



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.720142/2019-10
ACÓRDÃO	3201-012.533 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO

Demonstrado, de forma inequívoca, a ocorrência, no acórdão embargado, de omissão/obscuridade. Embargos de Declaração acolhidos.

ATIVIDADE MISTA. CREDITOS. INSUMOS. RATEIO

Não há direito a créditos sobre insumos relacionados com a atividade de revenda, 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para determinar, em relação ao direito de desconto de créditos sobre insumos, a aplicação do critério de rateio entre a receita de prestação de serviços e a receita bruta, quando utilizados em ambas as atividades (prestação de serviços e revenda).

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Helcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Neiva Aparecida Baylon (substituta convocada para eventuais participações), Helcio Lafeta Reis (Presidente). A conselheira Neiva Aparecida Baylon substituiu a conselheira Fabiana Francisco de Miranda que se declarou impedida.

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela D. PGFN, com fulcro no art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em face do Acórdão no **3201-011.548**, proferido em 28/02/2024 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Aproveito-me do relatório elaborado pelo Presidente por ocasião do exame de admissibilidade:

DAS ALEGAÇÕES

Alega a embargante que a decisão administrativa padece de obscuridade, manifestando-se como segue:

Esse Eg. Colegiado decidiu “negar provimento ao Recurso de Ofício e (...) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes a: (i) aquisição de energia de Itaipu e (ii) despesas com ‘Agentes Credenciados’, desde que devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei.” No que toca aos insumos, constata-se que a Turma referendou decisão da DRJ que reverteu as glosas relativas a despesas com “peças para autos”, “apoio técnico”, “corte e religa”, “inspeção de linhas” e “sistemas de subtransmissão”. E, adicionalmente, reverteu as glosas concernentes a despesas com “agentes credenciados”.

Verifica-se ainda que a Turma identificou a natureza mista da atividade desenvolvida pelo contribuinte, que compreende a comercialização (revenda de energia) e prestação de serviço.

No que concerne ao exame do que pode ser considerado insumo, tendo em conta a atividade mista do autuado, o Colegiado assim se posicionou, verbis:

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral

de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Nesse passo, há muito que esta relatoria, bem como o colegiado, vem adotando a referida decisão no julgamento de processos que tratam de matérias similares, respeitando assim, além do entendimento consolidado da Corte Superior, o artigo 62, §2º, do Regimento Interno do CARF,

Contudo, considerando tratar-se de atividade de distribuição de energia onde possui 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, a observância da mencionada decisão judicial (Resp n.º 1.221.170 PR) poderá restar prejudicada.

Portanto é de suma importância entender o *modus operandi* que se amolda cada rubrica que este colegiado irá se debruçar neste PAF. Se “revenda de bens” terá previsão legal autorizativa de desconto de créditos em relação aos gastos ancorados no com base nos arts. 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, se “prestação de serviço” no inciso II do artigo 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02.

Pois bem. A partir do trecho supratranscrito do voto condutor do julgado, entende-se que a possibilidade de desconto de crédito deve ser examinada tendo em conta os diferentes tipos de atividades exercidas pelo contribuinte. O aproveitamento do crédito de “revenda de bens” deve observar o disposto no art. 3º, I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o da “prestação de serviço” o constante no art. 3º, II, das citadas leis.

Tem-se, portanto, *s.m.j.*, que não são admitidos créditos sobre insumos na atividade de revenda.

Ocorre que existem gastos que tem utilização mista, a saber, tanto em revenda quanto na prestação de serviços. E, sobre tal ponto, restou obscura a extensão da decisão do Colegiado.

Registre-se que, examinando hipótese em tudo semelhante à presente, referente inclusive ao mesmo contribuinte (ELETROPAULO), a Segunda Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF limitou a apropriação do crédito sobre insumo pela adoção do critério do rateio proporcional em relação a despesas/custos com utilização mista. Sobre o ponto, confira-se trecho do voto condutor do acórdão nº 3402-010.287, da lavra do Conselheiro Pedro Bispo, *verbis*:

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 Anhambi (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.

(...)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 ABRADÉE (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:

(...)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.

Nesse contexto, a fim de que não parem dúvidas acerca da extensão do provimento do recurso, faz-se mister que a Turma se manifeste para esclarecer como deve ser feita a apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista em revenda e prestação de serviços.

Destaque-se que tal pronunciamento revela-se importante para que as partes entendam perfeitamente o que foi decidido pela Turma, e dessa forma, possam

exercer de forma plena o direito de defesa, com a interposição do recurso cabível, se for o caso.

Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer que os presentes embargos de declaração sejam recebidos, conhecidos e providos para sanar a obscuridade apontada.

DO CABIMENTO

Com razão a Embargante.

A eventual existência dos vícios de obscuridade, contradição ou omissão, pressupostos dos aclaratórios, deve ser cabalmente demonstrada pela parte, a fim de oportunizar ao próprio órgão julgador suprir eventual deficiência no julgamento da causa.

Cabe ressaltar que não é função dos embargos rediscutir uma mesma matéria já discutida ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e seu resultado. Confira-se nesse sentido:

STJ – Embargos. Decl. no Recursos em MS Edcl no RMS 6510/MG 1995/0065405-9 (e muitas outras decisões iguais)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FINALIDADES INFRINGENTES. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE PRESTAM PARA MODIFICAR O JULGADO, SALVO SE ISSO DECORRE IMEDIATAMENTE DO SUPRIMENTO DE ALGUMA OMISSÃO OU DA ELIMINAÇÃO DE CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

Sobre os Embargos de Declaração, veja-se o que diz o art. 116 do Regimento Interno do CARF:

Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

Segundo Luiz Guilherme Marinoni¹:

Obscuridade significa falta de clareza, no desenvolvimento das ideias que norteiam a fundamentação da decisão. Representa ela hipótese em que a concatenação do raciocínio, a fluidez das ideias, vem comprometida, ou porque exposta de maneira confusa ou porque lacônica, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância, etc. capazes de prejudicar a interpretação da motivação. A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, e sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório (quando houver, no caso de sentença ou acórdão), seja ainda,

no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão. Representa incongruência lógica, entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o hermeneuta de aprender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal."

No caso em exame, em síntese, a embargante alega que o Acórdão contém obscuridade, pois não estabeleceu critério para apuração do quantum de crédito a recorrente teria direito quando da apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista em revenda e prestação de serviços.

A embargante cita como exemplo Acórdão nº 3402-010.287, exarado pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, referente inclusive ao mesmo contribuinte (ELETROPAULO), examinando hipótese em tudo semelhante à presente, limitou a apropriação do crédito sobre insumo pela adoção do critério do rateio proporcional em relação a despesas/custos com utilização mista.

Compulsando-se o presente Acórdão verifica-se que, de fato, não houve detalhamento do critério a ser adotado na apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista na atividade desenvolvida pela recorrente, que compreende a comercialização (revenda de energia) e prestação de serviços.

Assim foi redigido o voto condutor do Acórdão :

Contudo, considerando tratar-se de atividade de distribuição de energia onde possui 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, a observância da mencionada decisão judicial (Resp n.º 1.221.170 PR) poderá restar prejudicada.

Portanto é de suma importância entender o modus operandi que se amolda cada rubrica que este colegiado irá se debruçar neste PAF. Se "revenda de bens" terá previsão legal autorizativa de desconto de créditos em relação aos gastos ancorados no com base nos arts. 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, se "prestação de serviço" no inciso II do artigo 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02.

Com razão a D. PGFN quando afirma que "a partir do trecho supratranscrito do voto condutor do julgado, entende-se que a possibilidade de desconto de crédito deve ser examinada tendo em conta os diferentes tipos de atividades exercidas pelo contribuinte. O aproveitamento do crédito de "revenda de bens" deve observar o disposto no art. 3º, I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o da "prestação de serviço" o constante no art. 3º, II, das citadas leis. Tem-se, portanto, s.m.j., que não são admitidos créditos sobre insumos na atividade de revenda. Ocorre que existem gastos que tem utilização mista, a saber, tanto em revenda quanto na prestação de serviços. E, sobre tal ponto, restou obscura a extensão da decisão do Colegiado.

Desta forma, o Acórdão deve ser revisitado para que se esclareça a obscuridade apontada.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, conclui-se que o acórdão embargado realmente padece do vício de obscuridade apontado pela embargante, razão pela se acolhem os Embargos de Declaração opostos pela PGFN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Os Embargos de Declaração da D. PGFN atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 e foram admitidos para apreciação do mérito relativo à obscuridade nos termos do que constou no relatório sobre:

- obscuridade no que diz respeito ao detalhamento do critério a ser adotado na apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista na atividade desenvolvida pela embargada, que compreende a comercialização (revenda de energia) e prestação de serviços.

Pois bem. Sobre o tema, ao admitir os embargos, o Ilmo. Presidente destacou que:

No caso em exame, em síntese, a embargante alega que o Acórdão contém obscuridade, pois não estabeleceu critério para apuração do quantum de crédito a recorrente teria direito quando da apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista em revenda e prestação de serviços.

A embargante cita como exemplo Acórdão nº 3402-010.287, exarado pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, referente inclusive ao mesmo contribuinte (ELETROPAULO), examinando hipótese em tudo semelhante à presente, limitou a apropriação do crédito sobre insumo pela adoção do critério do rateio proporcional em relação a despesas/custos com utilização mista.

Compulsando-se o presente Acórdão verifica-se que, de fato, não houve detalhamento do critério a ser adotado na apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista na atividade desenvolvida pela recorrente, que compreende a comercialização (revenda de energia) e prestação de serviços.

Para melhor análise passamos a apreciar as razões do embargante:

Pois bem. A partir do trecho supratranscrito do voto condutor do julgado, entende-se que a possibilidade de desconto de crédito deve ser examinada tendo em conta os diferentes tipos de atividades exercidas pelo contribuinte. O aproveitamento do crédito de “revenda de bens” deve observar o disposto no art. 3º, I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o da “prestação de serviço” o constante no art. 3º, II, das citadas leis.

Tem-se, portanto, s.m.j., que não são admitidos créditos sobre insumos na atividade de revenda.

Ocorre que existem gastos que tem utilização mista, a saber, tanto em revenda quanto na prestação de serviços. E, sobre tal ponto, restou obscura a extensão da decisão do Colegiado.

Registre-se que, examinando hipótese em tudo semelhante à presente, referente inclusive ao mesmo contribuinte (ELETROPAULO), a Segunda Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF limitou a apropriação do crédito sobre insumo pela adoção do critério do rateio proporcional em relação a despesas/custos com utilização mista. Sobre o ponto, confira-se trecho do voto condutor do acórdão nº 3402-010.287, da lavra do Conselheiro Pedro Bispo, verbis:

(...)

Nesse contexto, a fim de que não parem dúvidas acerca da extensão do provimento do recurso, faz-se mister que a Turma se manifeste para esclarecer como deve ser feita a apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista em revenda e prestação de serviços.

Destaque-se que tal pronunciamento revela-se importante para que as partes entendam perfeitamente o que foi decidido pela Turma, e dessa forma, possam exercer de forma plena o direito de defesa, com a interposição do recurso cabível, se for o caso.

Nesse sentido, depreende-se da análise dos autos que de fato o voto embargado reconheceu ser de suma importância entender o *modus operandi* que se amolda cada rubrica analisada pelo Colegiado.

Determinou que, se “revenda de bens” terá previsão legal autorizativa de desconto de créditos em relação aos gastos ancorados com base nos arts. 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, se “prestação de serviço” no inciso II do artigo 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02, porém não detalhou o critério a ser adotado na apropriação do crédito sobre insumos em relação a despesas/custos que tenham utilização mista na atividade desenvolvida pela recorrente, que compreende a comercialização (revenda de energia) e prestação de serviços.

Dessa maneira, a fim de sanar a obscuridade apontada pela embargante e considerando 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, como já destacado no voto embargado.

Portanto, reitero não haver 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.

Conclusão

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para detalhar em relação ao direito de creditamento sobre insumos 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).

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale