



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13977.000018/2005-39  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-015.151 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de maio de 2024  
**Recorrente** BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (COSIP). CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título de custeio (como a Iluminação Pública - COSIP) às empresas concessionárias de energia elétrica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3001-000.783**, de 17/04/2019 (fls. 471 a 480)<sup>1</sup>, proferido pela 1ª Turma Extraordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

Os presentes autos versam sobre **Pedido de Ressarcimento** (PER) cumulado com Declaração de Compensação (DCOMP), tendo por base **créditos de Contribuição para o PIS/Pasep**, a título de mercado externo - Exportação do 4º Trimestre de 2004, por meio da PER/DCOMP nº 29171.52054.150806.1.3.085270. A DRF Blumenau/SC, em apreciação ao pleito do contribuinte, proferiu **Despacho Decisório** (fl. 389) reconhecendo parcialmente o direito creditório requerido.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a **Manifestação de Inconformidade** (fls. 309 a 404) alegando, em breve síntese, que : (a) o padrão constitucional do regime jurídico da não-cumulatividade do ICMS e do IPI aplica-se também à COFINS e ao PIS; assim, todas as mercadorias, insumos, custos e demais despesas que concorram para a obtenção das receitas tributáveis devem gerar crédito; (b) nas glosas de fretes, despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, encargos de depreciação e materiais de uso e consumo, o direito ao crédito é amplo e irrestrito, de sorte que as glosas em virtude de restrições impostas não podem prevalecer; (c) contra à glosa relativa a energia elétrica, computada sem que se apresentasse a correspondente NF (outubro), a fatura se refere ao mês de setembro (3º trimestre), que acabou chegando em atraso, somente sendo possível a sua escrituração e pagamento no mês de outubro, ou seja, em um único mês escriturou duas faturas de energia elétrica; (d) ainda sobre a energia elétrica, destaca que o **expurgo da COSIP** do cálculo conspira contra a finalidade da própria legislação ordinária, que permite o crédito de todas as despesas relacionadas e necessárias ao fornecimento, e aduz que a empresa não poderia receber energia elétrica sem o pagamento da COSIP, pois é uma despesa necessária para que obtenha o fornecimento de energia elétrica, por conta de dispositivos legais municipais; e (e) os combustíveis utilizados na atividade produtiva da empresa, não escriturados no LRE, são indispensáveis à atividade produtiva, onerando o crédito correlato.

O recurso foi apresentado à **DRJ em Florianópolis (SC)** que proferiu o **Acórdão nº 07-20.619**, de 30/07/2010, (fls. 444/455), considerando **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, sob os seguintes fundamentos: (a) para efeito da não cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação; e (b) o consumo de energia elétrica não gera direito aos créditos as contribuições municipais relacionadas aos serviços de fornecimento de iluminação pública, mas apenas em relação aos valores atribuídos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, conforme literalmente disposto na legislação.

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cientificado do Acórdão da DRJ/FNS, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 457 a 469, no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, reforçando o fato de que os créditos referentes ao pagamento da COSIP embutida na fatura de energia elétrica devem ser reconhecidos.

Os autos, então, vieram para **julgamento do Recurso Voluntário**, exarando-se a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3001-000.783**, de 17/04/2019, proferido pela 1ª Turma Extraordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, sob os seguintes fundamentos: (a) apenas serão objeto de creditamento de PIS e da COFINS as mercadorias, custos e demais despesas que concorram para a obtenção das receitas tributáveis, mas somente aqueles gastos que sejam essenciais, pertinentes ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviço da empresa; (b) quanto aos créditos de energia elétrica, o “registro extemporâneo de créditos vai contra o determinado no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”, podendo ocasionar uma dificuldade no controle das operações com direito a crédito; (c) quanto ao crédito relativo à COSIP, essa contribuição não depende da produção nem está diretamente vinculada à energia elétrica aplicada na produção, motivo pelo qual “ainda que seja um custo para a empresa, não poderá ser utilizada no creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS”; e (d) quanto às glosas de fretes, despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, encargos de depreciação, materiais de uso e consumo e combustíveis (este último a justificar a diferença entre o LRE e a memória de cálculo), o Contribuinte não apresenta elementos indispensáveis à correlação das glosas efetuadas pela Fiscalização com o processo produtivo. Por fim, assenta o julgado que o ônus da prova, no caso de pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte.

Cientificado do Acórdão nº 3001-000.783, de 17/04/2019, o Contribuinte opôs os Embargos de declaração de fls. 487 a 490, alegando que o julgado teria incorrido em **omissão/obscuridade**, uma vez que: (a) a conclusão quanto a quais insumos e despesas ensejariam a tomada do crédito pelo contribuinte se dá mediante avaliação realizada individualmente pelo julgador (*não sendo condicionada à demonstração da sua relação com a atividade produtiva da empresa*); e (b) o ônus atribuído ao contribuinte para o reconhecimento do direito ao crédito é a comprovação do seu fato constitutivo, ou seja, a demonstração da liquidez e certeza, assim entendida como a prova dos gastos relacionados ao crédito demandado.

No entanto, após analisado o recurso, o Presidente da Turma Extraordinária, conforme os fundamentos no Despacho de Admissibilidade de Embargos de 02/07/2020 (fls. 494 a 498), rejeitou, em caráter definitivo, os Embargos opostos.

#### **Das matérias submetidas à CSRF**

Cientificado do Acórdão nº 3001-000.783, de 17/04/2019 e da rejeição do Embargos, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial** (fls. 506 a 525), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária com relação as seguintes matérias: **1)** Crédito de PIS e COFINS, calculado sobre dispêndios de combustíveis e lubrificantes e, **2)** Crédito de PIS e da COFINS, calculado sobre dispêndios com a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública - COSIP.

Indicou como paradigma os seguintes Acórdãos: para a matéria 1, os Acórdãos nº os Acórdãos 3401-01.155 e 9303-009.751, e para a matéria 2, o mesmo Acórdão nº 3401-01.155.

De pronto, destaco que, no **Exame de Admissibilidade** do recurso, entendeu-se que não restou demonstrada a divergência jurisprudencial em relação à **matéria 1**.

No entanto, quanto a **matéria 2**, nos Acórdãos confrontados (recorrido e o paradigma nº 3401-01.155), verificou-se que, para a mesma rubrica (pagamento da COSIP - Contribuição para o custeio do serviço de Iluminação Pública), as decisões comparadas dão interpretações diferentes quanto ao direito de crédito, não se revelando quaisquer diferenças entre os casos que pudessem dar motivação distinta às conclusões, senão a interpretação divergente dos dispositivos legais pertinentes, de modo que a divergência restou caracterizada.

Assim com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pela **1ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento do CARF, de 18/09/2020 (fls. 555 a 561), exarado pelo Presidente da 1ª Câmara, foi **dado seguimento parcial** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à **divergência 2** - Crédito de PIS e da COFINS, calculado sobre dispêndios com a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública - COSIP.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade acima que deu seguimento parcial, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **Contrarrazões** de fls. 568 a 572, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o Acórdão recorrido, considerando inadequado entender por insumo os gastos com “Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP”, eis que não demonstrada pelo Contribuinte a essencialidade ou relevância de tal dispêndio para o processo produtivo.

Em 19/10/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do **Contribuinte**.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - **1ª Câmara**, de 18/09/2020 (fls. 555 a 561), exarado pelo Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, sendo evidente a divergência jurisprudencial sobre a tomada de crédito de PIS e da COFINS, calculado sobre dispêndios de Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública - COSIP, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Portanto, voto por **conhecer do Recurso Especial** interposto pelo Contribuinte.

### Do Mérito

A controvérsia tratada no presente Recurso Especial diz respeito à possibilidade de tomada de crédito de PIS/COFINS, no regime não cumulativo, sobre dispêndios com a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública - COSIP.

Cabe aqui apresentar, preliminarmente, o posicionamento a respeito da definição de insumos, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, bem como para cômputo de seus respectivos créditos, na forma das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto ao **conceito de insumo**, para efeito da legislação que rege a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, na não cumulatividade, é inequívoco que este Colegiado adota o posicionamento vinculante estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR. Aliás, é notório que tal posicionamento foi fortemente influenciado pelas próprias decisões deste CARF, que já caminhavam no sentido de que o conceito não seria tão restritivo quanto o estabelecido na legislação do IPI e nem tão amplo quanto na legislação que rege o IR.

Assim, deve o conceito de insumo, no caso em análise, ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Por fim, cabe amparo ainda no **Parecer Cosit RFB 5**, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial (STJ) n. 1.221.170/PR**. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, extrai-se:

“(…) 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.

Por sua vez, 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 (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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço”.

Quanto ao direito à tomada de crédito sobre os **dispêndios com a contribuição destinado ao Custeio da Iluminação Pública - COSIP**, o Fisco entende que não há dúvida de que o fornecimento de energia elétrica ficaria comprometido sem o pagamento desta contribuição (COSIP), conforme explanado pelo própria Contribuinte nos autos. Entretanto, apesar de serem despesas operacionais de uma empresa, necessárias e até mesmo imprescindíveis, no âmbito da legislação relativa a PIS e COFINS, não geram créditos no regime da não cumulatividade, pois, como pontuado pelo Acórdão recorrido, a contribuição para custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP, não está diretamente relacionada à produção, mas sim à localização da empresa em determinado Município, haja vista que tal contribuição decorre do art. 149-A da Constituição Federal, com a seguinte redação:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal **poderão instituir contribuição**, na forma das respectivas leis, **para o custeio do serviço de iluminação pública**, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela EC nº 39, de 2002)

Parágrafo único. **É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica**. (Incluído pela EC nº 39, de 2002)

Da leitura do dispositivo legal, resta evidenciado que tal dispêndio (COSIP) não depende da produção dos bens destinados à venda. Por visar à iluminação pública do Município, ainda que seja um custo para a empresa, o dispêndio não está diretamente vinculado à energia

elétrica aplicada na produção, sendo essa despesa necessária para realização de suas atividades administrativas.

A legislação, em seu art. 3º, IX, já define que os créditos de PIS e COFINS não cumulativas passíveis de desconto seriam calculados com base na “energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica”. Ou seja, é o consumo de energia intrínseco à produção que leva ao crédito, mas não a contribuição para serviços de iluminação pública (COSIP) que pode, ou não, ter por base o consumo.

O STJ, no julgado do **Recurso Especial (STJ) nº 1.221.170/PR**, entendeu que deve ser analisado se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Portanto, entendo que os **dispêndios com a contribuição destinado ao Custeio da Iluminação Pública - COSIP** não caracterizam insumos necessários à produção, para fins de creditamento de PIS/COFINS não cumulativos.

#### Conclusão

Diante do exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan