



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



**Processo nº** 16682.721253/2013-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.692 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2021  
**Recorrente** LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

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 de aquisição devidamente tributada.

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.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE SUPRIMENTOS DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

Podem ser descontados créditos decorrentes de aquisições, em períodos anteriores, de suprimentos de energia elétrica, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem sido as aquisições tributadas pelas contribuições e se tratar de direito ainda não prescrito, bem como se encontrarem devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, com demonstração e comprovação da sua não utilização em períodos anteriores.

**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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de aquisições de suprimentos de energia elétrica em períodos anteriores, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem sido as aquisições tributadas pelas contribuições e se tratar de direito ainda não prescrito, bem como se encontrarem devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, com demonstração e comprovação da sua não utilização em períodos anteriores. Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento ao Recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.686, de 23 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 16682.721248/2013-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu somente parte do direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, homologara as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o Relatório Fiscal que embasou o despacho decisório, a partir da auditoria realizada junto à pessoa jurídica, constatou-se o seguinte:

a) sob a rubrica “Bens para Revenda” do Dacon, o contribuinte escriturara aquisições tanto de bens para revenda (energia revendida para consumidores cativos) quanto de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços (distribuição de energia

adquirida diretamente pelos consumidores livres), sendo que, em relação aos serviços adquiridos, amparou-se o pleito na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008, tendo como consultante a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE);

b) como o contribuinte possuía receitas submetidas às sistemáticas da cumulatividade e da não cumulatividade, a base de cálculo de cada parcela do crédito foi ajustada de acordo com o percentual obtido a partir da divisão da receita não cumulativa auferida pela receita bruta total;

c) o crédito relativo ao Encargo de Serviço do Sistema (ESS), conta 6130425000, não se encontrava demonstrado na planilha de documentos apresentada, tendo o contribuinte esclarecido que tal item não se lastreava nem em fatura e nem em nota fiscal, mas em simples “pré-faturas” (documentos esses sem qualquer formalidade, inclusive sem a identificação do emissor do documento, ou seja, do beneficiário da fatura);

d) de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, a consultante (ABRADEE) informara que o ESS visava à recuperação dos custos incorridos pelos geradores na manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema para atendimento da carga, vindo a Cosit a concluir que, nesse contexto, havia um serviço, cujo preço ou tarifa era 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 da não cumulatividade;

e) segundo o contribuinte, as referidas “pré-faturas” haviam sido utilizadas para liquidação financeira do ESS, por meio de depósitos bancários em contas vinculadas dos agentes participantes da CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), em instituição bancária credenciada, tendo sido apresentadas planilhas contendo informações relativas ao reconhecimento contábil das despesas de ESS pela transferência das contas de ativo referentes aos registros dos referidos encargos pagos em 2002/2003 (conta de ativo 1130145002), em 2003/2004 (conta de ativo 1130145003) e em 2004/2005 (conta de ativo 1130145005), do que se presumiu que o contribuinte considerara como insumo – ao invés 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 (Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela “A” – CVA do ESS), após o ajuste da tarifa;

f) contudo, a conta CVAESS é utilizada para efeito de cálculo da revisão ou do reajuste da tarifa de fornecimento de energia, tendo sido instituída pela Portaria Interministerial MF/MME n.º 25, de 24 de janeiro de 2002, para registrar as variações dos valores do ESS ocorridas no período entre os reajustes tarifários;

g) por força do art. 2º da Portaria Interministerial MF/MME nº 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;

h) nos termos do art. 3º da referida portaria interministerial, o saldo da CVA deve ser compensado pela concessionária nos 12 meses subsequentes à data do reajuste tarifário;

i) a conta CVAESS se presta à determinação de uma nova tarifa de energia e não para fins de controle do direito à dedução das contribuições pertinentes ao custo de aquisição de um insumo, já que não há previsão de atualização monetária de tal direito creditório;

j) 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 esse emitido pelo Agente de Liquidação para cada Agente da CCEE, após a realização da liquidação financeira;

k) em relação às contas 6130411002 (Supr. M. Nacional. Leilões de Energia 2) e 6130422000 (Uso da Rede Básica), foi apresentado apenas parte dos documentos comprobatórios;

l) quanto à documentação apresentada para lastrear outras aquisições realizadas, o contribuinte apresentou faturas no intento de comprová-las alegando se encontrar ao abrigo da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 117/2004, informação essa discordante em relação à posição do Operador Nacional do Sistema (ONS), pois, para tanto, o contribuinte precisava ser um consumidor livre e não um agente distribuidor, em conformidade com o teor do art. 11 da Resolução Normativa ANEEL nº 109, de 26 de outubro de 2004;

m) considerando se tratar de um mercado regulado e tendo em vista a contabilidade da empresa em relação à escrituração com base em faturas, o ONS foi oficiado, tendo informado que as operações de uso do sistema de transmissão haviam sido confirmadas pelo confronto com o Aviso de Débito emitido pela ONS no mês de dezembro de 2005, período esse sob análise nestes autos;

n) no que tange aos bens e serviços adquiridos em outros períodos, o registro do crédito devia se dar no mês da apuração do crédito para saldar eventual débito do período ou para fins de se apurar o saldo a descontar em período subsequente, nos termos do § 4.º do art. 3º da Lei 10.833/2003, razão pela qual referidos valores foram excluídos do cálculo do crédito;

o) considerando documentos de aquisição de energia elétrica sem indicação do período do fornecimento ou relativos a período distinto do da apuração do crédito destes autos, glosou-se o valor respectivo por falta de comprovação.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu, em preliminar, o reconhecimento da nulidade do despacho decisório e, no mérito, a reforma da decisão de origem, para reconhecer a totalidade do direito creditório, aduzindo o seguinte:

1) o crédito pleiteado decorreria da redução da contribuição devida no período, recalculada com base na Solução de Consulta Cosit nº 27/2008;

2) inexistência no despacho decisório de qualquer justificativa à desconsideração da robusta documentação apresentada ao longo da ação fiscal, tendo o Fisco desconsiderado os documentos pelo simples fato de desconhecer a sistemática referente ao ESS, com violação do direito à ampla defesa previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal;

3) a Fiscalização não justificou os motivos pelos quais desconsiderara os documentos apresentados para comprovar o crédito apurado com base nos Encargos de Serviços

do Sistema (ESS), o que tornou nulo o despacho decisório, em razão da arbitrariedade da autoridade administrativa;

4) 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;

5) por meio da Nota Técnica nº 554/2006-SFF, a Aneel se posicionou favoravelmente à possibilidade de se calcular o crédito das contribuições PIS/Cofins em relação a esse 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;

6) de acordo com a declaração fornecida pela CCEE (doc. 9), constata-se que se está diante de um valor efetivamente recolhido a título de ESS, sendo que, “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 da prestação do serviço de distribuição de energia naquele período em que estava ocorrendo o seu pagamento; logo, “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, o que se deu à época do reajuste tarifário que contemplou a despesa de ESS do período de dezembro de 2005”;

7) “diferentemente das empresas do setor privado que podem repassar ao preço imediatamente as variações dos custos dos seus produtos/serviços, a Requerente está submetida à regulamentação da ANEEL e o reajuste tarifário de seu serviço de distribuição de energia elétrica deve seguir os parâmetros impostos por esta agência reguladora”, sendo “importante registrar que o reajuste tarifário do serviço de distribuição de energia é anual e periódico (e eventualmente extraordinário) e está sempre sujeito a procedimento próprio, no qual, em apertado resumo, é apresentada pela Requerente 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 pela Requerente se for homologado pela Aneel.”;

8) “os custos considerados no reajuste tarifário se dividem em Parcela B - composta por custos gerenciáveis pelas distribuidoras, tais como gastos com pessoal, materiais, pesquisa e desenvolvimento e outros - 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 em determinado ano não estão atrelados 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”, razão pela qual “o ESS do período de dezembro de 2005 não mantinha correlação imediata com a receita proveniente da distribuição de energia desse período.”;

9) “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 desse período, por se tratar de dispêndio que lhe traria um benefício econômico futuro (receita decorrente do reajuste da tarifa em exercício posterior).”;

10) “a normatização editada em conjunto pelo próprio Ministério da Fazenda (MF) - ao qual está subordinada a RFB - e pelo Ministério de Minas e Energia (MME) regulamenta a contabilização dos itens de custo da "Parcela A", entre eles o ESS, especificamente para efeito de sua consideração no cálculo do reajuste de tarifa de fornecimento de energia elétrica subsequente”, conforme Portaria Interministerial MF/MME nº 25/2002;

11) “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”, tratando-se de medida que “tem por objetivo registrar o montante das despesas com o ESS e a sua variação desde o último reajuste tarifário concedido pela ANEEL, de modo a permitir a sua compensação no próximo reajuste”, em conformidade com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico editado pela Aneel;

12) “é correta a classificação do gasto com ESS em conta de ativo, para sua amortização somente a partir do exercício em que incorporado ao aumento de tarifa concedido pela ANEEL.”;

13) levaram-se a resultado (isto é, realizou-se efetivamente a despesa) os valores de ESS a partir do momento em que a Aneel autorizou o reajuste da tarifa de energia, o que se deu no processo de revisão tarifária anual nº 48500.003298/2007-80, referente ao ano de 2005;

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 este reajuste anual que autorizou a contabilização da despesa na tarifa e o próximo reajuste anual”, sendo por essa razão que, em dezembro de 2005, levou-se a resultado (como despesa) o valor sob comento e calculou-se sobre tal importância o crédito descontado na apuração das contribuições não cumulativas, ou seja, na competência dezembro de 2005, procedeu-se ao crédito da amortização do ESS pago em exercícios anteriores, mais precisamente nos períodos de 2002/2003, 2003/2004 e 2004/2005, após aprovação, pela Aneel, do respectivo reajuste tarifário;

15) “na hipótese de não se admitir o creditamento sobre o valor amortizado da conta CVA-ESS, deve-se reconhecer o direito de a Requerente apurar crédito sobre o valor do ESS efetivamente pago em dezembro de 2005.”;

16) “o ESS é calculado mensalmente pela CCEE e divulgado às concessionárias de distribuição de energia elétrica, caso da Requerente, através de relatório específico de contabilização, denominado CB006, o qual é disponibilizado no *website* da CCEE”, quando se emite a pré-fatura contemplando o valor do ESS devido no referido mês, cujo pagamento é realizado através de depósito no banco indicado pela CCEE, ou seja, não se emite fatura ou nota fiscal para o ESS;

17) em relação aos documentos de aquisição de energia elétrica que, segundo a Fiscalização, encontravam-se sem indicação do período do fornecimento ou relativos a período

distinto do da apuração do crédito destes autos, registre-se que se está diante de aquisições de suprimentos de energia elétrica anteriores a dezembro de 2005, cujo desconto de crédito encontra-se autorizado pelo § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, observado o prazo decadencial de cinco anos;

18) quanto às contas 6130411002 (Supr. M. Nacional. Leilões de Energia 2) e 6130422000 (Uso da Rede Básica) que, segundo a Fiscalização, foram comprovadas apenas parcialmente, a integralidade do crédito informado nessas contas pode ser confrontada pela análise das planilhas que instruem a defesa, assim como pelas notas fiscais entregues à Administração Fazendária Federal durante a Fiscalização.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte carrou aos autos cópias dos seguintes documentos: (i) Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, (ii) Nota Técnica nº 554/2006-SFF/ANEEL, (iii) Nota Técnica nº 325/2005-SRE/ANEEL, (iv) Nota Técnica nº 252/2004-SRE/ANEEL, (v) nota fiscal nº 5095, emitida pela Eletronorte em 19/05/2007, (vi) planilhas sobre o acompanhamento do faturamento CVA e (vii) Declaração da CCEE.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, afastando, por ausência de vício, a alegação de nulidade do despacho decisório e mantendo todos os procedimentos adotados pela Fiscalização, destacando-se as seguintes conclusões:

a) a conta CVA/ESS (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 de tarifa de fornecimento de energia, sendo destinada a registrar as variações, ocorridas no período entre reajustes tarifários, dos valores do ESS;

b) o contribuinte apresentou como elementos de prova supostas pré-faturas obtidas no sítio da internet da Câmara de Compensação de Energia Elétrica (CCEE), documentos esses desprovidos de qualquer elemento que evidenciasse o seu emitente, qual seja, o beneficiário da fatura, não tendo sido apresentado, ainda, qualquer documentação referente à quitação ou pagamento de tais encargos, mormente as Notas de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (NLC) emitidas pelo Agente de Liquidação para cada Agente da CCEE após a realização da Liquidação Financeira, refletindo os valores efetivamente liquidados;

c) restou evidenciada no Relatório Fiscal a impossibilidade de se inferir a correlação dos valores depositados pelo contribuinte a título do ESS, informados na planilha, com os valores do crédito pleiteado, não tendo sido possível identificar o momento em que o serviço fora adquirido;

d) embora caiba à Aneel (Agência Nacional de Energia Elétrica) regular as tarifas e estabelecer as condições gerais de contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica por concessionário, permissionário e autorizado, bem como pelos consumidores, o entendimento por ela exarado, por meio de Notas Técnicas e Resoluções, não vincula a Administração tributária;

e) o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, relativo ao direito de aproveitamento de crédito em meses subsequentes, se refere a crédito excedente de um determinado mês, após o desconto dos débitos do mesmo período, devidamente informados no

Dacon, o que não significa autorização para o procedimento adotado pelo contribuinte (aproveitamento extemporâneo de créditos), salvo se adotado com base nas retificações corretivas (DCTF e Dacon retificadores).

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, exceto quanto à nulidade do despacho decisório, repisando os argumentos de defesa, sendo destacada a necessidade de se observar a Teoria do Diálogo das Fontes, segundo a qual, nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o direito deve ser interpretado como um todo, sistemática e coordenadamente, preferindo as normas gerais mais benéficas supervenientes à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de se preservar a coerência do sistema normativo.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu somente parte do direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, homologara as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Remanescem controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

- a) crédito apurado com base nos Encargos de Serviços do Sistema (ESS);
- b) comprovação apenas parcial dos créditos relativos às contas 6130411002 (Supr. M. Nacional. Leilões de Energia 2) e 6130422000 (Uso da Rede Básica);
- c) crédito relativo à aquisição de energia elétrica sem indicação do período do fornecimento (apropriação extemporânea de crédito).

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos da Lei nº 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 de Serviços do Sistema (ESS).

A Fiscalização glosou créditos relativos aos Encargos de Serviços do Sistema (ESS), conta 6130425000, considerando a não apresentação de documentos comprobatórios (fatura ou nota fiscal), uma vez que o Recorrente apresentara apenas as chamadas pré-faturas, documentos esses desprovidos de qualquer formalidade, inclusive sem a identificação do emissor, ou seja, do beneficiário do serviço.

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.

Argumenta, ainda, que ele não se encontrava autorizado pela Aneel a repassar à tarifa de energia elétrica o gasto efetuado com o ESS, de modo que essa despesa não representava um custo da prestação do serviço de distribuição de energia no período dos pagamentos, inexistindo, portanto, correlação entre a receita auferida e a distribuição de energia. Tal correlação apenas surgiu quando esse encargo pôde ser considerado na composição da tarifa praticada, o que se deu à época do reajuste tarifário que contemplou a despesa de ESS do período de dezembro de 2005.

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, 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 vale, ainda, da Nota Técnica nº 325/2005-SRE/ANEEL e da Nota Técnica nº 252/2004-SRE/ANEEL, que versam sobre o reajuste tarifário anual com vistas à compensação da perda de

receita da concessionária, não se extraindo desses atos qualquer vinculação das análises ali realizadas à apropriação dos encargos nos termos propugnados pelo Recorrente, pois a referência feita, nessas notas, às contribuições PIS/Cofins se restringe ao impacto dos custos correspondentes no cálculo do reajuste tarifário efetuado pela agência.

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,<sup>1</sup> 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.

Nos termos do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003,<sup>2</sup> os créditos das contribuições não cumulativas devem ser apurados no mês da aquisição dos insumos e dos demais bens ou serviços autorizados, sendo esse o marco temporal a ser considerado no cálculo respectivo.

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

---

<sup>1</sup> 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;

<sup>2</sup> § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

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.

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<sup>3</sup>, aplicável 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

---

<sup>3</sup> 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.

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.

Por outro lado, mesmo que tivesse havido a comprovação inequívoca do direito, há que se destacar que, tendo a Cofins não cumulativa sido introduzida no mundo jurídico somente em 1º fevereiro de 2004, os dispêndios anteriores a essa data não podem gerar direito de crédito nos termos propugnados, o mesmo podendo ser dito em relação à contribuição para o PIS não cumulativa, esta exigível somente a partir de 1º dezembro de 2002.

Além disso, considerando que o PER/DComp foi transmitido em 09/03/2009, eventual direito creditório apurado com base em dispêndios geradores de crédito anteriores a 09/03/2004 já se encontravam prescritos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/1932,<sup>4</sup> não podendo ser considerados na apuração pretendida pelo Recorrente.

Tratando-se de encargos relativos ao período de janeiro de 2002 a setembro de 2005, a parcela do período passível de apropriação (dispêndios a partir de 09/03/2004 a 30/09/2005) até poderia ser apropriada extemporaneamente, em dezembro de 2005, conforme jurisprudência firmada pela maioria deste Colegiado, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais a prova inequívoca do crédito.

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

## II. Crédito. Contas 6130411002 e 6130422000. Comprovação parcial.

Consta do Relatório Fiscal que, da inspeção realizada junto às planilhas apresentadas pelo Recorrente, constatou-se que a totalização dos documentos apresentados referentes às contas 6130411002 e 6130422000 foi insuficiente para comprovar os valores constantes das memórias de cálculo apresentadas pelo fiscalizado, vindo a Fiscalização a elaborar uma planilha indicando tal discrepância, planilha essa presente no referido relatório fiscal.

O Recorrente, por seu turno, alegou que tais contas foram comprovadas integralmente por meio das planilhas apresentadas desde a primeira instância, assim como pelas notas fiscais entregues à Administração Fazendária Federal durante a Fiscalização.

Contudo, conforme acima apontado, foi a partir do confronto entre as planilhas e as notas fiscais apresentadas pelo Recorrente que a Fiscalização concluiu pela comprovação apenas parcial do crédito, não tendo o Recorrente apontado que documentos haviam sido eventualmente desconsiderados ou que dado da apuração fiscal se encontrava equivocado, mantendo apenas uma defesa genérica sem qualquer especificação.

Nesse contexto, tendo-se em conta a abordagem efetuada no item anterior deste voto acerca do ônus da prova, não se vislumbra possibilidade de se reverterem as referidas glosas por ausência de discriminação de eventual erro cometido pela Fiscalização na análise dos documentos fornecidos pelo próprio interessado.

## III. Crédito. Aquisição de energia elétrica. Período não identificado.

---

<sup>4</sup> Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

A Fiscalização glosou crédito relativo a documentos de aquisição de energia elétrica sem indicação do período do fornecimento ou relativo a período distinto ao da apuração do crédito destes autos, sendo indicado em planilha do Relatório Fiscal apenas a nota fiscal nº 5095, emitida em 28/12/2005.

O Recorrente se defende aduzindo que se trata de aquisições de suprimentos de energia elétrica anteriores a dezembro de 2005, cujo desconto de crédito encontra-se autorizado pelo § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da retificação das obrigações acessórias, observado o prazo decadencial de cinco anos.

Conforme apontado ao final do item I deste voto, este Colegiado tem jurisprudência assentada, por maioria de votos, no sentido de admitir o desconto extemporâneo de créditos, conforme se depreende das ementas a seguir transcritas:

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, de 24/02/2021)

[...]

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, de 17/03/2020)

Nesse sentido, uma vez observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem sido as aquisições tributadas pelas contribuições e se tratar de direito ainda não prescrito, devem-se reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de aquisições de suprimentos de energia elétrica em períodos anteriores, mas desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea e desde que demonstrada e comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

É o voto.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas a créditos decorrentes de aquisições de suprimentos de energia elétrica em períodos anteriores, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem sido as aquisições tributadas pelas contribuições e se tratar de direito ainda não prescrito, bem como se encontrarem devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, com demonstração e comprovação da sua não utilização em períodos anteriores.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator