



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.721213/2013-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.580 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

COFINS NÃO CUMULATIVA. ENCARGO DE SERVIÇOS DO SISTEMA – ESS. CRÉDITO.

O Encargo de Serviços do Sistema – ESS é uma despesa geradora de créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO NOS AUTOS.

Documentação comprobatória da ocorrência de pagamento indevido ou maior que o devido acostado aos autos. Crédito pleiteado é líquido e certo. Direito creditório reconhecido.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÕES.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de crédito oriundo do pagamento do Encargo de Serviços do Sistema (ESS), no valor de R\$ 1.483.610,46, efetuado pelo Recorrente no mês de agosto de 2005, vencido o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente), que negava provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório de fls. 1802 que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$2.420.950,08 (contra um valor solicitado de R\$ 3.206.979,19) referente a contribuição de Cofins do mês de agosto de 2005 e homologou parcialmente o pedido de compensação.

A decisão da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – Demac/RJO, foi baseada em um trabalho de fiscalização iniciado em 19/07/2012 mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal para tratamento manual do PER/DCOMP nº 37747.53104.220109.1.3.04-2257. A documentação produzida está consolidada nas folhas 29 a 1801, contendo as intimações e respectivas respostas, documentos, notas fiscais, faturas, planilhas e relatórios.

O início do procedimento fiscal se deu com o intuito de verificar os valores informados no DACON. O Interessado foi intimado, em resumo, a apresentar o seguinte:

- Explicar os motivos que levaram à realização das retificações de Dacon e DCTF dos períodos em análise, apresentando demonstrativo de apuração da base de cálculo que resultou no valor total pago do tributo, demonstrando, ainda, quais foram os ajustes efetuados que culminaram na retificação do valor originalmente apurado, juntando documentação contábil/fiscal que respalde tal procedimento;

- Apresentar cópia dos Balancetes Contábeis dos períodos de apuração em exame;
- Apresentar cópias dos livros Diário e Razão nos quais estejam registrados os lançamentos pertinentes aos valores a pagar e as respectivas retificações;
- Apresentar memórias de cálculo mensais, assim como planilhas eletrônicas, contendo o detalhamento referente a cada linha das fichas de apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos informados nos Dacon que serviram de base para as Dcomp em análise.

Conforme resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a diferença entre os valores efetivamente pagos e o débito confessado na sua última DCTF retificadora se deveu a uma nova apuração do crédito com reconhecimento de valores segundo os termos da Solução de Consulta Cosit nº 27:

- I- Geram direito da apuração e desconto de crédito não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, para as concessionárias distribuidoras de energia elétrica, dentre os custos objeto da consulta a) o encargo de uso do Sistema de Transmissão (TUST), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- b) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- c) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão(CCT);
- d) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS);
- e) 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;
- f) 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.

Sob a rubrica de Bens para Revenda, em seu Dacon, o contribuinte escriturou aquisições tanto de bens para revenda (energia revendida para consumidores cativos) quanto de bens/serviços utilizados como insumo na prestação de serviço (serviços de distribuição de energia adquirida diretamente pelos consumidores livres) alegando seguir a Solução de Consulta nº 27 – Cosit, de 09 de setembro de 2008 e demonstrou sua composição conforme tabela abaixo:

CONTA	agosto de 2005
<b>CONTAS CONTÁBEIS DE NOVOS CRÉDITOS(-)</b>	
6130421000 Transp. Itaipu Repasse	4.238.159,40
6130422000 Uso da Rede Básica	29.513.681,91
6130422000 U.R.B. - Estorno Santa Branca	-90.817,63
6130423000 Encargos de Conexão	965.485,40
6130425000 ESS - CVA	9.997.438,96
6130430001 PROINFA	0,00
<b>Créditos Não Utilizados - Estorno MAE</b>	<b>-1.348.519,71</b>
<b>TOTAL</b>	<b>43.275.428,33</b>
<b>CONTAS CONTÁBEIS DE CRÉDITOS EXCLUÍDOS (+)</b>	
6130914000 Aluguéis - Softwares	1.086.228,34
<b>RECEITAS - DUPLICADAS (ESTORNO)(-)</b>	
6110511041 Receita - energia Curto Prazo	0,00
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>42.189.199,99</b>
<b>Cofins</b>	<b>3.206.379,20</b>
<b>Pis</b>	<b>696.121,80</b>

A demonstração dos créditos apurados no mês sob análise e lançados na linha 01 (bens para revenda) da ficha “Apuração dos Créditos da Contribuição” do Dacon do período foram:

CONTAS	TÍTULO DE CONTAS	agosto de 2005
6130411000	Supr.M. Nacional. Furnas 2	23.728.078,56
6130411002	Supr.M. Nacional. Leilões de Energia 2	25.813.788,18
6130411003	Supr.M. Nacional. - UTE 7	76.623.480,00
6130411100	Supr. M. Estrangeiras Itaipú 5	55.660.182,10
6130422000	Uso da Rede Básica	29.513.681,91
6130422000	U.R.B. - Provisão Geradora - Santa Branca	-90.817,63
6130421000	Transp. Itaipu Repasse	4.238.159,40
6130423000	Encargos de Conexão	965.485,40
6130425000	ESS - CVA Amortização	9.997.438,96
<b>Total Parcial (Bens para Revenda)</b>		<b>226.449.476,88</b>
6130911000	Aluguéis - Imóveis -	423.175,13
6130912000	Aluguéis - Máquinas de reprografia -	0,00
6130913000	Aluguéis - Equipamento de Informática -	45.534,17
6130914000	Aluguéis - Softwares - EXCLUÍDA	0,00
6130915000	Aluguéis - Máquinas / Equipamentos -	205.536,09
<b>Total Parcial (Aluguéis)</b>		<b>674.245,39</b>
<b>TOTAL CREDITOS</b>		<b>227.123.722,27</b>
Receita cumulativa		3.098.315,86
Receita Bruta Total		521.832.221,62
% Para Estorno de Créditos – MAE (Rec. Cum./Rec.Bruta Total)		0,59373794%
% Para Utilização de Créditos na Não-Cumulatividade		99,40626206%
Base de Cálculo de Créditos não Cumulativos (aplicando o % não cum)		225.775.202,56

Diante da análise inicial da documentação apresentada verificou-se a necessidade de colher mais dados tendo sido lavrado Termo de Intimação exigindo a apresentação de planilhas, cópias dos documentos fiscais, contratos de prestação de serviço de transmissão (CUST) e aqueles de distribuição (CUSD), bem como arquivos digitais de Escrituração contábil referente ao período em análise.

Em face de o interessado ter escriturado diversas operações de aquisição por meio de meras faturas foi emitido Ofício ao Operador Nacional do Sistema - ONS a fim de que este se manifestasse quanto a veracidade das informações prestadas pela fiscalizada e disponibilizasse os Avisos de Débito - AVD.

Em resposta ao ofício expedido, a ONS confirmou que a cobrança dos encargos de uso do sistema de transmissão é efetuada de acordo com os Contratos de Uso do Sistema de Transmissão - CUST. Confirmou que os pagamentos são efetuados por meio de Aviso de Débito - AVD disponibilizando os referidos AVD do período em análise e também informou que em relação à emissão do relatório previsto na Clausula Segunda do Convênio ICMS nº 117/04, a ONS passou a emitir tal documento a partir do ano de 2005, eis que o referido Convênio passou a produzir efeitos a parte de janeiro/2005.

Entretanto, salientou que a obrigatoriedade do ONS, quanto a emissão do relatório, restringe-se aos dados relativos aos valores dos Encargos de Uso do Sistema de Transmissão (EUST) devidos pelos consumidores finais (Consumidor Livre) de energia elétrica que mantém Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) com o ONS, conforme documento anexado que ilustra o primeiro e o último relatório emitido pelo ONS.

Desta forma, no documento citado não constam os valores relativos à LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A.

Em relação ao Encargo de Serviço do Sistema (ESS), a Solução de Consulta nº 27 – Cosit, de 09 de setembro de 2008, relata que a consulente (ABRADEE) informa que este encargo visa recuperar os custos incorridos pelos geradores na manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema para atendimento da carga. A Cosit indica que neste caso há um serviço, cujo preço ou tarifa, é pago compulsoriamente na aquisição de energia elétrica para revenda ou fornecimento, configurando-se em mais um componente indissociável do valor de aquisição da energia elétrica, conferindo também o direito da apuração dos créditos não-cumulativos.

No Anexo à Resolução Normativa ANEEL nº 109/2004, em seu artigo 1.º, constam as definições de ESS, de “Mercado de Curto Prazo” e de PLD:

“Encargos de Serviços do Sistema (ESS) –Valores monetários destinados à cobertura dos custos dos serviços do sistema, inclusive os serviços ancilares, prestados aos usuários do SIN, que compreendem os custos decorrentes da geração despachada independentemente da ordem de mérito, por restrições de transmissão dentro de cada submercado, a reserva de potência operativa, em MW, disponibilizada pelos geradores para a regulação da frequência do sistema e sua capacidade de partida autônoma, a reserva de capacidade, em MVAR, disponibilizada pelos geradores, superior aos valores de referência estabelecidos para cada gerador em Procedimentos de Rede, necessária para a operação do sistema de transmissão, a operação dos geradores como compensadores síncronos, a regulação da tensão e os esquemas de corte de geração e alívio de cargas.”

Mercado de Curto Prazo – segmento da CCEE onde são comercializadas as diferenças entre os montantes de energia elétrica contratados e registrados

pelos Agentes da CCEE e os montantes de geração ou consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos Agentes da CCEE.

Preço de Liquidação de Diferenças (PLD) – preço a ser divulgado pela CCEE, calculado antecipadamente, com periodicidade máxima semanal e com base nº custo marginal de operação, limitado por preços mínimo e máximo, vigente para cada Período de Apuração e para cada Submercado, pelo qual é valorada a energia comercializada no Mercado de Curto Prazo.”

A fiscalizada, para demonstrar o suposto crédito de ESS, apresentou cópias de documentos que intitulou como “pré-faturas” (documentos sem qualquer formalidade, inclusive sem a identificação do emissor do documento), que, segundo a mesma, teriam sido utilizados para liquidação financeira do ESS pela fiscalizada, as quais efetuariam pagamento através de depósitos bancários em contas vinculadas dos agentes participantes da CCEE(Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), através de instituição bancária credenciada pelo CCEE.

De tal demonstração, a fiscalização presumiu que a empresa considerou como insumo, no lugar do valor do encargo referente à aquisição do período, que seria o correto, o valor da despesa levada a resultado referente às contas de controle do CVAESS, após o ajuste da tarifa.

A conta CVAESS (Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela “A” – CVA do ESS) é conta utilizada para efeito de cálculo da revisão ou do reajuste da tarifa de fornecimento de energia e foi instituída pela Portaria Interministerial MF/MME n.º 25, de 24 de janeiro de 2002, sendo destinada a registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários, dos valores do ESS.

De acordo com a fiscalização, a conta CVAESS se presta para fins de determinação de uma nova tarifa de energia e não para fins de controle do direito à dedução das contribuições pertinente ao CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica) sucederia ao MAE (Mercado Atacadista de Energia Elétrica).

Além disso, o direito ao crédito deve ser determinado em relação aos bens para revenda e insumos adquiridos no mês, nos termos do § 1º do artigo 3º da Lei 10.637/2002, caput e inciso I.

Em relação ao ESS, no Despacho Decisório, a fiscalização concluiu que:

1. A fiscalizada apresentou apenas supostas pré-faturas que teriam sido obtidas, na INTERNET, do sítio da Câmara de Compensação de Energia Elétrica -CCEE. Em tais documentos não consta qualquer elemento que evidencie seu emitente (beneficiário da fatura);
2. Não foi apresentada 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 emitido pelo Agente de

Liquidação para cada Agente da CCEE após a realização da Liquidação Financeira, que reflete os valores efetivamente liquidados; e

3. No caso em apreço, deve ser feita conferência do valor pago do encargo com a NLC com o valor a liquidar, confrontando o valor com o resumo da Pré-fatura na linha “Somatório Pagamento por Encargo de Serviço do Sistema”.

Pelo exposto, até o momento, esta fiscalização CONSTATA que a fiscalizada não logrou êxito em comprovar seus supostos gastos com o ESS, fato constitutivo do direito a incluir tal parcela no crédito do período.

A glosa resultou no seguinte cálculo do custo de aquisição de bens para revenda:

*Tabela 4: Cálculo do custo de Aquisição de Bens para Revenda*

Descrição	Valor
1. Total das Aquisições de bens para revenda apurados pela fiscalizada	226.449.476,88
2. (-) Somatório das glosas efetuadas pela fiscalização, inclusive do montante integral do ESS	-10.396.320,74
3. Custo das Aquisições de Bens para Revenda ajustado (1. - 2.)	216.053.156,14
4. Percentual de crédito sobre a receita não-cumulativa do mês (Rec. não cumulativa / Rec. Bruta Total)	99,40626206%
5. Custo não cumulativo sobre as Aquisições de Bens para Revenda (3. * 4.)	<b>214.770.366,58</b>

A apuração dos Créditos de Cofins, considerando as glosas efetuadas pela fiscalização em bens para revenda, resultou em créditos a descontar no valor de R\$16.373.486,27:

Ficha 12-Apuração dos Créditos da Contribuição de Cofins		
Discriminação	agosto de 2005	
	Receita no Mercado Interno	Receita de Exportação
CRÉDITOS A DESCONTAR À ALÍQUOTA DE 7,6% - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO	7,6%	
01.Bens para Revenda	214.770.366,58	0,00
05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas	420.662,58	0,00
06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas	249.579,56	0,00
14.BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À DESCONTAR	215.440.608,80	0,00
15.Créditos a Descontar	16.373.486,27	0,00

Com isso, restou uma contribuição a pagar maior do que a apurada pela empresa, conforme quadro a seguir:

Cálculo da Cofins a pagar elaborado pela FISCALIZAÇÃO e confronto com o levantado pela fiscalizada		
Discriminação	agosto de 2005	
	Empresa	Apurado de Ofício
01. Contribuição Apurada pelo Regime Não-Cumulativo	40.162.174,56	40.162.174,56
02. (-) Créditos Descontados no Mês	17.158.915,39	16.373.486,27
03. Contribuição não Cumulativa Devida no Mês	23.003.259,17	23.788.688,29
04. Contribuição não Cumulativa a Pagar no mês	23.003.259,17	23.788.688,29
27. Pagamentos da Contribuição não cumulativa referentes ao mês	26.209.638,37	26.209.638,37
30. Indébito da contribuição não cumulativa Apurado	3.206.379,20	2.420.950,08

Deste modo, com base nas verificações e glosas efetuadas e tendo em vista os valores apurados com base em documentação e demonstrativos apresentados pela interessada, o crédito de Cofins do mês de agosto de 2005 reconhecido foi de R\$ 2.420.950,08 e a Declaração de compensação n.º 37747.53104.220109.1.3.04-2257 foi então homologada parcialmente.

Notificada da decisão, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 1808/1828 alegando que:

1. Preliminarmente, em relação à despesa com ESS, alega que não há no despacho decisório qualquer justificativa para desconsideração da robusta documentação apresentada pelo requerente ao longo do processo de fiscalização. Assim só resta afirmar que o fisco desconsiderou os documentos pelo fato de desconhecer a sistemática referente ao ESS. Desta feita ficou prejudicado no seu direito de defesa pois não deu a conhecer o fundamento da acusação que lhe é feita. Requer seja anulado o Despacho Decisório por preterir o direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, inciso II;

2. No mérito, o ESS está atualmente regulamentado pelo Decreto nº 5163, de 2004. Trata-se de despesa inerente ao exercício da atividade de distribuição de energia elétrica, já que constitui, em síntese, valor pago pela distribuidora à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) que é destinado à manutenção da confiabilidade e estabilidade da rede básica que utiliza para o desenvolvimento de seu objeto social;

3. A ANEEL se posicionou por meio da Nota Técnica nº 554/2006 à RFB no sentido de que é possível calcular o crédito de PIS/COFINS em relação a este encargo, uma vez que esta rubrica é inerente à atividade de distribuição de energia. A RFB corroborou o entendimento da ANEEL na Solução de Consulta nº 27 de 2008;

4. No período fiscalizado a requerente recolheu o ESS à CCEE por meio de depósito em conta corrente, sendo o valor deste encargo informado pela referida Câmara através do documento denominado Pré Fatura;

5. No período em evidência a requerente não estava autorizada pela ANEEL a repassar à tarifa de energia elétrica o gasto efetuado com o ESS, de modo que esta despesa não representava um custo de prestação do serviço de distribuição de energia no período em que estava ocorrendo o seu pagamento;

6. De fato não havia correlação entre a receita que era auferida pela requerente com a distribuição de energia naquele período e o pagamento do ESS realizado àquele tempo.

Tal correlação apenas surgiu quando este encargo pôde ser considerado na composição da tarifa praticada;

7. Anualmente a requerente apresenta para a ANEEL a composição de cada parcela do custo de distribuição de energia e a sua variação em um determinado período com o fim de legitimar e dar transparência ao índice tarifário. Os custos considerados no reajuste tarifário se dividem em PARCELA B - composta por custos gerenciáveis pelas distribuidoras, tais como gastos de pessoal, materiais, pesquisa e desenvolvimento e PARCELA A - composta por encargos setoriais, o que inclui o ESS -o encargo por uso do sistema de transmissão - e outras rubricas;

Ou seja, os valores pagos a título de ESS não estão atrelados à receita obtida com a distribuição de energia no mesmo período, pois a tarifa de energia praticada leva em consideração o histórico de custos de períodos anteriores. Logo o ESS de agosto de 2005 não mantinha correlação imediata com a receita proveniente da distribuição de energia desse período;

9. Por essa razão, em atenção ao regime de competência, a boa prática contábil determinava que o ESS pago no período em questão fosse registrado em conta de ativo da requerente e não como despesa do período, por se tratar de dispêndio que lhe traria um benefício econômico futuro (receita decorrente do reajuste da tarifa em exercício posterior);

10. A Portaria Interministerial MF/MME nº 25/02 regulamenta a contabilização dos itens.

Conforme se depreende, o saldo da Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A (CVA) é composto pela soma do valor dos itens de custo que a compõem - inclusive o ESS, na data do respectivo pagamento, com a variação positiva ou negativa de cada um desses mesmos itens ocorrida nos períodos compreendidos entre reajustes tarifários;

11. A CVA tem por objetivo registrar o montante de despesas com o ESS e a sua variação desde o último reajuste tarifário de modo a permitir sua compensação no próximo reajuste;

12. O Manual de Contabilidade do Setor Elétrico editado pela ANEEL lista esta conta nº Plano de Contas do Ativo. Resta claro que sua amortização pode ocorrer somente a partir do exercício em que incorporadas ao aumento da tarifa concedido pela ANEEL;

13. Portanto, a requerente agiu em estrito cumprimento às normas regulamentares a que está submetida, ao registrar os valores pagos a título de ESS em conta do ativo durante o período de referência, levando-os a resultado como despesa somente quando do efetivo reajuste tarifário conforme regime de competência;

14. Uma vez que os valores pagos a título de ESS passaram a ser considerados pela requerente na composição da tarifa de energia, o valor da conta CVA - ESS começou a ser amortizado no resultado ao longo do intervalo existente entre o reajuste anual que autorizou a contabilização da despesa na tarifa e o próximo reajuste anual;

15. Diante destas considerações percebe-se que a requerente não está se creditando sobre despesas incorridas no passado, senão sobre as rubricas que, em virtude do regime de competência, estavam sendo efetivamente incorridas no período de apuração;

16. Não é emitida qualquer fatura ou nota fiscal para o ESS, razão pela qual não poderia a requerente atender a solicitação do fisco de apresentação da

documentação fiscal referente aos custos do ESS pois essa é uma prova impossível. Exigir da fiscalizada a apresentação de documentação hábil à comprovação dos custos do ESS é o mesmo que inviabilizar seu direito ao crédito, visto que esta documentação simplesmente não existe, pois não é emitida pela CCEE;

17. Na eventualidade de não se validar o procedimento que levou a Requerente à apuração de crédito sobre o valor amortizado, é preciso ter em consideração ao menos os valores efetivamente pagos de ESS no mês de agosto de 2005.

18. Por fim, a autoridade fiscal glosou os créditos apurados pela requerente em relação a notas fiscais de bens adquiridos para revenda em meses anteriores. Destacou que a atividade exercida pela empresa é de distribuição de energia elétrica assegurando seu direito ao crédito nos termos do art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Que é inequívoco seu de cálculo o crédito em relação à despesa com os bens adquiridos para revenda na apuração do PIS/COFINS, principalmente pelo fato de a fiscalização não questionar seu direito.

19. Há que se registrar que estes documentos fiscais acobertam a aquisição de suprimento de energia elétrica nos meses anteriores ao período de apuração considerado. Mas tratado-se de despesas incorridas em períodos anteriores ao fiscalizado, poderá fazê-lo na apuração destas contribuições nos meses seguintes, desde que dentro do prazo decadencial de 5(cinco) anos, fundamentado pelo disposto no parágrafo 4º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que previu que o "crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes";

20. Que no mês em que a despesa ou custo é incorrido, apenas nasce para o contribuinte o direito de calcular e descontar o crédito na apuração das contribuições e que a legislação citada não impõe a obrigatoriedade de retificar as informações fiscais (obrigações acessórias), e que referido procedimento não traz qualquer prejuízo ao erário, pois o valor do crédito não sofre atualização monetária.

21. Pelo exposto requer seja acolhida a preliminar para declarar a nulidade do Despacho Decisório e caso não seja acolhida, requer seja reformado o Despacho Decisório homologando integralmente a compensação declarada.

22. Informou o Interessado que poderá receber comunicações, intimações e notificações nº escritório de seus advogados, localizado na Rua do Ouvidor, nº 121, 23º ao 29º andares -Centro, Rio de Janeiro, CEP 20040-030.

A decisão recorrida não reconheceu o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 14-90.449 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 14-90.449 - 5ª Turma da DRJ/RPO

Sessão de 25 de fevereiro de 2019

Processo 16682.721213/2013-18

Interessado LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.

CNPJ/CPF 60.444.437/0001-46

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

As arguições de nulidade do despacho decisório só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

Não provada violação às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, rejeita-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório Eletrônico.

INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.

Dada à existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo, no domicílio fiscal eleito por ele.

CRÉDITOS DISPÊNDIOS COM ENCARGOS DO SERVIÇO DO SISTEMA - (ESS). DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

É exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição para o período desse litígio.

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

**Mérito****1. Glosa dos créditos oriundos do pagamento do Encargo de Serviços do Sistema – ESS**

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ manteve a glosa dos créditos oriundos do pagamento do ESS em síntese sobre os seguintes fundamentos:

De acordo com a CCEE os ESS são expressos em R\$/MWh e são pagos apenas aos agentes geradores térmicos que atendem a solicitação de despacho do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) para realizar a geração conforme necessidade. Atualmente existem três tipos de encargos classificados pelo ONS conforme sua finalidade (texto extraído do site da CCEE, <https://www.ccee.org.br>):

1. Encargo por Restrição Elétrica: ocorre quando há alguma restrição operativa que afeta o atendimento da demanda em um submercado ou a estabilidade do sistema. Essas restrições operativas acarretam duas situações possíveis:

- Constrained-on: a usina térmica não está programada, pois sua geração é mais cara.

Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita sua geração para atender a demanda de energia do submercado. Neste caso, o ESS é usado para ressarcir a geração adicional da usina.

- Constrained-off: a usina térmica está despachada. Entretanto, devido a restrições operativas, o ONS solicita a redução de sua geração. Neste caso, o ESS é usado para ressarcir o montante de energia não gerado pela usina.

2. Encargo por Segurança Energética: ocorre quando o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) determina ao ONS que solicite a geração de usinas térmicas com vistas a garantir a segurança do suprimento energético nacional.

3. Encargo por Ultrapassagem da Curva de Aversão ao Risco (CAR): É utilizado para ressarcir a geração de usinas termelétricas despachadas para garantir o suprimento energético quando o nível dos reservatórios está próximo a ultrapassar a CAR.

Além desses ESS pagos exclusivamente aos agentes geradores térmicos, existe também o Encargo por Serviços Ancilares, destinados a garantir a qualidade e a segurança da energia gerada no SIN.

Não há dúvida que o ESS é uma despesa geradora de créditos de PIS e Cofins não cumulativos. Esta constatação está na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, formulada pela Associação Brasileira dos Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADÉE:

I – Geram direito da apuração e desconto de crédito não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, para as concessionárias distribuidoras de energia elétrica, dentre os custos objeto da consulta:

- a) o encargo de uso do Sistema de Transmissão (TUST), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- b) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço;
- c) o encargo decorrente do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT);
- d) o Encargo de Serviços do Sistema (ESS);

A questão não se prende ao conceito de insumo, já superado por esta solução de consulta e, sim, à falta de comprovação desta despesa. A interessada alega haver uma especificidade dos encargos setoriais na sistemática de apuração deste crédito perante a CCEE. Após a disponibilização do relatório CB006 é expedida uma pré-fatura contemplando o valor do ESS devido no referido mês, cujo pagamento é realizado através de depósito bancário.

De fato, a CCEE informa que a liquidação financeira deste encargo é realizada mensalmente por meio de uma instituição financeira contratada, autorizada pelo Banco Central, que faz o recolhimento dos encargos devidos e credita os valores aos credores na seqüência. A CCEE informa também não haver emissão de notas fiscais pela CCEE aos agentes e os resultados das operações são divulgados por meio de relatórios mensais(<https://www.ccee.org.br>):

As relações comerciais entre os agentes participantes da CCEE são regidas por contratos de compra e venda de energia, sendo que a liquidação financeira desses contratos é realizada diretamente entre as partes contratantes, por meio de condições livremente negociadas.

As operações realizadas no âmbito da CCEE são contabilizadas e liquidadas de forma multilateral, não havendo indicação de parte e contraparte. Um agente em posição credora recebe seu crédito de todos os devedores do mercado e não de um agente devedor específico. Em contrapartida, um agente devedor efetua o pagamento a todos os credores e não especificamente a um ou outro agente credor.

A liquidação financeira é realizada mensalmente pela CCEE e marca o momento de pagamento e recebimento dos débitos e créditos apurados pelo processo de contabilização.

A operação de tais compensações é realizada por uma instituição financeira autorizada pelo Banco Central, contratada pela CCEE, que recebe valores devidos num dia e credita os valores aos credores no outro dia.

A CCEE não é contraparte na liquidação, tendo somente o papel de viabilizar a realização das compensações financeiras. Não há emissão de notas fiscais pela CCEE aos agentes, e os resultados das operações são divulgados por meio de relatórios mensais.

Esta forma de liquidação multilateral sem indicação de parte e contraparte e sem emissão de notas fiscais foi um dos pontos centrais abordados no Despacho Decisório:

Quanto ao atendimento ao item 3 do TIF 120052, que solicitou à fiscalizada a apresentação de cópia de documentação que embasasse seu direito, em relação ao ESS, cumpre tecer os seguintes comentários:

1. A fiscalizada apresentou apenas supostas pré-faturas que teriam sido obtidas, na INTERNET, do sítio da Câmara de Compensação de Energia Elétrica -CCEE. Em tais documentos não consta qualquer elemento que evidencie seu emitente (beneficiário da fatura);
2. Não foi apresentada 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 emitido pelo Agente de Liquidação para cada Agente da CCEE após a realização da Liquidação Financeira, que reflete os valores efetivamente liquidados; e
3. No caso em apreço, deve ser feita conferência do valor pago do encargo com a NLC com o valor a liquidar, confrontando o valor com o resumo da Préfatura na linha “Somatório Pagamento por Encargo de Serviço do Sistema”.

A interessada admite a inexistência de fatura ou nota fiscal para comprovar o pagamento do ESS, razão pela qual não poderia a requerente atender a solicitação do fisco de apresentação da documentação fiscal referente aos custos do ESS pois essa é uma prova impossível. Alega que exigir a apresentação de documentação hábil à comprovação dos custos do ESS é o mesmo que inviabilizar seu direito ao crédito, visto que esta documentação simplesmente não existe, pois não é emitida pela CCEE.

O problema é que as normas da ANEEL e as formas de liquidação financeira adotadas no âmbito da CCEE ou ONS não se sobrepõe a legislação tributária de regência. A expedição de atos normativos com efeitos tributários é atividade

situada fora do escopo legal da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que tem a finalidade de regular (e fiscalizar) o mercado de energia elétrica, sendo-lhe vedado adentrar por via oblíqua no domínio da tributação. Notas Técnicas e Resoluções da ANEEL não são normas de natureza tributária disciplinadoras da Contribuição para o PIS e da Cofins e tampouco regem a relação fisco-contribuinte.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática em todos os seus limites, de modo a se conhecer qual é o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Não ficando demonstrada a liquidez do crédito tributário pleiteado para fins de restituição, não há como conceder direitos creditórios nem homologar a compensação sob pena de afrontar o art.170 do Código Tributário Nacional, transcrito abaixo:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

A interessada precisará encontrar formas de se adequar à legislação tributária ou resolver esta situação no âmbito da CCEE ou ANEEL para que a liquidação financeira possa ser comprovada. Se não são emitidos documentos fiscais, terão que passar a emitir sob pena de inviabilizar seu direito ao crédito, uma vez que a documentação hábil para comprovação dos custos é um elemento essencial na concessão do direito creditório.

O segundo ponto em questão é que a interessada alegou estar ao abrigo da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 117/2004 que a dispensa de apresentar notas fiscais para este serviço desde que o Operador Nacional do Sistema elabore, até o último dia do mês subsequente ao das operações e forneça às unidades da Federação, relatório contendo os valores devidos pelo uso dos sistemas de transmissão, com as informações necessárias para a apuração do imposto devido por todos os consumidores livres.

Porém, conforme esclareceu o ONS em ofício, "a obrigatoriedade do ONS quanto à emissão do relatório restringe-se aos dados relativos aos valores do EUST devidos pelos consumidores finais (Consumidor Livre) de energia elétrica que mantém Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) com o ONS."

E completa: "Desta forma, no documento citado não constam os valores relativos à LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A."

Em que pese a grande quantidade de intimações, o contribuinte não logrou êxito em apresentar documentos que comprovassem os dispêndios com ESS de forma conclusiva.

Uma vez que o interessado não junta documentação comprobatória da ocorrência de pagamento indevido ou maior que o devido, infere-se que o crédito pleiteado não é líquido e nem certo, não devendo, portanto, ser reconhecido o direito creditório.

(...)

Pois bem. Conforme declaração emitida pela CCEE (anexo 9), em agosto de 2005 a requerente recolheu a título de ESS o valor de R\$ 1.483.610,46. Porém, apurou um crédito de ESS no mesmo período de R\$ 9.997.438,96.

A interessada argumenta que o ESS do período de agosto de 2005 não está atrelado à receita obtida com a distribuição de energia nesse mesmo período, pois a tarifa de energia praticada leva em consideração o histórico de custos de períodos anteriores e que agiu em estrito cumprimento às normas regulamentares a que está submetida, ao registrar os valores pagos a título de ESS em conta do ativo durante o período de referência, levando-os a resultado como despesa somente quando do efetivo reajuste tarifário conforme regime de competência.

Por essa razão, amortizou valores de ESS do período 2002/2003 (R\$ 8.780.365,85) acrescido do período 2003/2004 (R\$ 1.217.073,11).

No artigo 2.º da Port. Interministerial MF/MME 25/2002, o saldo de uma conta CVA é definido como o somatório das diferenças positivas e negativas entre o valor do item na data do último reajuste tarifário da concessionária de distribuição de energia elétrica e o valor do referido item na data de pagamento (expurgado de eventual multa e juro de mora), acrescida da respectiva remuneração financeira, esta última calculada com base na taxa de juros Selic em igual período.

Este procedimento contábil, apoiado em normas da ANEEL e Portaria Interministerial MF/MME que instituiu a Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela “A” – CVA do ESS é destinado a registrar as variações ocorridas no período entre reajustes tarifários, dos valores do ESS para efeito de cálculo da revisão ou do reajuste da tarifa de fornecimento de energia. Mas não se harmoniza com a legislação do PIS e COFINS e não pode ser usado para fins de controle do direito de dedução das contribuições referentes ao custo de aquisição de insumos por duas razões: 1) Porque, conforme já explicado, a lei e a instrução normativa são taxativas quanto a restrição de que o direito ao crédito deve ser determinado em relação aos bens para revenda e insumos adquiridos no mês; e 2) por não existir previsão de atualização monetária de tal direito creditório.

**Ou seja, ainda que a contribuinte tivesse conseguido comprovar os pagamentos deste encargo, a rigor somente poderia abater o valor de R\$1.483.610,46 no mês de agosto de 2005.**

Em sua defesa a Recorrente aduz:

8. Inicialmente, acerca da glosa dos créditos oriundos do pagamento dos Encargos Setoriais de Serviço – ESS, a Recorrente pede vênia para tecer breves comentários a respeito do referido encargo, de maneira a eliminar qualquer dúvida a respeito do seu direito creditório em relação às “pré-faturas” acostadas aos autos.

9. O ESS está regulamentado no Decreto nº 5.163/04, que foi alterado pelo Decreto nº 9.143/2017, e prevê, em seu art. 59, o seguinte:

“Art. 59. As regras e os procedimentos de comercialização deverão prever o pagamento de encargo para cobertura dos custos dos serviços do sistema, inclusive dos serviços ancilares, prestados aos usuários do SIN, que compreenderão, entre outros:

I - a geração despachada independentemente da ordem de mérito, por restrições de transmissão em cada submercado ou por razões de segurança energética, a ser alocada aos consumidores com possibilidade de diferenciação entre os submercados;

II- a reserva de potência operativa, em MW, disponibilizada pelos geradores para a regulação da frequência do sistema e sua capacidade de partida autônoma;

III - a reserva de capacidade, em MVAR, disponibilizada pelos geradores, superior aos valores de referência estabelecidos para cada gerador em Procedimentos de Rede do ONS, necessária à operação do sistema de transmissão;

IV - a operação dos geradores como compensadores síncronos, a regulação da tensão e os esquemas de corte de geração e alívio de cargas; e V - o deslocamento da geração hidrelétrica de que trata o art. 2º da Lei nº 13.203, de 8 de dezembro de 2015.”

10. A partir do preceito normativo acima transcrito, vê-se que o ESS é despesa inerente ao exercício da atividade de distribuição de energia elétrica, já que constitui, em síntese, determinado valor pago pela distribuidora à Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), que é destinado à manutenção da confiabilidade e estabilidade da Rede Básica que utiliza para o desenvolvimento de seu objeto social.

11. Por esta razão, a ANEEL se posicionou, por meio da Nota Técnica nº 554/2006-SFF/ANEEL (fls. 1.915/1.927) no sentido de que é possível calcular crédito de PIS/COFINS em relação a este encargo, uma vez que esta rubrica tem inerência funcional com a atividade de distribuição de energia:

“O Encargo de Serviços do Sistema – ESS é encargo pago em função dos custos de manutenção da confiabilidade e estabilidade. Com efeito, nos termos do art. 59 do Decreto nº 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 nº 109, de 26 de outubro de 2004, **o ESS constitui obrigação, dentre outros, dos agentes do setor elétrico classificados na 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. (...)**

Desta 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), 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 nº 10.833/2003”

(grifou-se)

12. Ressalte-se que a ANEEL externou o juízo de que as distribuidoras de energia elétrica estavam legitimadas a apurar crédito de PIS/COFINS sobre o encargo em foco antes mesmo que a RFB tivesse se manifestado sobre esta questão, **porque detinha conhecimento técnico acerca do funcionamento das empresas de energia para determinar se o encargo se caracterizava como insumo para as distribuidoras de energia elétrica.**

13. Nada obstante, cumpre salientar que, posteriormente, a própria RFB confirmou o entendimento da ANEEL e assentou que a despesa com o encargo em foco constitui insumo para a atividade de distribuição de energia elétrica, e que, portanto, gera direito de crédito para as distribuidoras:

**“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). (...)**”.

(grifou-se)

14. Importante mencionar os seguintes trechos do inteiro teor da decisão em que a RFB fixou tal posicionamento:

“Do exposto até o momento, pode-se chegar às seguintes conclusões:

a) O direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, para o caso em análise, exige o atendimento dos seguintes requisitos: 1) ser gasto com pagamento por aquisição de serviço;

2) este serviço enquadrar-se como insumo (para ser insumo o serviço deve ser utilizado ou aplicado no exercício de uma atividade);

3) a atividade onde se aplica ou utiliza o insumo deve configurar prestação de serviço.

b) Conforme seção específica, considera-se a atividade de distribuição de energia elétrica inclusive como prestação de serviço (logo o requisito 3 encontra-se satisfeito)

c) relativamente às relações negociais entre as distribuidoras e as transmissoras:

c.1) As empresas transmissoras de energia elétrica prestam serviço às distribuidoras de energia elétrica, que é remunerado por meio das tarifas de uso do sistema de transmissão (TUST);

c.2) A TUST consiste, parcialmente, num gasto com pagamento por aquisição de serviço (1); esse serviço é utilizado ou aplicado no exercício da atividade de distribuição, assim, esse serviço enquadra-se como insumo (2);

(...)

c.4) Conclui-se assim que os dispêndios efetuados com base na TUST gera parcialmente o direito ao desconto de créditos da Contribuição o PIS/PASEP e da COFINS”.

15. Vale destacar que esta decisão foi proferida pela RFB em Processo de Consulta formulado pela Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE), da qual a Recorrente é filiada<sup>3</sup>.

**16. Resta evidente, portanto, que a Recorrente tem o direito de apurar crédito de PIS/COFINS, com base no artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em relação aos valores que pagar aos agentes de transmissão a título de encargo de uso do sistema de transmissão.**

17. Estabelecida tal premissa, importa ainda salientar que, durante a fiscalização que originou o Despacho Decisório constante nos presentes autos, bem como no decorrer da presente demanda, a Recorrente apresentou à Autoridade Fiscal as Notas Fiscais e as Pré-faturas que comprovam os valores pagos a título de encargo de uso do sistema de transmissão no período de junho/2005, de modo que não haveria razão para questionar os créditos de PIS informados no DACON retificador mencionado anteriormente.

18. Até mesmo porque, apenas para que não restassem dúvidas acerca do direito que milita a seu favor, a Recorrente solicitou à CCEE emissão de uma declaração por meio da qual resta a informação acerca do valor efetivamente pago a título de ESS no período.

19. Ocorre que, não obstante os documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente, a 5ª Turma da DRJ/RPO concluiu que não fora apresentada qualquer documentação referente à quitação/pagamento do ESS, mormente as Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE.

20. Contudo, conforme exaustivamente exposto, a Recorrente recolheu o ESS à CCEE por meio de depósito em conta corrente, após informação transmitida pela referida Câmara através das Pré-Faturas.

21. Cumpre salientar que a Pré-Fatura é um documento emitido pelo agente de transmissão, conforme determinava a legislação estadual vigente à época e, ainda, que a mesma **discrimina a cobrança do encargo de uso do sistema de transmissão e o Aviso de Crédito a que se relacionam.**

22. Portanto, não há que se falar que a glosa em relação ao Encargo de Serviços do Sistema – ESS se deu exclusivamente por absoluta impossibilidade de identificar o momento no qual o serviço é adquirido quando da transmissão de energia elétrica referente ao uso da Rede Básica entre as concessionárias de transmissão e os usuários da Rede Básica.

23. Ademais, também não merece prosperar o argumento utilizado no Acórdão ora recorrido no sentido de que “A expedição de atos normativos com efetivos tributários é atividade situada fora do escopo legal da Agência Nacional de energia Elétrica (ANEEL), que tem a finalidade de regular (e fiscalizar) o mercado de energia elétrica, sendo-lhe vedado adentrar por via oblíqua no domínio da tributação. Notas Técnicas e Resoluções da ANEEL não são normas de natureza tributária disciplinadoras da Contribuição para o PIS e da COFINS e tampouco regem a relação fisco-contribuinte.”

24. Isto porque, de acordo com a Teoria do Diálogo das Fontes, o direito deve ser interpretado como um todo, de forma sistemática e coordenada. Assim, uma norma jurídica não pode excluir a aplicação de outra, como aconteceu no presente caso.

25. É importante salientar que a referida teoria não se limita às elucubrações doutrinárias, de modo que seu uso, naturalmente, é bastante comum nas diversas cortes do país, conforme se verifica da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

“RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA. SISTEMA BACEN-JUD. ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. ARTIGO 11, DA LEI 6.830/80. ARTIGO 185-A, DO CTN. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO

INTRODUZIDA PELA LEI 11.382/2006. ARTIGOS 655, I, E 655-A, DO CPC. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS LEIS. TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI DE ÍNDOLE PROCESSUAL.

(...)

9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil.

10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo. (...).”

26. Portanto, em se tratando de créditos próprios do setor elétrico, é evidente que cabe à ANEEL e seus respectivos órgãos, como é o caso da CCEE, definir e interpretar as normas que envolvem o setor. Assim, se o referido órgão, que, relembre-se, compõe a mesma estrutura federal que faz parte a RFB, confirma que as pré-faturas são documentos hábeis para comprovar os gastos com ESS, fazendo a Recorrente confiar na administração pública, não cabe às autoridades fiscais desmerecerem esse entendimento, sob pena de violar a segurança jurídica e o princípio da proteção da confiança legítima, que fazem com que a Recorrente obedeça às diretrizes estabelecidas pela ANEEL.

27. Portanto, resta evidente que não faz sentido deixar de aplicar as normas regulamentares instituídas pela ANEEL, a qual, repita-se, trata-se de agência reguladora que atua na fiscalização econômico-financeira do serviço de geração e dos serviços de eletricidade, diante do fato das referidas normas possuírem finalidade específica para regulamentação do setor, de modo que não faz qualquer sentido a limitação à legislação tributária para solucionar a presente lide.

Ocorre que, da detida análise da documentação acostada aos autos, verifica-se que de fato constam dos autos as Pré- faturas que comprovam os valores pagos a título de encargo de uso do sistema de transmissão no período de junho/2005, tal como, declaração emitida pela CCEE informando os valores efetivamente pagos pela Recorrente a título de ESS no período de janeiro de 2002 a setembro de 2005.

Ora, como bem destacado pela Recorrente, considerando ser a Pré-Fatura documento emitido pelo agente de transmissão, conforme determinava a legislação estadual vigente à época e que a mesma discrimina a cobrança do encargo de uso do sistema de

transmissão e o Aviso de Crédito a que se relacionam, ao contrário do que argumenta a DRJ, restou devidamente comprovado nos autos o momento no qual o serviço é adquirido quando da transmissão de energia elétrica referente ao uso da Rede Básica entre as concessionárias de transmissão e os usuários da Rede Básica, tal como, os valores efetivamente pagos pela Recorrente.

Assim, considerando que a própria DRJ admitiu não haver dúvida que o ESS é uma despesa geradora de créditos de PIS e Cofins não cumulativos. Constata-se esta contida da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2008, formulada pela Associação Brasileira dos Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADDEE, ante a documentação comprobatória da ocorrência de pagamento indevido ou maior que o devido, infere-se que o crédito pleiteado é líquido e certo, devendo, portanto, ser reconhecido o direito creditório em relação as despesas ocorridas no mês de agosto de 2005.

Dessa maneira, revento a glosa dos créditos oriundos do pagamento do Encargo de Serviços do Sistema – ESS no valor de R\$1.483.610,46 efetuado pela Recorrente no mês de agosto de 2005.

## 2. Créditos extemporâneos

Também manteve a DRJ glosas relativas a créditos extemporâneos, a saber:

Apurou-se a aquisição de bem/serviço em outro período sendo computado indevidamente no período fiscalizado. Conforme esclarecido, tais dispêndios poderiam ser computados para fins de apuração do saldo de crédito a descontar no mês de aquisição.

Caso a empresa apresente débito no período a que tais aquisições se referem, essas servirão, primeiramente, para serem deduzidas do devido e, caso haja saldo de crédito, este poderá ser utilizado em período subsequente.

Mesmo a norma do parágrafo 4º do artigo 3º das leis 10.637 e 10.833, de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes não pode ser invocada pela contribuinte, uma vez que não devem caber dúvidas quanto ao seu alcance. Tal disposição trata de crédito excedente de um determinado mês, após o desconto com os débitos do mesmo período, ou seja, refere-se a valores devidamente informados nos DACON próprios e não aproveitados, por serem superiores ao débito apurado. Logo tal disposição não significa autorização para que se aproveite direitos de períodos anteriores da forma como pretendeu a contribuinte.

Saliente-se que não há qualquer impedimento legal para que a contribuinte que tenha deixado de apurar os créditos das contribuições sociais em foco, admissíveis no tempo correto, o faça posteriormente, desde que efetuando as

devidas correções nos demonstrativos do mês das aquisições. E então aqueles dispêndios poderão ser aproveitados naquele mês e, na apuração, caso resulte um saldo de crédito, aí sim este saldo poderá ser utilizado no período subsequente.

Com efeito, se faz mister a retificação tanto dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacon) quanto das Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para ao PIS/Pasep e da Cofins, consoante disposição das normas infralegais conforme abaixo esclarecido.

(...)

Portanto, para o período aqui em litígio, os dispositivos normativos são claros em determinar que para a efetivação de qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores deveriam ter sido efetuadas as respectivas retificações.

Obviamente essa apuração extemporânea e correspondentes retificações dos DACONS e DCTFs poderão ser feitas enquanto não extinto o direito de o contribuinte apresentar tal pleito, fato que ocorre no prazo de cinco anos consoante a legislação de regência.

Assim, o aproveitamento de créditos relativos a operações de períodos anteriores deve ser feito exclusivamente pela retificação dos demonstrativos dos competentes períodos de apuração.

Não se trata de uma simples formalidade pois uma vez que os dispêndios são aproveitados no mês e o saldo restante pode ser utilizado no período subsequente é essencial manter a coerência contábil e fiscal sem descontinuidade na linha do tempo, caso contrário a fazenda pública perderia totalmente o controle dos créditos e das compensações.

#### A Recorrente argumenta:

Ocorre que o referido argumento não merece prosperar, visto que os documentos fiscais acostados aos autos acobertam a aquisição de suprimento de energia elétrica nos meses anteriores a agosto de 2005.

31. Conclui-se, portanto, que a alegação da Autoridade Fiscal não se sustenta, sendo certo que, tratando-se de despesas ocorridas em períodos anteriores ao fiscalizado, convém recordar que o direito da Recorrente, diferente do que afirma a Autoridade Julgadora, se encontra fundamentado no §4º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

(...)

32. Portanto, resta claro que, acaso em determinado mês o contribuinte não se valha da faculdade de calcular e descontar créditos na apuração do PIS/COFINS, é

certo que poderá fazê-lo na apuração destas contribuições nos meses seguintes, desde que dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

(...)

De fato, no mês em que a despesa ou o custo é incorrido, apenas nasce para o contribuinte o direito de calcular e descontar o crédito na apuração das contribuições, como forma de reduzir o montante de tributo devido, sendo certo que o exercício deste direito poderá se dá a qualquer tempo, dentro do prazo decadencial aludido acima.

35. Frise-se que, sequer deve ser exigido do contribuinte, como condição sine qua non para o exercício deste direito creditório, a retificação das informações fiscais (obrigações acessórias) anteriormente prestadas, visto que esta não é uma exigência estipulada nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

36. Tampouco há que se obrigar o contribuinte a voltar no tempo e descontar os créditos no próprio mês em foram adquiridos os insumos geradores de crédito, pois a norma em comento é clara ao permitir o exercício do direito creditório nos períodos seguintes.

37. Ao que parece, a norma assim o fez porque o exercício do direito de crédito a destempo não traz qualquer prejuízo ao erário, pois o valor do crédito não sofre atualização monetária ou incidência de juros. É dizer, o montante que será reduzido do tributo devido a União é o mesmo se o crédito for descontado na apuração do próprio mês em que incorrida a despesa ou custo, ou se for descontado em algum dos períodos seguintes.

38. Assim, resta evidente o direito da Recorrente de descontar os créditos apurados em relação a despesas ocorridas em período anterior a julho de 2005, visto que o aproveitamento destes créditos não pereceria na hipótese em que não tivesse sido realizado no mês correspondente.

Ocorre que, apesar dos argumentos apresentados em sede de defesa, em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sem apresentação de DCTF e DACON retificadores, cumpre ressaltar que a matéria já encontra-se pacificada no âmbito administrativo. Transcreve-se nesse sentido a recente súmula aprovada pelo Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF):

#### Súmula 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Dessa maneira, mantenho as glosas relativas aos créditos extemporâneos.

### Conclusão

Diante do exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa relativa aos créditos oriundos do pagamento do Encargo de Serviços do Sistema – ESS no valor de R\$1.483.610,46 efetuado pela Recorrente no mês de agosto de 2005.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Hélcio Lafeté Reis.

Apresentei voto divergente por escrito, no plenário virtual, como vencido, converte-se em declaração de voto.

A divergência em relação ao voto da Relatora restringe-se ao item “Glosa dos créditos oriundos do pagamento do Encargo de Serviços do Sistema – ESS”, pois, conforme jurisprudência já assentada nesta turma de julgamento, em composição diversa da atual, o direito ao desconto de créditos de ESS, inobstante a previsão normativa autorizativa, depende da apresentação das notas de liquidação da despesa, de forma individualizada, sob pena de não reconhecimento do direito por falta de comprovação.

No julgamento do Recurso Voluntário interposto no processo nº 16682.720783/2013-82 pelo mesmo contribuinte destes autos, a decisão específica em relação a essa matéria foi acompanhada por unanimidade (acórdão 3201-010.151, de 20/12/2022), razão pela qual reproduz-se na sequência a parte do voto correspondente a ela:

#### **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 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 Proinfra, 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. ...), 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.

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 benefício 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:

#### 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 nº 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 início 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 nº 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 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 nº 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 nº 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 nº 109, de 26 de outubro de 2004, o ESS constitui obrigação, dentre outros, dos agentes do setor elétrico classificados na 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 nº 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, 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.

**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, 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

(...)

§ 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.

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. (destaques nossos)

No acórdão 3201-008.686, de 23/06/2021 (processo nº 16682.721248/2013-49), referenciado na transcrição supra, a questão relativa à Declaração da CCEE informando os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, documento esse que fundamentou o voto da Relatora nestes autos, foi assim analisada:

Na cópia do documento intitulado **“Declaração”, emitido pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), informa-se que o Recorrente efetuou pagamento, via depósito bancário, dos Encargos de Serviços do Sistema (ESS), sem emissão de fatura ou nota fiscal, no período de janeiro de 2002 a setembro de 2005.**

**Referido documento encontra-se assinado por um terceiro não identificado, em substituição ao Superintendente da CCEE, inexistindo nenhuma indicação dos dados do assinante e nem mesmo autenticação, ainda que administrativa, da sua assinatura.**

Além do mais, considerando inexistir, conforme alegado pelo próprio Recorrente, a emissão de qualquer documento comprobatório dos referidos dispêndios (como fatura ou nota fiscal), mas apenas as chamadas “pré-faturas”, e **por se tratar de pagamentos realizados via depósitos bancários, 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.

Conforme apontado no relatório fiscal, 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 Fiscalização e a DRJ consideraram 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 cópia de declaração assinada por pessoa não identificada. (destaques nossos)

Tal decisão da turma 3201 do CARF se deu por unanimidade, razão pela qual, considerando tratar-se de jurisprudência firmada pela turma, a ela se alinha, afastando-se, por conseguinte, o fundamento do voto da Relatora a partir do afastamento do caráter probatório do documento intitulado “Declaração” da CCEE.

Nesse sentido, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis.**