



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.723733/2017-46
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-006.386 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO-PIS/COFINS
Recorrentes RGE SUL DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §º13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se inserem nas hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

PERDAS NÃO TÉCNICAS. FURTO OU FRAUDE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTORNO DE CRÉDITO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL PREVISTA NO §º13 DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003.

As perdas não técnicas correspondentes a desvios diretos de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes) se inserem nas hipóteses de furto de que trata o §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

RO Provido em Parte e RV Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos (i) em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício para manter as glosas relacionadas a realização de obras e instalações prestados por terceiros (Contas Contábeis: 6152100307- Serviços para instalações elétricas, 6152100309- Serviços para obras civis, 6152100452- Mão de obra técnica) e (ii) em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto aos seguintes itens do voto do relator: 2 (Perdas não técnicas), 3.1 (Serviços de Fiscalização de Consumidores e Aferição de Medidores), 3.2 (Emissão e Entrega de Contas) e 4 (Juros sobre multa de ofício). Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao item 3.3 do voto do relator (Desenvolvimento e Manutenção de Sistemas Prestados por Terceiros). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento parcial ao Recurso neste item para garantir o crédito por se tratar de despesa relevante na forma do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, como exigência normativa da Resolução 414 da ANEEL.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Antonio Borges (Suplente Convocado), Cynthia Elena de Campos e Thais de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, substituído pelo Suplente convocado.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Em nome da interessada foram lavrados autos de infração de Cofins e de PIS/Pasep, apurados pelo regime não cumulativo, com multa de ofício no percentual de 75% (passível de redução) e juros de mora calculados até junho de 2017. Os

valores exigidos correspondem às quantias abaixo discriminadas em reais e aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2013:

PIS/Pasep	3.124.764,29
MULTA DE OFÍCIO	2.343.573,17
JUROS DE MORA	1.405.149,15
TOTAL	6.873.486,61
COFINS	14.392.853,56
MULTA DE OFÍCIO	10.794.640,13
JUROS DE MORA	6.472.202,31
TOTAL	31.659.696,00

Foi apontado o seguinte ilícito tributário nos autos de infração lavrados:

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - CRÉDITOS
DESCONTADOS INDEVIDAMENTE INFRAÇÃO: CRÉDITOS
DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA
CONTRIBUIÇÃO*

O sujeito passivo descontou na apuração da contribuição os créditos da não-cumulatividade demonstrados no relatório fiscal, em desacordo com os preceitos legais.

Consoante o Relatório Fiscal (fls. 1.258/1.270), a interessada é uma sociedade anônima de capital aberto, tendo como objetivo principal desenvolver atividades associadas à prestação de serviços de energia elétrica (art. 2º, b, do Estatuto Social).

Em resumo, os créditos glosados, que foram apontados como indevidamente descontados, referem-se a: valores de perdas não técnicas de energia no sistema de distribuição; “serviços prestados por terceiros em atividades fim da empresa”; encargos sobre esses serviços.

Cientificada do lançamento em 14/06/2017 (fl. 1.271), a interessada apresentou impugnação em 13/07/2017 (fl. 1.275), na qual, consoante os argumentos ali aduzidos, ao final assim concluiu e pediu (fls. 1.277/1.291):

XII. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

55. Ante o exposto, a Requerente tem como demonstrado que:

(i) as perdas não técnicas recompostas por meio do reajuste de tarifa autorizado pela ANEEL têm sua natureza de perda desnaturada e, com isso, não deveriam ser estornadas, uma vez que o valor recomposto é contabilizado como receita tributável para fins de inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS;

(ii) os serviços contratados junto à terceiros estão diretamente relacionados à consecução do contrato de concessão firmado com o Poder Público e, assim, configuram “insumos” para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS, haja vista sua representatividade para a atividade desenvolvida, sem os quais o próprio serviço de distribuição de energia elétrica restaria prejudicado;

(iii) os encargos de energia elétrica em questão estão diretamente ligados ao serviço de transmissão de energia elétrica prestado (por si e por terceiros) e, assim, configuram insumos aplicados diretamente pela Requerente na execução de sua atividade fim, ensejando direito ao desconto de créditos de

P15 e COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e

(iv) a exigência dos juros deve ser limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação às multas.

*56. Diante disso, a Requerente pleiteia seja a presente Impugnação **INTEGRALMENTE ACOLHIDA**, reconhecendo a insubsistência dos Autos de Infração questionados, com o consequente **CANCELAMENTO integral do crédito tributário cobrado (principal, multa e juros)** com relação a cada uma das infrações individuais apontadas nos Autos de Infração e no TVF, e o arquivamento definitivo do processo administrativo.*

57. Caso não seja esse o entendimento dessa C. DRJ, a Requerente pleiteia sejam canceladas ou, ao menos, reduzidas as multas impostas, ou então pelo menos afastada a incidência de juros sobre tais penalidades.

Termos em que, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, pede deferimento.

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

COFINS. PIS/PASEP. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO.

Por não se caracterizarem como insumo aplicado no serviço de distribuição de energia elétrica, os créditos relativos às perdas de energia elétrica que excederem as perdas técnicas (perdas não técnicas), independentemente do motivo que tenha causado essas perdas (furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, etc.), devem ser estornados pelas distribuidoras.

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS.

Incabível a glosa de créditos de PIS/Pasep e Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes a dispêndios com serviços diretamente aplicados ou consumidos na execução do serviço da concessionária, tais como manutenção e execução de obras em rede de distribuição de energia elétrica e serviços de corte e religa.

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ENCARGOS SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS.

O encargo de uso do sistema de transmissão, deduzidas as parcelas não correlacionadas com a prestação de serviço, é considerado insumo na atividade de distribuição de energia elétrica e, portanto, passível de gerar créditos de PIS/Pasep e Cofins.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No presente Recurso Voluntário, suscitou apenas questões de mérito quanto as matérias as quais não obteve provimento na primeira instâncias relativas a desnecessidade de estorno de perdas não técnicas e glosas de serviços prestados por terceiros, atinentes a serviços de fiscalização de consumidores e aferição de medidores; emissão e entrega de contas e desenvolvimento e manutenção de sistemas. Por fim, insurge-se contra a incidência de juros sobre a multa. Para combater essas infrações mantidas em primeira instância se utilizou das mesmas argumentações apresentadas na sua impugnação.

Tendo em vista a exoneração de parte do crédito em valor superior ao limite estabelecido no o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, a decisão deve ser submetida a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

Recurso de Ofício

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou a RGE Sul de tributo e encargos de multa em valor superior a R\$ 2.500.000,00.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria MF 63/2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de

ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Como se sabe, a Súmula CARF nº 103 preceitua que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A lide trata de autos de infração de PIS e COFINS decorrentes de glosas de créditos descontados indevidamente e em desacordo com os preceitos legais.

A empresa é uma sociedade anônima de capital aberto, tendo como objetivo principal desenvolver atividades associadas à prestação de serviços de energia elétrica (art. 2º, b, do Estatuto Social).

Em suma, os créditos glosados, que foram apontados como indevidamente descontados, referem-se a: valores de perdas não técnicas de energia no sistema de distribuição, "serviços prestados por terceiros em atividades fim da empresa"; encargos sobre esses serviços.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que demonstram o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens e serviços" que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e

10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

***Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

***Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

A decisão recorrida cancelou parcialmente a autuação no montante total de tributos (PIS e COFINS) de R\$ 14.842.192,21 sobre as seguintes rubricas contábeis:

a) serviços de manutenção para distribuição e transmissão de energia (Conta Contábil-615210001);

b) corte e religação (Conta Contábil-6152100051);

c) realização de obras e instalações prestados por terceiros (Contas Contábeis: 6152100307- Serviços para instalações elétricas, 6152100309- Serviços para obras civis, 6152100452- Mão de obra técnica); e

d) encargos (tarifas) suportados pela Recorrente com relação a serviços de transmissão / distribuição de energia elétrica.

Passa-se a análise dessas questões de mérito em sede de Recurso de Ofício.

Serviços de manutenção para distribuição e transmissão de energia

Noticia-se nos autos que foram glosados os descontos de créditos de PIS/Pasep e Cofins, relativos a “*serviços prestados por terceiros em atividades fim da empresa*”. A Recorrente informou que se tratam de serviços de mão de obra contratados de terceiros para aplicação na atividade fim da empresa.

Segundo o entendimento da Autoridade Fiscal, tais serviços não poderiam ser considerados insumos, ainda que os contratos apresentados pela interessada corroborem a “noção de que são essenciais às atividades fins da organização”.

Conforme informado pela Autuada no decorrer do procedimento fiscal, uma vez que a empresa exerce uma atividade distribuição de energia elétrica, é obrigada, por força do regime de concessão, a manutenção da rede de distribuição, de forma a garantir a continuidade do fornecimento de energia elétrica. Dessa forma, para garantir a adequação, a continuidade, e a eficiência dos serviços públicos que lhe foram concedidos pelo Poder Público, sob regime de concessão, para exercer tal obrigação, contrata os seguintes serviços constantes nessa rubrica:

- Manutenção, quer seja preventiva, corretiva de emergência ou corretiva programada;
- Execução de obras em redes aéreas de distribuição de energia elétrica, realizadas por equipe tipo “H” e por equipes de linha viva, as quais exercem serviços mesmo sobre a rede elétrica energizada;
- Manutenção de redes de distribuição de baixa e alta tensão;
- Desligamento de ramal de ligação com ou sem a retirada de medidor de energia;
- Fiscalização de Irregularidades;
- Fiscalização da entrada de serviços, medidor, corte e religação.
- Correção e melhoramento da rede de distribuição de energia para situações em que há a constatação de adulterações ou fraudes provocadas pelo consumidor.

A empresa ainda juntou aos autos os contratos constantes dessa rubrica das empresas Conecta Empreendimentos Ltda e Sirtec Sistemas Elétricos Ltda (fls.217 a 237 e 893) que denotam a natureza do serviço prestado.

Tendo em vista os contratos trazidos e a descrição dos serviços constante na defesa, entendo que as despesas em questão geram direito a crédito na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos, uma vez que os serviços correspondem a manutenção das redes de distribuição de energia, tornando-se essencial à prestação do serviço por se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou execução do serviço. Assim, devem ser considerados como passíveis de creditamento aqueles gastos, nessa modalidade, devidamente comprovados por meio de nota fiscal.

Corte e Religação

São registrados nesta rubrica contábil os gastos relativos aos serviços prestados por terceiros de corte e religação dos consumidores, incluindo a retirada de medidores.

Entendo que os serviços de corte e religamento do fornecimento de energia são atividades essenciais e/ou relevantes à prestação de serviços, gerando direito a crédito.

Nesse mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 67, de 2017, em análise de caso semelhante relativo a Concessionária de Serviço Público atuante no ramo de água e esgoto, *in verbis*:

CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.

Tratando-se de pessoa jurídica que presta serviço de saneamento básico, com tratamento e distribuição de água e captação e tratamento de esgoto, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de manutenção das redes pluviais, compreendendo abertura de valas e reparo de tubulações, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

b) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de ligação, religação e leitura de hidrômetros, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

c) não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de vigilância e segurança, tendo em vista que constituem atividades intermediárias da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 66 da Instrução Normativa SRF no 247, de 2002.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.)

(negritos nossos)

Tendo em vista os contratos trazidos e a descrição dos serviços constante na defesa, entendo que as despesas em questão geram direito a crédito na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos, uma vez que esse serviço utilizado como insumo é diretamente aplicado no "processo produtivo" da prestação de serviço oferecido ao consumidor, tornando-se, assim, essencial por se constituir em elemento estrutural e inseparável na execução do serviço. Assim, devem ser considerados como passíveis de creditamento aqueles gastos, nessa modalidade, devidamente comprovados por meio de nota fiscal.

Realização de obras e instalações prestados por terceiros (Contas Contábeis: 6152100307- Serviços para instalações elétricas, 6152100309- Serviços para obras civis, 6152100452- Mão de obra técnica)

Conforme se infere da defesa da Recorrente, os serviços registrados nessas rubricas contábeis se relacionam com serviços contratados para construção de obras e instalações. Informou a Recorrente em sua Impugnação (fls.1.277 a 1.291) que o objeto desses serviços são aqueles indicados nos arts.34, 35, 40, 41, 47 a 51 da Resolução Aneel nº414/2010, abaixo reproduzidos:

*Art. 34. A distribuidora tem os prazos máximos a seguir estabelecidos para **conclusão das obras de atendimento da solicitação do interessado**, contados a partir da opção do interessado prevista no art. 33 e observado o disposto no art. 35: [\(Redação dada pela REN ANEEL 670 de 14.07.2015\)](#)*

I – 60 (sessenta) dias, quando tratar-se exclusivamente de obras na rede de distribuição aérea de tensão secundária, incluindo a instalação ou substituição de posto de transformação; e [\(Incluído pela REN ANEEL 670 de 14.07.2015\)](#)

II – 120 (cento e vinte) dias, quando tratar-se de obras com dimensão de até 1 (um) quilômetro na rede de distribuição aérea de tensão primária, incluindo nesta distância a complementação de fases na rede existente e, se for o caso, as obras do inciso I. [\(Incluído pela REN ANEEL 670 de 14.07.2015\)](#)

(...)

Art. 35. Os prazos estabelecidos ou pactuados, para início e conclusão das obras a cargo da distribuidora, devem ser suspensos, quando:

I – o interessado não apresentar as informações sob sua responsabilidade;

I – o interessado não apresentar as informações ou não tiver executado as obras sob sua responsabilidade, desde que tais obras inviabilizem a execução das obras pela distribuidora; [\(Redação dada pela REN ANEEL 670 de 14.07.2015\)](#)

II – cumpridas todas as exigências legais, não for obtida licença, autorização ou aprovação de autoridade competente;

III – não for obtida a servidão de passagem ou via de acesso necessária à execução dos trabalhos; ou

IV – em casos fortuitos ou de força maior.

(...)

Art. 40. A distribuidora deve atender, gratuitamente, à solicitação de fornecimento para unidade consumidora, localizada em propriedade ainda não atendida, cuja carga instalada seja menor ou igual a 50 kW, a ser enquadrada no grupo B, que possa ser efetivada:

I – mediante extensão de rede, em tensão inferior a 2,3 kV, inclusive instalação ou substituição de transformador, ainda que seja necessário realizar reforço ou melhoramento na rede em tensão igual ou inferior a 138 kV; ou

II – em tensão inferior a 2,3 kV, ainda que seja necessária a extensão de rede em tensão igual ou inferior a 138 kV, observado o respectivo plano de universalização de energia elétrica da distribuidora.

II – em tensão inferior a 2,3 kV, ainda que seja necessária a extensão de rede em tensão igual ou inferior a 138 kV. (Redação dada pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)

(...)

Art. 47. *A distribuidora é responsável pelos investimentos necessários e pela **construção das redes e instalações de distribuição de energia elétrica para o atendimento das unidades consumidoras** situadas em empreendimentos habitacionais para fins urbanos de interesse social e na regularização fundiária de interesse social, destinados predominantemente às famílias de baixa renda, com renda familiar mensal per capita de até meio salário mínimo ou renda familiar mensal de até três salários mínimos, conforme inciso II do art. 4º do Decreto nº 6.135, de 2007, que estejam em conformidade com a legislação aplicável. (Redação dada pela REN ANEEL 768, de 23.05.2017) (Revogado pela REN ANEEL 823, de 10.07.2018)*

§ 1º Os investimentos referidos no caput compreendem as obras necessárias, em quaisquer níveis de tensão, para a conexão à rede de propriedade da distribuidora.

Como se vê, os referidos serviços estão relacionados com as obras de construção de redes e instalações, destinando-se a formar o imobilizado da empresa. Por isso, os gastos desses serviços não tem natureza de insumo na prestação do serviço de distribuição de energia, mas sim de imobilizado, devendo compor o custo deste.

Não há dúvida que os citados bens construídos são essenciais para a empresa operar a sua atividade de distribuição de energia. Assim, considerando a atividade da empresa, sobre os serviços utilizados na construção civil deve ser permitida a incidência de créditos, que se efetivará no momento da depreciação do bem no qual o serviço foi aplicado, respeitadas as regras de depreciação, conforme inciso III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, entendo que os gastos com os serviços em questão não geram direito a crédito na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos na sua integralidade, por não terem natureza de insumos, devendo ser permitida somente o crédito sobre a depreciação correspondente.

Encargos do setor de energia elétrica

O Auditor também efetuou glosa dos encargos do sistema, atinentes a Tarifa de Transmissão - Eletrosul Trans; Outras Tarifas de Transmissão Rede Básica e Tarifa de Transmissão - CUSD RGE, por entender que não se caracterizariam como insumos da atividade desenvolvida pela empresa, tendo em vista a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008.

Em suma, os encargos do uso do sistema de transmissão correspondem aos custos de transmissão de energia devidos aos agentes de transmissão, decorrentes do transporte da energia elétrica entre o ponto de geração e o ponto de consumo.

Os valores pagos pelas empresas a título de encargos do uso de sistema de transmissão, desde que correspondam à contraprestação pelo serviço de utilização das redes, darão direito a crédito das contribuições como “insumos”.

O voto do juízo *a quo* reproduz perfeitamente o entendimento deste Relator sobre a questão, uma vez que ficou constatado que o Auditor Fiscal se desincumbiu de provar nos autos que nos referidos encargos continham parcelas que não são remuneração por serviço prestado às distribuidoras na sua área fim. A Recorrente, por sua vez, trouxe aos autos elementos suficientes para convencer do contrário. Assim, reproduzo o trecho do referido voto que fundamenta a reversão da glosa relativa aos créditos dos encargos do setor de energia elétrica em comento:

No Relatório Fiscal foi transcrita a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 27/2008, com os destaques reproduzidos abaixo:

Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que:

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 (grifo nosso);

b) o encargo de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), deduzidas as parcelas não correlacionadas com prestação de serviço (grifo nosso);

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.

II – É vedado o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não-cumulativa, por não se enquadrar ao conceito de insumo:

a) a quota da Conta de Consumo de Combustíveis (CCC);

b) a quota da Reserva Global de Reversão (RGR);

c) os gastos a serem destinados à Conta de Desenvolvimento Energético (CDE). [Grifei.]

Entretanto, conforme visto no item anterior, a Solução de Consulta Cosit nº 67/2017 definiu que há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pelas concessionárias de serviço público.

Na mesma linha de raciocínio, a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008 assim concluiu parcialmente (sublinhei):

84. De 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.3) A parcialidade é em razão de a TUST englobar parcelas que não são remuneração por serviço prestado das transmissoras às distribuidoras (esse ponto será posteriormente aprofundado).

c.4) Conclui-se assim que os dispêndios efetuados com base na TUST geram parcialmente o direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

d) Relativamente às relações negociais entre distribuidoras:

d.1) As empresas distribuidoras de energia elétrica prestam serviço a outras distribuidoras de energia elétrica, que é remunerado por meio das tarifas de uso do sistema de distribuição (TUSD);

d.2) A TUSD 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);

d.3) A parcialidade é em razão de a TUSD englobar parcelas que não são remuneração por serviço prestado de uma

distribuidora à outra (esse ponto será posteriormente aprofundado).

d.4) Conclui-se assim que os dispêndios efetuados com base na TUSD geram parcialmente o direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A leitura do trecho supratranscrito mostra que a TUST e a TUSD são consideradas como insumo, no que tange ao pagamento dos serviços que são utilizados ou aplicados no exercício da atividade de distribuição. Tal pagamento gera créditos da não cumulatividade.

Não obstante, as parcelas da TUST e da TUSD, que não são remuneração por serviço prestado às distribuidoras, não se caracterizam como insumos e não geram créditos de PIS/Pasep e Cofins. Prosseguindo, a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008 assim dispõe em seu item 95:

95. Por fim, sabendo de acordo com o art. 51 do Decreto nº 4.541, de 2002, bem como no § 1º do art. 1º do Decreto nº 4.562, de 2002, que a TUST e a TUSD é formada por: a) custos de transporte; b) perdas de energia elétrica; c) encargos de conexão; e d) encargos setoriais (entre eles as quotas para formação da CDE); responde-se à consulente que somente determinadas parcelas da TUST e da TUSD geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entre elas: os custos de transporte; as perdas de energia elétrica; os encargos de conexão (analisado em seção específica) e os encargos setoriais deduzidos termos não correlacionados com prestação de serviço.

Nos itens subsequentes, a Solução de Consulta Cosit nº 27/2008 prossegue sua análise e conclui que não são passíveis de creditamento os pagamentos relativos às seguintes quotas: da Conta de Consumo de Combustível – CCC (item 135); da Reserva Global de Reversão – RGR (item 144); para a Conta de Desenvolvimento Energético – CDE (item 155).

Na impugnação, a interessada sustentou que os encargos cujos créditos foram glosados estão diretamente ligados ao serviço de transmissão de energia elétrica prestado (por si e por terceiros – no caso de interligação de redes de transmissão) e, como tal, configuram insumos, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 27/2008.

De fato, no presente caso, a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus de provar que os encargos cujos créditos foram glosados não se correlacionam com a prestação de serviço de distribuição de energia. Pelo contrário, para justificar a glosa dos créditos, afirmou ter identificado os “*encargos utilizados em desconto de créditos na prestação de serviços de terceiros em atividade fim da empresa distribuidora*”.

Ademais, a descrição dos encargos feita pela interessada em resposta à intimação e o próprio nome dos encargos glosados (“tarifa de transmissão”) dão ensejo a pensar que tais encargos referem-se à parcela geradora de crédito do encargo de uso do Sistema de Transmissão (TUST), por estar diretamente relacionada ao serviço de distribuição de energia prestado pela interessada.

Sendo assim, devem ser restabelecidos os créditos relativos aos seguintes valores de encargos sobre serviços de terceiros (Relatório Fiscal - fl. 1.270):

jan-13	fev-13	mar-13	abr-13	mai-13	jun-13
9.385.902,44	9.977.012,88	9.099.311,70	9.274.516,66	9.129.767,88	9.669.313,22
jul-13	ago-13	set-13	out-13	nov-13	dez-13
10.626.321,63	10.801.416,08	10.382.479,96	10.524.896,06	10.251.382,89	10.229.773,87

Forte nessas considerações, entendo que os gastos em questão geram direito a crédito na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos, uma vez que os serviços correspondem aos custos de transmissão de energia devidos aos agentes de transmissão, decorrentes do transporte da energia elétrica entre o ponto de geração e o ponto de consumo, sendo, portanto, essenciais à prestação do serviço exercido pela Recorrente por se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou execução do serviço. Assim, devem ser considerados como passíveis de creditamento aqueles gastos, nessa modalidade, devidamente comprovados por meio de nota fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

1. Fatos Que Ensejaram a Autuação

Como já consignado, a lide trata de autos de infração de PIS e COFINS decorrentes de glosas de créditos descontados indevidamente e em desacordo com os preceitos legais.

A empresa é uma sociedade anônima de capital aberto, tendo como objetivo principal desenvolver atividades associadas à prestação de serviços de energia elétrica (art. 2º, b, do Estatuto Social).

Em suma, os créditos glosados, que foram apontados como indevidamente descontados, referem-se a: valores de perdas não técnicas de energia no sistema de distribuição, “*serviços prestados por terceiros em atividades fim da empresa*”; encargos sobre esses serviços.

Após julgamento efetuado pelo Colegiado da DRJ/Juiz de Fora (MG), restou em discussão no presente recurso voluntário os seguintes itens:

(i) perdas não técnicas de energia elétrica; e

(ii) serviços de fiscalização de consumidores e aferição de medidores, emissão e entrega de contas e desenvolvimento e manutenção de sistemas prestados por terceiros; e

iii) incidência de juros sobre multa de ofício.

Passa-se a análise das glosas efetuadas nos tópicos a seguir.

2. Perdas Não Técnicas de Energia Elétrica

A Fiscalização identificou que a empresa calculou créditos do PIS e COFINS sobre todas as perdas elétricas ocorridas (técnicas e não técnicas)¹, sendo que aquelas referentes as perdas não técnicas são indevidas, pois a empresa deveria ter realizado o seu estorno, nos termos determinados no § 13 do art.3º, da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Informa, ainda, a Fiscalização que os volumes das perdas não técnicas utilizados no cálculo foram obtidos a partir da diferença entre, de um lado, a energia total injetada na rede do sistema de distribuição e, de outro, o somatório entre a energia medida nas unidades consumidoras supridas e o montante das perdas técnicas em cada mês, em conformidade com os conceitos e procedimentos previstos no PROPET (Procedimento de Regulação Tarifária do Setor Elétrico), aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº660/2015, e no PRODIST (Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional), aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº656/2015.

Quanto a esse tema, frequentemente discutido nas turmas deste Colegiado, adoto como minhas razões de decidir o entendimento constante no Acórdão 3302003.146, da 3ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, julgado em 26 de abril de 2016, de lavra do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, *in verbis*:

No mérito, a lide cinge-se à necessidade de estorno de créditos da não cumulatividade referentes às perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica, em razão do disposto no §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou

¹ A Resolução Normativa ANEEL nº 234/2006, em seu Anexo VII, dispôs sobre os conceitos de perdas elétricas:
- Perdas técnicas: montante de energia elétrica dissipada no sistema de distribuição decorrente das leis da Física relativas aos processos de transporte, transformação de tensão e medição de energia elétrica. Corresponde à soma de três parcelas: Joule, dielétrica e magnética; e
- Perdas não técnicas: apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outros.

roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A definição de perdas de energia pode ser obtida a partir da Resolução Normativa ANEEL nº 234/2006, que em seu Anexo VII dispôs:

1. Do ponto de vista regulatório, as perdas na distribuição serão classificadas em:

- *Perdas técnicas: montante de energia elétrica dissipada no sistema de distribuição decorrente das leis da Física relativas aos processos de transporte, transformação de tensão e medição de energia elétrica. Corresponde à soma de três parcelas: Joule,*

dielétrica e magnética; e

- *Perdas não técnicas: apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, dentre outros.*

2. As perdas na distribuição serão calculadas pelo balanço energético, ou seja, pela diferença entre o montante de energia injetada e a fornecida. Observados o período do balanço energético e a base de ativos correspondente, será apurada a parcela correspondente às perdas técnicas e, por diferença, as perdas não técnicas.

O site da ANEEL (<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=801>) dispõe em termos similares à nota técnica:

O sistema elétrico de potência é dividido em geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. As distribuidoras recebem a energia dos agentes supridores (transmissoras, geradores ou outras distribuidoras), entregando-a aos consumidores finais, sejam eles residenciais, comerciais, rurais, industriais ou pertencente às demais classes.

A energia medida pelas distribuidoras nas unidades consumidoras será sempre inferior à energia recebida dos agentes supridores. Essa diferença é denominada perda de energia e é segregada conforme sua origem:

Perdas na Rede Básica (ou Transmissão): são aquelas que ocorrem entre a geração de energia elétrica nas usinas até o limite dos sistemas de distribuição. São apuradas mensalmente pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, conforme dados de medição de geração e a energia entregue às redes de distribuição. A diferença entre elas resulta no valor de Perdas na Rede Básica e seu custo é rateado em 50% para geração e 50% para o consumo.

Perdas na Rede de Distribuição: aquelas que ocorrem dentro do próprio sistema de distribuição e podem ser divididas em duas categorias, conforme sua causa:

Perdas Técnicas: inerentes ao transporte da energia elétrica na rede, relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito joule), perdas nos núcleos dos transformadores, perdas dielétricas, etc. Podem ser entendidas como o consumo dos equipamentos responsáveis pela distribuição de energia.

Perdas Não Técnicas: correspondem à diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas, considerando, portanto, todas as demais perdas associadas à distribuição de energia elétrica, tais como furtos de energia, erros de medição, erros no processo de faturamento, unidades consumidoras sem equipamento de medição, etc. Esse tipo de perda está diretamente associado à gestão comercial da distribuidora.

Esclarecidas as definições, necessário, pois, averiguar se tais perdas se amoldam às disposições do §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Como visto, as perdas técnicas são inerentes à atividade de transmissão e distribuição de energia elétrica e decorrem dos processos físicos de dissipação de energia no seu transporte.

Novamente, socorre-se do *site* da ANEEL quanto ao seu cálculo:

As perdas técnicas de cada distribuidora são calculadas na revisão tarifária periódica conforme as regras definidas no Módulo 7 do PRODIST. De forma resumida, o sistema de distribuição é dividido de acordo com os segmentos de rede (alta, média e baixa tensão), transformadores, ramais de ligação e medidores. Aplicam-se então modelos específicos para cada um desses segmentos, utilizando-se informações simplificadas das redes e equipamentos existentes, como por exemplo, comprimento e bitola dos condutores, potência dos transformadores e energia fornecida às unidades consumidoras.

Com base nessas informações, estima-se o percentual de perdas técnicas relativas à energia injetada na rede.

Trata-se, portanto, de estimativa técnica, calculada a partir de modelos específicos adotados para cada segmento de rede e em funções das características físicas de seus componentes, sendo, portanto, um custo próprio do sistema, cujos efeitos financeiros compõem as tarifas de energia elétrica, conforme artigo 51 do Decreto nº 4.541/2002:

Art. 51. As concessionárias, permissionárias e cooperativas referidas no art. 50 deverão celebrar contratos distintos para a conexão, uso dos sistemas de transmissão ou distribuição e compra de energia elétrica.

*Parágrafo único. Na definição do valor das tarifas para os contratos de conexão e de uso dos sistemas de transmissão ou distribuição de que trata este artigo, serão consideradas as parcelas apropriadas dos custos de transporte e das **perdas de energia elétrica**, bem como os encargos de conexão e os encargos setoriais, conforme regulamentação existente, admitida uma redução, quando necessária, em relação às tarifas de transmissão e de distribuição.*

(negrito original)

Assim, diante do exposto, conclui-se que as perdas técnicas não se enquadram nas hipóteses previstas no §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a saber: furto ou roubo, inutilização ou deterioração, destruição em sinistro ou, ainda, emprego em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

A título de comparação, a legislação do IPI prevê no artigo 254, inciso IV do Decreto nº 7.212/2010, dispositivo similar aplicado às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem:

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989,

art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

[...]

IV relativo a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

Porém o artigo 255 possibilita a manutenção do crédito em relação às quebras admitidas no regulamento, o qual permite a existência de quebras nos estoques ou no processo de industrialização, desde que submetidas a laudo de órgão técnico competente e desde que não excedam os limites normalmente admissíveis (artigo 523 do regulamento do IPI).

A apuração das perdas técnicas são definidas em ato normativo da ANEEL, decorrente de seu poder regulatório, e consiste em parcela da energia que, inevitavelmente se perderá no transporte, se assemelhando às quebras inerentes aos processos produtivos.

Ressalta-se que a norma dispõe sobre parcelas que foram inutilizadas ou furtadas ou destruídas, o que pressupõe que estes bens eram destinados a serem vendidos, sujeitando-se à contribuição não cumulativa.

Ocorre que estas parcelas de energia perdida são inevitáveis e inerentes e não poderiam gerar contribuição não cumulativa, pois que já estimadas em função das características físicas das instalações e equipamentos, independentemente da gestão comercial da empresa.

Além disso, frise-se que estes valores são repassados às tarifas de energia, sujeitando-se à incidência não cumulativa, o que reforça ser indevido lançamento, quanto à necessidade de se estornar créditos da não cumulatividade da contribuição.

Por outro lado, as perdas não técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais verificadas no sistema (simplificadamente, a diferença entre a energia injetada e a vendida e entregue), e as perdas técnicas, decorrentes de eventos como furtos, erros de medição, fraudes e que estão diretamente relacionadas com a gestão comercial da empresa, como exposto no *site* da ANEEL.

De fato, a recorrente afirmou que estas perdas decorrem essencialmente de furtos e fraudes, caracterizados por desvio direto de energia da rede elétrica (furto) e por adulterações em fiações elétricas e equipamentos, com o objetivo de reduzir ilicitamente o sistema de medição (fraudes).

Diferentemente das perdas técnicas, as não técnicas dependem da eficiência e da gestão das empresas no combate a tais eventos, e podem ser repassadas às tarifas mediante limites definidos pela ANEEL, conforme esclarece o *site* da agência:

Cabe à ANEEL definir qual a parcela de perdas não técnicas de energia que poderá ser repassada à tarifa, sendo suportada, por seguinte, pelos consumidores regulares. Tais limites são estabelecidos por metodologias específicas, cujos parâmetros se baseiam, em grande parte, na observação das boas práticas de empresas eficientes nessas atividades. Nessa análise, que ocorre na revisão tarifária, as concessionárias são comparadas por critérios de similaridade. O referencial de perdas é estabelecido observando o nível real das perdas da própria empresa (histórico recente de perdas) e o nível de perdas reais praticadas por empresas similares e mais eficientes. Essa comparação foi viabilizada pela criação do “índice de complexidade” que reflete o conjunto de dados estruturados por área de concessão e que reúne as variáveis socioeconômicas que melhor explicariam o fenômeno de estudo. Com a caracterização de cada área de concessão através do índice e a apuração das perdas praticadas por cada empresa é possível identificar as mais eficientes. As regras de cálculo das perdas não técnicas estão definidas no Submódulo 2.6 do PRORET.

O submódulo acima mencionado estipula que os repasses tarifários são definidos na forma de uma trajetória decrescente ou de uma meta fixa ou ambas, sendo que tais perdas decorrem de um problema sócio-econômico, aliado à eficiência no combate a tais eventos. As perdas são estabelecidas mediante metas a serem alcançadas a partir de um índice referencial.

Depreende-se, assim, que, ao contrário das perdas técnicas, as não técnicas se inserem nos custos gerenciáveis e estão diretamente vinculadas à gestão comercial da empresa.

No próprio recurso voluntário, a recorrente confirma esta natureza ao expor que, relativamente a estas perdas, é possível sua recuperação mediante a abertura de procedimentos técnicos administrativos destinados a comprovar a ocorrência de furtos e fraudes, possibilitando a recorrente a recuperação destas perdas, mediante faturamento de receita, nos termos dos artigos 129 e 130 da Resolução Normativa ANEEL nº 414/2010.

Portanto, as perdas não técnicas, afirmadas pela recorrente como decorrentes de furto e fraude, se amoldam à hipótese de furto prevista no §13 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo os créditos relativos aos seus montantes serem estornados.

(...)

(negritos nossos)

3. Serviços de Fiscalização de Consumidores e Aferição de Medidores, Emissão e Entrega de Contas e Desenvolvimento e Manutenção de Sistemas Prestados por Terceiros

Para a solução da lide, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os

insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN

247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

***Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

***Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

3.1 Serviços de Fiscalização de Consumidores e Aferição de Medidores

Quanto a essa glosa, a Recorrente se defende afirmando que o serviço se destina ao controle das irregularidades e fraudes cometidas por consumidores de energia elétrica, popularmente conhecido como "gato". Como a empresa possui uma grande quantidade de unidades consumidoras, é necessária a contratação de terceiros para prestação dos serviços de fiscalização e aferição de medidores, lavratura de termos de ocorrência, elaboração de relatório com termo de avaliação técnica, avaliação de consumo e grandezas elétricas etc.

Resta evidente que as parcelas registradas nessa rubrica contábil não tratam de manutenção dos aparelhos de medição de energia utilizados na prestação do serviço, mas sim procedimentos adotados visando combater as fraudes relacionadas com o furto de energia.

Tais serviços, no meu entender, não são necessários à obtenção do produto final da prestação do serviço, nem imprescindíveis à atividade econômica da empresa, a vista dos critérios da essencialidade e/ou relevância, tendo, assim, por correta a glosa de tais gastos como gerador de créditos pela Fiscalização.

3.2 Emissão e Entrega de Contas

Informa a Recorrente que, como forma de auferir receita relativa ao fornecimento e distribuição da energia elétrica, a empresa concessionária de energia é responsável por realizar a impressão das notas fiscais e providenciar a entrega a cada das unidades consumidoras cadastradas em sua área de concessão.

Como se vê, os serviços têm natureza administrativa ou comercial, relacionando-se a cobrança do serviço, e como tal, no meu entender, não são necessários à obtenção do produto final da prestação do serviço, nem imprescindíveis à atividade de prestação de serviço da empresa, a vista dos critérios da essencialidade e/ou relevância, tendo, assim, por correta a glosa de tais gastos como gerador de créditos pela Fiscalização.

3.3 Desenvolvimento e Manutenção de Sistemas Prestados por Terceiros

Segundo informa a Recorrente, por se tratar de uma atividade regulada, deve a empresa atender aos requisitos previstos na legislação regulatória discriminada na Resolução 414 da ANEEL, quais sejam: o dever de atender e prestar variados tipos de serviços elencados, sendo que para tal prestação também deve haver o atendimento ao consumidor, por meio de diferentes segmentos, seja por meio de centrais de atendimento via agência presencial, "call center" – Atendimento via fone, internet e também correspondentes credenciados. Tais serviços de informações são prestados por terceiros, sendo imprescindíveis a manutenção da boa qualidade do serviço prestado ao consumidor.

Igualmente ao item anterior, resta evidente que os serviços aqui discutidos têm natureza administrativa ou comercial, relacionando-se com atendimentos aos consumidores, e como tal, no meu entender, não são necessários à obtenção do produto final do serviço, nem imprescindíveis à atividade de prestação de serviço da empresa, a vista dos critérios da essencialidade e/ou relevância, tendo, assim, por correta a glosa de tais gastos como gerador de créditos pela Fiscalização.

4. Juros Sobre Multa de Ofício

Essa matéria sob análise já se encontra pacificada no CARF pela Súmula CARF nº 108, *verbis*:

Processo nº 11080.723733/2017-46
Acórdão n.º **3402-006.386**

S3-C4T2
Fl. 1.708

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

5. Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator