MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.720783/2013-82

Processo nº	16682.720783/2013-82
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3201-010.151 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de dezembro de 2022
Recorrentes	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, podem ser descontados créditos, devidamente comprovados, relativos a aquisições de bens para revenda e a insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido os bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e se tratar, em regra, de aquisição devidamente tributada.

CRÉDITO. ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGO DO USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (EUST). ENCARGO DE SERVIÇOS E SISTEMAS (ESS). POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa, relativa à prestação de serviço de distribuição de energia elétrica, pode ser descontado crédito a título de insumo calculado sobre o Encargo do Uso do Sistema de Transmissão (EUST) e o Encargo de Serviços e Sistemas (ESS), mas desde que devidamente comprovado e observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

EMENTA. DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite definido pelo Ministro da Fazenda, e, quanto ao Recurso Voluntário, em dar parcial provimento, observando-se os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de dispêndios com Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST), nos termos da Informação Fiscal contendo os resultados da diligência determinada por esta turma, e, (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas relativas a créditos extemporâneos, relativamente aos dispêndios com o uso do sistema de transmissão (faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008) e às aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores, mas desde que demonstrada e comprovada a sua não utilização em outros períodos, observado, ainda, o prazo decadencial de cinco anos, vencidos, nesse item, os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, substituído pelo conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor aos autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins, lavrados em decorrência da constatação de que créditos da não cumulatividade haviam sido descontados indevidamente.

Constam do Termo de Verificação Fiscal as seguintes constatações:

a) glosou-se parte dos créditos relativos aos dispêndios com os Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST), em razão do fato de que as faturas apresentadas divergiam dos Avisos de Débito (AVD) emitidos pelo Operador Nacional do Sistema (ONS);

Original

b) glosou-se outra parte dos créditos relativos aos Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST) por se tratar de despesas incorridas em outros meses (maio e junho de 2008) diversos do período de transmissão sob análise (julho de 2008) ou por não haver identificação do período de transmissão;

c) glosaram-se créditos relativos a pagamentos ao Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), pelo fato de a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008 não reconhecer tais gastos como insumos aplicados na atividade de distribuição de energia elétrica, além do fato de que a documentação apresentada (duplicata) não se mostrava suficiente à comprovação da despesa;

d) glosaram-se créditos relativos a energia elétrica adquirida para revenda não comprovados por meio de notas fiscais, mas apenas por meio de faturas;

e) glosaram-se créditos extemporâneos relativos à compra de energia elétrica para revenda.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento dos autos de infração, aduzindo o seguinte:

1) a glosa do crédito referente à despesa com Encargos de Serviços do Sistema (ESS), contabilizada em julho de 2008, foi feita sem qualquer justificativa, com violação do direito à ampla defesa e ao contraditório, razão pela qual os autos de infração deviam ser considerados nulos;

2) como contraprestação pelo uso da Rede Básica ou Sistema Elétrico Nacional Interligado (SIN), a distribuidora de energia tem o dever de pagar ao agente de transmissão os Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST), cabendo ao Operador Nacional do Sistema (ONS) a coordenação e o controle dessas operações, emitindo-se, mensalmente, os Avisos de Crédito (AVC) contendo os valores dos referidos encargos, com base nos quais o agente de transmissão emite fatura de cobrança para a distribuidora, tratando-se, portanto, de despesa inerente ao objeto social da pessoa jurídica, geradora de crédito das contribuições não cumulativas, conforme entendimento da Aneel confirmado pela Receita Federal em processo de consulta formulada pela Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE);

3) a Fiscalização não questionou o direito ao crédito relativo ao uso do sistema de transmissão, tendo procedido às referidas glosas em razão da constatação de divergências entre os valores constantes dos Avisos de Débitos (AVD) informados pelo ONS e aqueles constantes das faturas apresentadas, estas emitidas pelo agente de transmissão de acordo com a legislação estadual vigente à época, evidenciando-se equívoco na autuação;

4) em relação às notas fiscais/faturas nº 10968, 10969 e 10970, encontra-se nelas consignado, expressamente, que se trata de encargo referente ao período de julho de 2008, inexistindo, portanto, a alegada extemporaneidade;

5) "[da] data de emissão das Notas Fiscais/Faturas nº 32 (emissão em 31/07/2008), nº 13629 (emissão em 05/08/2008), nº 15869 (emissão em 05/08/2008), nº 512041 (emissão em 05/08/2008), nº 11369 (emissão em 05/08/2008), nº 161773 (emissão em

Original

05/08/2008) e nº 171773 (emissão em 05/08/2008) é possível inferir que se trata de cobrança de encargo de uso do sistema de transmissão referente ao julho de 2008, já que estes documentos foram expedidos ou no último dia de julho ou nos primeiros dias de agosto deste ano" (fl. 568), inexistindo, também aqui, a alegada extemporaneidade;

6) ainda que se tratasse de encargos referentes a períodos anteriores (extemporâneos), o desconto de crédito encontrava-se autorizado pelo § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sem exigências acerca da retificação de obrigações acessórias, observado apenas o prazo decadencial de cinco anos, dando-se, assim, efetividade à não cumulatividade das contribuições;

7) as faturas nº 2338/2008 e 1867/2008 foram emitidas por Furnas Centrais Elétricas S/A, confirmando-se a regularidade das operações geradoras de crédito, ainda que se referindo aos meses de maio e junho de 2008 (créditos extemporâneos);

8) o encargo setorial Proinfa, independentemente de constar ou não da Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, é parte integrante e necessária à atividade de distribuição de energia elétrica, dada a necessidade de conexão à Rede Básica, caracterizando-se, portanto, como insumo, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme nota fiscal emitida pela Eletrobras então colacionada aos autos;

9) na eventualidade de não se considerar nula a autuação, deve-se reverter a glosa do crédito referente à despesa com Encargos de Serviços do Sistema (ESS), contabilizada em julho de 2008, por se tratar de despesa inerente ao exercício da atividade de distribuição de energia elétrica, destinada à manutenção da confiabilidade e da estabilidade da Rede Básica, conforme pronunciamentos da Aneel;

10) "os valores pagos a título de ESS em determinado ano não estão atreladas à receita obtida com distribuição de energia nesse mesmo período, pois a tarifa de energia praticada leva em consideração o histórico de custos de períodos anteriores" (fl. 580);

11) o gasto com ESS é registrado em conta do ativo para amortização a partir do ano em que incorporado ao aumento da tarifa reconhecido pela Aneel, devendo, pelo menos, ser considerado no desconto de crédito o valor de ESS efetivamente pago em 2008;

12) considerando a glosa fundada na comprovação das despesas somente por meio de faturas e não de notas fiscais, tais faturas foram emitidas por empresas cuja atividade é a geração de energia elétrica, acobertadas por contratos de comercialização de energia elétrica no ambiente regulamentado pela Aneel.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação, excluindo dos autos de infração as parcelas relativas a (i) gastos com pagamento de encargos de uso do sistema de transmissão, ocorridos em 2008, comprovados com documentos fiscais e (ii) dispêndios relativos ao Proinfa, por se tratar de insumos, razão pela qual recorreu de ofício, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

Original

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

PROVA DOCUMENTAL

A prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON

A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERÍODO DOS CRÉDITOS.

No regime da não-cumulatividade, os créditos são apurados em relação aos bens e serviços adquiridos e despesas incorridas no mês a que se referem. O ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/07/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON

A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERÍODO DOS CRÉDITOS.

No regime da não-cumulatividade, os créditos são apurados em relação aos bens e serviços adquiridos e despesas incorridas no mês a que se referem. O ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/03/2014 (fl. 998), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 14/04/2014 (fl. 1.001) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, exceto em relação às glosas revertidas pela DRJ.

Original

Em 27 de fevereiro de 2018, por meio da Resolução nº 3201-001.193, esta turma ordinária decidiu por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem, para que a autoridade lançadora, a exemplo do procedido relativamente ao ONS, oficiasse as empresas transmissoras de energia para que justificassem as divergências encontradas entre as faturas por ela emitidas e os valores informados pelo ONS.

Em 30 de março de 2020, por meio da Informação Fiscal nº 001/2020/DIORT/DEMAC/RJO, a Fiscalização informou que, diante da Resolução Homologatória nº 670/2008 da Aneel, constatou-se que o seu art. 2º autorizava a inclusão, no total a ser faturado, dos valores referentes às alíquotas nominais das contribuições PIS/Cofins, mas desde que as concessionárias estivessem listadas em seu Anexo VII, situação essa confirmada no presente caso, razão pela qual as faturas por elas emitidas podiam ser consideradas idôneas, possuindo validade como documentos fiscais.

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente aquiesceu a eles.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Em relação ao Recurso de Ofício, constata-se do acórdão da DRJ que ele fora interposto em razão da exoneração dos créditos tributários em montante superior ao limite então estipulado pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, qual seja, R$ 1.000.000,00.

Consultando-se o referido acórdão, bem como o demonstrativo de fl. 997, verifica-se que, somando-se os valores do principal (receitas 6656 e 5477) e das multas proporcionais, obtém-se o total de R$ 1.360.766,50, valor esse inferior ao novo limite estipulado pela Portaria MF nº 63, de 10/02/2017 (R$ 2.500.000,00), razão pela qual não se conhece do Recurso de Ofício, em conformidade com a súmula CARF nº 103.[1]

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins, lavrados em decorrência da constatação de que créditos da não cumulatividade haviam sido descontados indevidamente.

Remanescem controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

a)) glosa de créditos relativos a dispêndios com os Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST);

[1] Súmula CARF nº 103 (Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014):
Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Original

b) glosa de créditos apurados com base nos Encargos de Serviços do Sistema (ESS);

c) glosa de créditos extemporâneos.

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

I. Crédito. Encargos do Uso do Sistema de Transmissão.

A Fiscalização glosou parte dos créditos relativos aos dispêndios com os Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST), em razão do fato de que as faturas apresentadas divergiam dos Avisos de Débito (AVD) emitidos pelo Operador Nacional do Sistema (ONS).

Glosou, também, a Fiscalização, créditos relativos a esses mesmos encargos por se tratar de despesas incorridas em outros meses (maio e junho de 2008) diversos do período de transmissão sob análise (julho de 2008) ou por não haver identificação do período de transmissão, sendo que essas últimas glosas foram revertidas pela DRJ.

O Recorrente argumenta que a Fiscalização não questionou o direito ao crédito relativo ao uso do sistema de transmissão, tendo procedido às referidas glosas em razão da constatação de divergências entre os valores constantes dos Avisos de Débitos (AVD) informados pelo ONS e aqueles constantes das faturas apresentadas, estas emitidas pelo agente de transmissão de acordo com a legislação estadual vigente à época, evidenciando-se equívoco na autuação.

Nos resultados da diligência determinada por esta turma, a Fiscalização consignou, na Informação Fiscal nº 001/2020/DIORT/DEMAC/RJO, de 30 de março de 2020, que o art. 2º da Resolução Homologatória nº 670/2008 da Aneel autorizava a inclusão, no total a ser faturado, dos valores referentes às alíquotas nominais das contribuições PIS/Cofins, mas desde que as concessionárias estivessem listadas no Anexo VII da resolução, situação essa confirmada no presente caso, razão pela qual as faturas emitidas pelas concessionárias podiam ser consideradas idôneas, possuindo validade como documentos fiscais.

Nesse contexto, superada a divergência de informações entre os Avisos de Débitos (AVD) e as faturas apresentadas, favoravelmente à tese do Recorrente, devem-se reverter as glosas sob comento.

II. Crédito. Encargos de Serviços do Sistema (ESS).

O Recorrente afirma que a Fiscalização glosou créditos referentes à despesa com Encargos de Serviços do Sistema (ESS), contabilizada em julho de 2008, sem qualquer justificativa, com violação do direito à ampla defesa e ao contraditório, glosa essa mantida pela

Original

DRJ, segundo ele, com o singelo fundamento de falta de apresentação de documentos comprobatórios.

A Fiscalização, a despeito de assentir no direito do Recorrente ao desconto de créditos relativos aos Encargos de Serviços do Sistema (ESS), com base na Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, considerou que os documentos comprobatórios apresentados, após intimação, abrangiam apenas os encargos de uso dos sistemas de transmissão (EUST) e de conexão (CCT), bem como o Proinfa, não sendo informada, no Termo de Verificação Fiscal, a apresentação de provas dos encargos identificados como ESS.

Nota-se, portanto, que não se sustenta o argumento do Recorrente de falta de motivação da glosa dos encargos ESS, pois tal glosa se justificara pela ausência de prova do dispêndio.

O Recorrente, após discorrer acerca do direito de crédito em relação ao ESS, direito esse, conforme já dito, devidamente reconhecido pela Fiscalização, afirma que recolhera o ESS à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) por meio de depósito em conta corrente, encontrando-se tal valor informado em pré-fatura (fls. 896 a 920), procedimento esse justificado pelo fato de que, no período de novembro de 2006 a outubro de 2007, ele não se encontrava autorizado pela Aneel a repassar tal gasto à tarifa de energia, o que veio a ocorrer somente à época do reajuste tarifário, contemplando o referido período, em conformidade, portanto, com a regulamentação da Aneel.

Ainda de acordo com o Recorrente, o gasto com ESS foi registrado em conta do Ativo e passou a ser amortizado a partir do exercício em que incorporado ao aumento da tarifa autorizado pela Aneel.

Alternativamente ao pedido supra, o Recorrente pleiteia a reversão da glosa sob análise considerando-se que, em julho de 2008, a despesa fora efetivamente incorrida.

Contudo, conforme já dito, a Fiscalização glosou créditos relativos aos Encargos de Serviços do Sistema (ESS) em razão da não apresentação de documentos comprobatórios (fatura ou nota fiscal), vindo o Recorrente a apresentar, na primeira instância, apenas as chamadas pré-faturas, documentos esses desprovidos de qualquer formalidade, inclusive sem a identificação do emissor.

O Recorrente, por seu turno, se defende aduzindo que, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, os referidos encargos são serviços cujo preço ou tarifa é pago compulsoriamente na aquisição de energia elétrica para revenda ou fornecimento, configurando mais um componente indissociável do valor de aquisição da energia elétrica, conferindo, portanto, direito à apuração de créditos próprios da não cumulatividade das contribuições.

Segundo ele, encontrando-se o ESS regulado pelo art. 59 do Decreto nº 5.163/2004, extrai-se desse dispositivo que se trata de uma despesa inerente ao exercício da atividade de distribuição de energia elétrica, em que se paga um valor à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), com vistas à manutenção da confiabilidade e estabilidade da Rede Básica utilizada para o desenvolvimento de seu objeto social.

Original

O Recorrente ampara sua defesa, precipuamente, na Nota Técnica nº 554/2006-SFF, em que a Aneel se posicionou favoravelmente ao desconto de crédito das contribuições PIS/Cofins em relação ao referido encargo, uma vez que tal rubrica tem inerência funcional com a atividade de distribuição de energia, entendimento esse corroborado pela Receita Federal na Solução de Consulta nº 27/2008.

O reajuste tarifário do serviço de distribuição de energia, continua o Recorrente, é anual e periódico (e eventualmente extraordinário) e está sempre sujeito a procedimento próprio, no qual é apresentada de forma detalhada a composição de cada parcela do custo da distribuição de energia e a sua variação num determinado período, com o fim de legitimar e dar transparência ao índice de reajuste tarifário, sendo certo que tal reajuste somente pode ser implementado se homologado pela Aneel.

Dessa forma, ainda de acordo com o Recorrente, em atenção ao regime de competência, o ESS pago no período foi registrado em conta de ativo, e não como despesa, por se tratar de dispêndio com beneficio econômico futuro (receita decorrente do reajuste da tarifa em exercício posterior).

Feitas essas considerações, passa-se à análise da matéria.

A Solução de Consulta Cosit nº 27/2008 assim dispõe:

> ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS.
>
> **A atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço**. Para fins de desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, **considera-se insumo na atividade de distribuição de energia elétrica**: I) o encargo de uso do Sistema de Transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; II) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição, deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço; III) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT); **IV) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS)**. Adicionalmente, dão direito ao desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, na atividade de distribuição de energia elétrica: I) os gastos com materiais aplicados ou consumidos na atividade de fornecimento de energia elétrica, desde que não estejam, nem tenham sido incluídos, no ativo imobilizado; II) os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, observado o art. 31 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004. Não se considera insumo na atividade de distribuição de energia elétrica, não concedendo direito a desconto de créditos da Cofins, no regime de apuração não cumulativa: I) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC); II) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR); III) os gastos a serem destinados à Conta de desenvolvimento Energético (CDE). DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art.8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Constata-se do excerto supra que a Receita Federal qualifica os Encargos de Serviços do Sistema (ESS) como insumos geradores de crédito das contribuições não cumulativas, não havendo dúvida, portanto, quanto ao direito pleiteado pelo Recorrente, direito esse já reconhecido pela Fiscalização, restando perscrutar acerca da forma e do momento de sua apropriação, bem como quanto à sua comprovação.

Na Nota Técnica nº 554/2006-SFF, a Aneel assim se pronunciou:

Original

1. DO OBJETIVO

O objetivo da presente Nota Técnica é analisar a questão da possibilidade (ou não) das concessionárias de distribuição de energia elétrica apurarem e registrarem créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre os Encargos Setoriais que especifica, de forma a fixar o entendimento definitivo desta Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira - SFF quanto ao tema.

II. DOS FATOS

(...)

7. Nesse sentido, considerando sua competência legal para realizar o reajuste e a revisão das tarifas do serviço público de distribuição de energia elétrica, bem como a necessidade desta Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL reconhecer os impactos - devidamente comprovados - nas tarifas de energia elétrica resultantes das alterações da legislação tributária, **esta Agência apresentou à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda - SRF/MF, mediante a expedição do Ofício n° 117/2005-DR/ANEEL, de 8 de abril de 2005 (vide Anexo I), solicitação de manifestação daquela SRF em relação aos itens que geram créditos Elétrico**.

(...)

Em face da **ausência de manifestação da Secretaria da Receita Federal** - SRF e considerando a necessidade desta Agência realizar, para fins de reajustes e revisões tarifárias, a apuração e o eventual reconhecimento do impacto financeiro relativo às alterações da legislação tributária em tela, deu-se inicio aos procedimentos de apuração e validação provisória do citado eventual impacto financeiro.

(...)

III. DA ANÁLISE

(...)

17. A **energia elétrica** é, nos termos da legislação setorial e civil, **bem móvel adquirido pelas concessionárias de distribuição para revenda aos consumidores**, sendo, portanto, **bem adquirido para revenda no processo de prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica**. Com efeito, nos termos da legislação setorial, é obrigação das distribuidoras adquirir a energia elétrica a ser fornecida aos seus receptivos consumidores cativos. Cabe registrar que, conquanto a distribuidora receba a energia comprada em alta tensão e a entregue aos consumidores em alta ou baixa tensão, o respectivo processo de conversão não implica em alteração da substância da coisa entregue, caracterizando, neste particular, **típica revenda civil**.

18. Dessa forma, dada a inerência (física) dos dispêndios realizados a título de Energia Elétrica Comprada para Revenda, uma vez que, nos termos da legislação setorial, compete às próprias distribuidoras realizar a contratação de energia para posterior fornecimento aos seus consumidores cativos, em relação ao fator de produção ao qual se relaciona (o serviço público de distribuição de energia elétrica), **resta hialina sua característica (já indicada pelo nome) de bem adquirido para revenda e, portanto, o direito à apuração de créditos sobre os dispêndios relativos à Energia Elétrica Comprada para Revenda, nos termos do art. 3º, I, da Lei n° 10.833/2003**.

(...)

20. Dessa forma, dada a inerência (física e funcional) dos dispêndios realizados a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica - Sistemas de Transmissão (uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória) em relação ao fator de produção ao qual se relaciona (o serviço

Original

> público de distribuição de energia elétrica), resta hialina a **caracterização do sistema de transmissão como insumo (bem ou serviço) do serviço público de distribuição e, portanto, evidente o direito à apuração de créditos sobre os dispêndios relativos ao referido encargo, nos termos do art. 3º, II, da Lei n° 10.833/2003.**
>
> (...)
>
> 27. **O Encargo de Serviços do Sistema - ESS é encargo pago em função dos custos de manutenção da confiabilidade e estabilidade do sistema elétrico**. Com efeito, nos termos do art. 59 do Decreto n° 5.163, de 30 de julho de 2004, bem como do art. 43 da Convenção de Comercialização de Energia Elétrica- CCEE, aprovada pela Resolução Normativa n° 109, de 26 de outubro de 2004, o ESS constitui obrigação, dentre outros, dos agentes do setor elétrico classificados ha Categoria de Distribuição que se beneficiam dos investimentos realizados pelos agentes de geração na manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema de geração para o atendimento da carga.
>
> (...)
>
> 28. Dessa forma, dada a inerência (funcional) dos dispêndios realizados a título de **Encargo de Serviços do Sistema** (uma vez que, nos termos da legislação setorial, destina-se à manutenção da confiabilidade e estabilidade do sistema elétrico) em relação ao fator de produção ao qual se relaciona (o serviço público de distribuição de energia elétrica), resta hialina sua **caracterização como insumo (bem ou serviço) do serviço de distribuição e, portanto, evidente o direito à apuração de créditos sobre os dispêndios relativos ao referido encargo, nos termos do art. 3º, II, da Lei n° 10.833/2003.**

Inobstante a incompetência da Aneel para legislar sobre Direito Tributário, constata-se dos trechos da nota técnica acima que a agência, na mesma linha da Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, define os Encargos de Serviços do Sistema (ESS) como insumo para fins de desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

Para justificar a contabilização por ele adotada, o Recorrente se reporta, ainda, à regulamentação da Aneel que versa sobre o reajuste tarifário anual com vistas à compensação da perda de receita da concessionária, não se encontrando devidamente demonstrada, contudo, a alegada determinação de apropriação dos encargos nos termos propugnados pelo Recorrente.

E não poderia ser diferente, pois os atos normativos da Aneel, em conformidade com o já dito, não servem à delimitação do regime de competência para fins de tributação, qualquer que seja o tributo, devendo-se buscar o referencial normativo da matéria na legislação tributária.

O mesmo se diz quanto à Portaria Interministerial MF/MME nº 25/2002, pois, nos termos do seu art. 1º,[2] a conta de compensação aduzida pelo Recorrente foi criada para registrar as variações ocorridas no período entre reajustes tarifários, para efeito de cálculo e reajuste das tarifas, inexistindo normativo legal vinculando tais regras à tributação das contribuições não cumulativas.

---

[2] Art. 1º Criar, para efeito de cálculo da revisão ou do reajuste da tarifa de fornecimento de energia elétrica, a Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da "Parcela A" - CVA destinada a registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários, dos valores dos seguintes itens de custo da 'Parcela A', de que tratam os contratos de concessão de distribuição de energia elétrica:
(...)
VII - encargos de serviços de sistema - ESS;

Original

Considerando inexistir nos autos qualquer informação acerca da emissão de documento comprobatório dos referidos dispêndios (como fatura ou nota fiscal), mas apenas a chamada "pré-fatura", e por se tratar de pagamentos realizados via depósitos bancários, conforme alegado pelo Recorrente, os comprovantes de tais depósitos se mostram imprescindíveis à comprovação do direito creditório pleiteado. Contudo, não constam dos autos tais elementos probantes, situação em que se tem por bastante fragilizada a defesa do Recorrente.

Em conformidade com o relatório fiscal, constata-se que o Recorrente não apresentou qualquer documentação referente à quitação/pagamento de tais encargos, mormente as Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) – documento esse emitido pelo Agente de Liquidação para cada Agente da CCEE, após a realização da liquidação financeira.

Ora, para se contrapor à auditoria fiscal fundada em documentos comprobatórios apresentados a partir de inúmeros termos de intimação e considerando que a DRJ considerou a "pré-fatura" insuficiente à prova pretendida, o Recorrente deveria ter trazido aos autos elementos de prova hábeis a infirmar tais constatações, não bastando uma simples planilha sem identificação e assinatura do emissor.

As alegações sem amparo em documentos comprobatórios hábeis se mostram incompatíveis com as regras que orientam o Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido, precipuamente, pelo Decreto nº 70.235/1972.

Até mesmo observando-se os dispositivos da Lei nº 9.784/2004[3], aplicáveis subsidiariamente ao PAF, atinentes ao direito de prova do administrado, nem mesmo assim se vislumbra possibilidade de se obter o reconhecimento de um crédito de natureza tributária sem a sua efetiva demonstração e comprovação.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

> Art. 15. A **impugnação**, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.
>
> Art. 16. **A impugnação mencionará**:
>
> I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;
>
> II - a qualificação do impugnante;
>
> III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

[3] Art. 2º (...)
Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
(...)
X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas
(...)
Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Original

> (...)
>
> § 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem em razão da falta de apresentação dos documentos considerados imprescindíveis à demonstração e à comprovação dos fatos alegados.

Ainda que se considerasse o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, no presente caso, o Recorrente não se desincumbiu do seu dever de comprovar de forma efetiva sua defesa, situação em que se têm por prejudicadas as suas alegações.

Nesse contexto e pelas mesmas razões, não há como acolher nem mesmo o pedido alternativo do Recorrente de se considerar o dispêndio efetivamente incorrido em 2008.

Esta turma ordinária já enfrentou essa mesma matéria, abrangendo situação fática bem próxima da presente e o mesmo contribuinte, tendo decidido, por unanimidade de votos, nessa matéria, no mesmo sentido, conforme se verifica do trecho da ementa do acórdão nº 3201-008.686, de 23/06/2021, *verbis*:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005
>
> (...)
>
> CRÉDITO. ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. ENCARGO DE SERVIÇOS E SISTEMAS (ESS). POSSIBILIDADE.
>
> Na apuração da contribuição não cumulativa, relativa à prestação de serviço de distribuição de energia elétrica, **pode ser descontado crédito a título de insumo calculado sobre o Encargo de Serviços e Sistemas (ESS), mas desde que devidamente comprovado** e observados os demais requisitos da lei.
>
> (...)
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005
>
> ÔNUS DA PROVA.

Original

> O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmada com documentação hábil e idônea. (g.n.)

Nesse sentido, mantêm-se as glosas realizadas pela Fiscalização.

III. Créditos extemporâneos.

O Recorrente, com fundamento no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, contrapõe-se às glosas efetuadas pela Fiscalização relativamente ao uso do sistema de transmissão, referentes às faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008, por se tratar de serviços prestados em maio e junho de 2008, anteriores, portanto, ao período destes autos (julho de 2008).

Contrapõe-se, também, com o mesmo fundamento, às glosas relativas a aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores.

O § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe acerca dessa matéria:

> § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente.

A Receita Federal, valendo-se do poder regulamentar a ela assegurado pelo § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996[4], editou instruções normativas não apenas disciplinando o dispositivo legal, mas restringindo a possibilidade de desconto de crédito a um único trimestre-calendário.

Ora, o poder regulamentar ou poder normativo conferido aos órgãos da Administração Pública se destina à definição, por meio de normas complementares, de procedimentos aptos a dar concretude à lei, sem, contudo, alterá-la ou restringi-la, pois, assim procedendo, eles estarão invadindo a competência do Poder Legislativo.

Conforme nos ensinou Luiz Flávio Gomes[5], enquanto o poder regulamentar exercido por meio de decreto pode complementar os textos legais, sem afrontá-los, logicamente, as instruções normativas têm "um âmbito de aplicação mais restrito", cujo alcance é apenas a "explicitação das leis".

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo em Ação Direta de Inconstitucionalidade (AGRADI) 365/DF, ocorrido em novembro de 1990, da relatoria do Ministro Celso de Mello, assim se posicionou acerca da matéria:

> As **instruções normativas**, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua **estrita observância dos limites impostos pelas leis**, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir **normas**

[4] Art. 74. (...)
§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.
[5] Disponível em <<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2537803/poder-regulamentar>> Acesso em 29/10/2021.

Original

> **complementares**. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que **provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária**, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. **Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade**. (g.n.)

Exemplificativamente, tem-se que a criação do programa PER/DComp encontra-se em consonância com o referido poder regulamentar, pois tal documento viabiliza a formulação do pedido de restituição/ressarcimento e da declaração de compensação junto à autoridade administrativa, pleitos esses autorizados por lei (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Noutro giro, a Administração tributária pode, também por meio do seu poder normativo, regulamentar uma lei no sentido de viabilizar a atividade de fiscalização, por exemplo, quando estipula que cada PER/DComp se refere a um trimestre-calendário, mas não poderá restringir o direito de utilizar o crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes, conforme se encontra expressamente garantido em lei, salvo para facilitar o controle dos atos dos administrados, mas sem amputá-los para além da previsão legal.

Eis exemplos da jurisprudência do CARF sobre a matéria:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**
>
> Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
>
> (...)
>
> CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> Na forma do art. 3º, § 4o, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3301-010.775, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/08/2021)
>
> [...]
>
> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**
>
> Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 (...)
>
> CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.
>
> Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 24/02/2021)
>
> [...]

Original

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 (...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3201-006.671, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 17/03/2020)

Nesse sentido, revertem-se as glosas dos créditos extemporâneos, relativamente aos dispêndios com o uso do sistema de transmissão (faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008) e às aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores, mas desde que se comprove a sua não utilização em outros períodos, observados o prazo decadencial de cinco anos e os demais requisitos da lei.

IV. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite definido pelo Ministro da Fazenda, e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, observando-se os demais requisitos da lei, reverter as glosas relativas (i) a créditos decorrentes de dispêndios com Encargos do Uso do Sistema de Transmissão (EUST), nos termos da Informação Fiscal contendo os resultados da diligência determinada por esta turma, e (ii) a créditos extemporâneos, relativamente aos dispêndios com o uso do sistema de transmissão (faturas nº 1.867/2008 e 2.338/2008) e às aquisições de energia elétrica para revenda ocorridas em períodos anteriores, mas desde que demonstrada e comprovada a sua não utilização em outros períodos, observado, ainda, o prazo decadencial de cinco anos.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Original