao crédito das contribuições foi reconhecido pela Fiscalização na diligência, com a aplicação de critério de rateio entre a receita de prestação de serviços e receita bruta, quando utilizados em ambas as atividades (prestação de serviços e

revenda) sobre os seguintes itens: i) acompanhamento e fiscalização de obras (item B2 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; ii) apoio técnico operacional (item B 3 do TVF), aplicadas na prestação de serviços, exceto o serviço de vigilância prestado pela empresa Pluriserv Serviços Técnicos LTDA; iii) manutenção e operação de sistemas (item B6 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; iv) sistema de subtransmissão (item B7 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; v) fretamento de aeronaves (item B10 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; vi) combustíveis e peças para automóveis (item B1 do TVF), aplicadas na prestação de serviços; e vii) despesas com combustíveis (item B9 do TVF), aplicadas na prestação de serviços. Bem como, deve ser revertida a glosa de créditos calculados sobre as aquisições de energia elétrica oriundas de Itaipu Binacional realizadas por meio do agente comercializador (Eletrobrás).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo