



## Solução de Divergência nº 15 - Cosit

**Data** 30 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**Ementa:** CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. INSUMOS.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Sendo inaplicáveis as referidas regras especiais de creditamento, a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser considerada, para fins de creditamento da não cumulatividade da Cofins, como sendo prestação de serviços, permitindo-se, em tese, a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos.

Nesse contexto de inaplicabilidade das mencionadas regras especiais de creditamento, no caso de concessionária distribuidora de energia elétrica, os valores gastos com partes e peças de reposição e com serviços de manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e de subestações permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º.

É ineficaz a consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

**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.**

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ementa: CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. INSUMOS.

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 (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Sendo inaplicáveis as referidas regras especiais de creditamento, a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser considerada, para fins de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, como sendo prestação de serviços, permitindo-se, em tese, a apuração de créditos na modalidade a aquisição de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Nesse contexto de inaplicabilidade das mencionadas regras especiais de creditamento, no caso de concessionária distribuidora de energia elétrica, os valores gastos com partes e peças de reposição e com serviços de manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e de subestações permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b”, e § 5º.

É ineficaz a consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, nos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

**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.**

**Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela pessoa jurídica acima identificada em que se afirma haver divergência entre a Solução de Consulta nº 10 – SRRF03/Disit, de 8 de junho de 2011, e a Solução de Consulta nº 27 – Cosit, de 9 de setembro de 2008.

2. Em seu pedido inicial de Solução de Consulta a consulente buscava dirimir dúvida a respeito da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre

valores gastos com materiais e serviços de terceiros consumidos na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações, bem como os serviços emergenciais de atendimento ao consumidor (a que a consulente chamou de “plantão”).

*“A Consulente em questão necessita de esclarecimentos a respeito do desconto de créditos de PIS e COFINS sobre os valores gastos com materiais e serviços de terceiros consumidos na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações, bem como os serviços emergenciais de atendimento ao consumidor (plantão), ou seja, precisa saber se tais gastos podem ser considerados insumos na atividade de distribuição/fornecimento de energia elétrica”*

3. A consulente menciona a Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008, na qual se afirma que a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço, e que os gastos com materiais aplicados na atividade de fornecimento de energia elétrica dão direito ao desconto de créditos.

4. A consulente destaca que a Solução Consulta Cosit nº 27, de 2008, cita os materiais, mas não cita os serviços, todavia, a consulente salienta que, pelos instrumentos jurídicos que cita em seu pedido (Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, e Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004), os serviços utilizados como insumos (os valores gastos com serviços de terceiros consumidos na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações, bem como os serviços emergenciais de atendimento ao consumidor) também gerariam créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins.

5. Em resposta aos questionamentos supracitados, a Divisão de Tributação da 3ª Região Fiscal exarou a Solução de Consulta nº 10, de 08 de junho de 2011, cuja conclusão é a de que a atividade de distribuição de energia elétrica deve ser considerada comercialização de bem. Eis os termos da conclusão:

*“Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer à interessada que a atividade de distribuição de energia elétrica é considerada, para fins tributários, **como comercialização de bem** e que não se classificam como insumos, para fins de apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, nos termos dos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os bens e serviços, adquiridos de terceiros, consumidos na manutenção de subestações e redes e linhas de distribuição de energia elétrica, bem como os serviços de emergência no atendimento a consumidor.” (sem destaque no original)*

6. Por sua vez, a consulente interpôs Recurso de Divergência no qual alega divergência de juízo dentro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre entendimento referente ao caráter da atividade de distribuição de energia elétrica, se comercialização de bem ou prestação de serviço, bem como seu conseqüente enquadramento na legislação que regula a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. Protocolado o recurso, a Divisão de Tributação da 3ª Região Fiscal, realizou o juízo de admissibilidade no qual reconheceu divergência, nos seguintes termos:

*“a divergência está caracterizada quando se considera a atividade em si, pois a correta classificação da atividade de distribuição de energia elétrica, seja como comercialização de bem, seja como prestação de serviço, vai implicar em apurações diferentes de créditos das citadas contribuições”*

8. Pelo exposto, a presente solução de divergência tratará da definição da atividade de distribuição de energia elétrica e seu conseqüente enquadramento legal para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9. Em síntese, este é o relatório.

## Fundamentos

10. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Essas leis trazem um rol taxativo de hipóteses de creditamento para desconto do valor apurado dessas contribuições. O inciso II do art. 3º permite a apuração de créditos sobre os gastos com insumos, desde que a pessoa jurídica atue na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Resta perquirir sobre a natureza da atividade da distribuidora de energia elétrica.

11. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou sobre a natureza da atividade de distribuição de energia elétrica, através da Solução de Consulta Cosit nº 27, de 9 de setembro de 2008, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 15 de setembro de 2008:

Ementa na parte relativa à Cofins:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*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:*

*(...)*

*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.*

*(...)*

Fundamentação:

### **“Da natureza jurídica da atividade exercida pelas distribuidoras de energia elétrica**

*2 Inicialmente, será feito um estudo da ordem jurídica a que estão submetidas as distribuidoras de energia elétrica a fim de revelar a natureza jurídica da atividade por elas exercida, e, conseqüentemente, enquadrá-las adequadamente às leis tributárias.*

*3 A energia elétrica é considerada uma mercadoria, como admite a consulente à fl. 18. Segundo o disposto no inciso I do art. 83 do Novo*

*Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), consideram-se móveis para os efeitos legais as energias que tenham valor econômico. Sacha Calmon<sup>1</sup>, ao comentar a imunidade de que trata o § 3º do art. 155 da Constituição Federal, assevera que “Como sabido, estas mercadorias (e a energia o é, pois é coisa móvel sujeita a tipificar o crime de furto; subtração de coisa alheia móvel)...”.*

*4 Preliminarmente é preciso esclarecer que as contribuições não são tributos que incidem sobre a circulação de mercadorias, são tributos que incidem sobre o faturamento das empresas, ou ainda, sobre a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Portanto, a fim de interpretar a legislação tributária é importante não apenas verificar as características da mercadoria ou do produto, mas sim analisar quais tipos de atividades são desempenhadas pela pessoa jurídica, a fim de enquadrá-la nas leis pertinentes. No caso em exame, é preciso identificar qual a natureza da atividade econômica desempenhada pelas distribuidoras de energia elétrica.*

*5 Ao tratar de energia elétrica, a Constituição de 1998, fixou os seguintes comandos:*

*“Art. 21. Compete à União:*

*XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: (...)*

*b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;*

*(...)*

*Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:(...)*

*IV - águas, **energia**, informática, telecomunicações e radiodifusão;*

*(...)*

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

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

*(...)*

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)*

<sup>1</sup> CALMON NAVARRO COELHO, Sacha. Comentários à Constituição de 1988, pág. 407. 6ª edição. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1994.

X - não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre **operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.**(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

(...)

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)

§ 9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, **as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.** (...)"

6 Da leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que a Constituição trata de energia elétrica como uma mercadoria consumível que somente pode ser explorada **através de serviços públicos de energia elétrica**, mesmo que efetuados por empresas privadas, mas que deverão estar devidamente autorizados, concedidos ou permitidos. Assim, as empresas do setor estão submetidas ao art. 175 da Carta de 1988, reproduzido a seguir:

“Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.”

#### DA ORDEM PRÉ-CONSTITUCIONAL

7 A fim de compreender o que significa a expressão “serviços de energia elétrica” utilizada pela Constituição, é importante analisar o tratamento

da matéria antes de sua promulgação, a fim de entender o sentido que estas palavras representavam para o Constituinte originário.

8 Foi o Código das Águas (Decreto nº 24.643, 10 de julho de 1934) o primeiro documento legal a tratar a energia elétrica como serviço público, conceito incorporado em todas as Constituições do País após 1934. Com sua publicação, houve a previsão para a regulamentação do serviço de distribuição de energia elétrica, como pode ser visto no art. 178 do Código, depois modificado pelo Decreto-Lei nº 3.765, de 25 de outubro de 1941.

“Art. 178. No desempenho das atribuições que lhe são conferidas, o Serviço de Águas do Departamento Nacional de Produção Mineral, com aprovação prévia do ministro da Agricultura, regulamentará e fiscalizará o **serviço** de produção, transmissão, transformação e **distribuição da energia** hidro-electrica, com o tríplice objectivo de:

- a) assegurar serviço adequado;
- b) fixar tarifas razoáveis;
- c) garantir a estabilidade financeira das empresas.

Parágrafo único. Para a realização de tais fins, exercerá a fiscalização da contabilidade das empresas.”

9 Não obstante a previsão de regulamentação desde 1934, o serviço de distribuição só foi regulamentado em 1957, pelo Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957. Este Decreto tratou também das concessões e autorizações dos serviços de energia elétrica, bem como do regime de exploração dos serviços de energia elétrica. Seguem alguns dispositivos do citado Decreto:

#### DECRETO Nº 41.019, DE 26 DE FEVEREIRO DE 1957

“CONSIDERANDO que o Decreto número 24.643, de 10 de julho de 1934 (Código de Águas) em seu art. 178, previu a regulamentação dos serviços de energia elétrica pela Divisão de Águas;...

..., decreta o seguinte:

#### **Regulamento dos Serviços de Energia Elétrica**

Art 1º. Os servidores de energia elétrica são executados e explorados de acordo com o Código de Águas, a legislação posterior, e o presente Regulamento.

Disposições preliminares

Art 2º. **São serviços de energia elétrica** os de produção, transmissão, transformação e **distribuição de energia elétrica**, quer sejam exercidos em conjunto, quer cada um deles separadamente.

(...)

Art 5º. **O serviço de distribuição de energia elétrica consiste no fornecimento de energia a consumidores em média e baixa tensão.**

§ 1º. Este **serviço** poderá ser realizado:

- a) diretamente, a partir dos sistemas geradores ou das subestações de distribuição primária, por circuitos de distribuição primária, a consumidores em tensão média;

b) através de transformadores, por circuitos de distribuição secundária, a consumidores em baixa tensão.

(...)

**CAPÍTULO III - Da transferência de atribuições para os Estados**

**Art 37. A União poderá transferir aos Estados as atribuições para conceder, autorizar ou fiscalizar os serviços de energia elétrica, na forma prevista neste Capítulo.**

(...)

**TÍTULO III - Das concessões e autorizações dos serviços de Energia Elétrica**

**Art 65. Depende de concessão federal a exploração dos serviços:**

(...)

c) de transmissão e distribuição de energia elétrica, desde que tenham por objetivo o comércio de energia.

**Art 66. Depende de autorização federal a execução dos serviços:**

(...)

c) de transmissão ou distribuição de energia elétrica, quando se destinem ao uso exclusivo do permissionário.

(...)

**TÍTULO IV - Do Regime de Exploração dos Serviços de Energia Elétrica**

**Art 119. O regime legal e regulamentar da exploração dos serviços de energia elétrica tem por objetivo:**

a) assegurar um serviço tecnicamente adequado às necessidades do país e dos consumidores;

b) estabelecer tarifas razoáveis para a sua remuneração;

c) garantir a estabilidade econômica e financeira das empresas.

(...)” (Grifou-se)

10 Vê-se claramente dessa legislação que o tratamento dado ao setor de energia elétrica foi de serviço público, havendo inclusive a definição do que consistia a prestação de serviço para cada um dos entes do setor. Este Decreto estabeleceu que a execução e exploração dos serviços de energia elétrica dependiam de concessão ou autorização. Esta legislação de concessão e autorização permaneceu em vigor, juntamente com as disposições estaduais sobre a matéria, até o início do novo ciclo de regulamentação em 1990.

11 Assim, verifica-se que à época da promulgação da Carta de 1988, as distribuidoras de energia elétrica prestavam o serviço público de fornecimento de energia elétrica, estando sujeitas a concessões e autorizações do Poder Concedente. Não há dúvida, portanto, que a expressão “serviços de energia elétrica” inscrita na Lei Maior trata do serviço prestado pelas distribuidoras de energia elétrica.

**DA ORDEM PÓS-CONSTITUCIONAL**



### ***Da sujeição às leis de serviços públicos***

12 Em 1995, com a publicação da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, foi introduzida a legislação que trata dos serviços públicos de forma geral. Essa Lei veio dispor sobre o regime de concessão e permissão da prestação de **serviços públicos** previsto no art. 175 da Constituição Federal (já transcrito anteriormente). Essa Lei aplica-se aos serviços de energia elétrica.

13 A Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, que estabelece normas para outorga e prorrogações das **concessões e permissões de serviços públicos** e dá outras providências, traz um capítulo destinado exclusivamente aos **serviços** de energia elétrica. Esclarecedor é o caput do seu art. 4º, quando ordena explicitamente (apesar de desnecessário já que dedutível do tratamento dado pela Constituição) que o serviço de distribuição de energia elétrica deve obediência à Lei nº 8.987, de 1995. Caso a atividade de distribuição fosse apenas de mera revenda de mercadoria, não haveria necessidade de estar sujeita à concessão, permissão ou autorização, como manda a Constituição, muito menos deveria obedecer a Lei nº 8.987 de 1995. Seguem algumas normas da Lei nº 9.074 de 1995:

#### ***Capítulo II - DOS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA***

##### ***Seção I - Das Concessões, Permissões e Autorizações***

Art. 4º As concessões, permissões e autorizações de exploração de **serviços** e instalações de **energia elétrica** e de aproveitamento energético dos cursos de água serão contratadas, prorrogadas ou outorgadas nos termos desta e da **Lei no 8.987**, e das demais.

§ 1º As contratações, outorgas e prorrogações de que trata este artigo poderão ser feitas a título oneroso em favor da União.

(...)

§ 3º As **concessões** de transmissão e de **distribuição de energia elétrica**, contratadas a partir desta Lei, terão o prazo necessário à amortização dos investimentos, limitado a trinta anos, contado da data de assinatura do imprescindível contrato, podendo ser prorrogado no máximo por igual período, a critério do poder concedente, nas condições estabelecidas no contrato.

(...)

14 A Lei nº 8.987, de 1995, fixou os seguintes conceitos:

##### ***“ Capítulo I - DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES***

Art. 1º As concessões de serviços públicos e de obras públicas e as permissões de serviços públicos reger-se-ão pelos termos do art. 175 da Constituição Federal, por esta Lei, pelas normas legais pertinentes e pelas cláusulas dos indispensáveis contratos.

Parágrafo único. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão **a revisão e as adaptações necessárias de sua legislação** às prescrições desta Lei, buscando **atender as peculiaridades das diversas modalidades dos seus serviços**.

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

*I - poder concedente: a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;*

*II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;*

(...)

*IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.*

*Art. 3º As concessões e permissões sujeitar-se-ão à fiscalização pelo poder concedente responsável pela delegação, com a cooperação dos usuários.*

(...)"

15 A Lei nº 9.074 de 1995, veio exatamente dar plena eficácia ao parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.987 de 1995, já transcrito, ao fazer as adaptações necessárias na busca de atender as peculiaridades da prestação do serviço de energia elétrica. Segundo os conceitos acima reproduzidos, verifica-se que os **serviços de energia elétrica continuam a ser serviços públicos**, o fato da distribuição de energia elétrica eventualmente dar-se através de uma empresa privada, não descaracteriza a natureza de **serviço público**. A prorrogação das concessões do serviço de distribuição de energia elétrica em vigor à época da publicação da Lei nº 9.074, de 1995, foi regulada por seus artigos 22 e 23:

*Art. 22. As **concessões de distribuição de energia elétrica** alcançadas pelo art. 42 da Lei no 8.987, de 1995, poderão ser prorrogadas, desde que reagrupadas segundo critérios de racionalidade operacional e econômica, por solicitação do concessionário ou iniciativa do poder concedente. (...)*

*Art. 23. Na prorrogação das atuais **concessões para distribuição de energia elétrica**, o poder concedente diligenciará no sentido de compatibilizar as áreas concedidas às empresas distribuidoras com as áreas de atuação de cooperativas de eletrificação rural, examinando suas situações de fato **como prestadoras de serviço público**, visando enquadrar as cooperativas como **permissionárias de serviço público de energia elétrica**. (Vide Decreto nº 4.855, de 9.10.2003)(...)*

*Art. 25. As **prorrogações de prazo, de que trata esta Lei, somente terão eficácia com assinatura de contratos de concessão que contenham cláusula de renúncia a eventuais direitos preexistentes que contrariem a Lei nº 8.987, de 1995.**(...)*

16 O Decreto nº 1.717, de 24 de novembro de 1995, estabeleceu procedimentos para prorrogação das concessões dos **serviços públicos de energia elétrica** de que trata a Lei nº 9.074 de 1995. Portanto, para que continuassem a exercer a prestação do serviço de distribuição, as distribuidoras que não tivessem suas concessões extintas, deveriam

*requerer a sua prorrogação e compatibilizá-las com a Lei nº 8.987 de 1995, obedecidas as disposições dos artigos 22, 23 e 25 da Lei nº 9.074 de 1995 e as seguintes disposições do Decreto nº 1.717 de 1995:*

*Art. 1º As **atuais concessões** ou direitos reconhecidos de exploração de **serviço público de** geração, transmissão e **distribuição de energia elétrica**, desde que não alcançados pelo art. 43 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, poderão ter seus prazos prorrogados, de acordo com a Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, mediante requerimento, nos termos deste Decreto. (...)*

*Art. 4º .... (...)*

*§ 3º A **proposta tarifária** deverá refletir os custos específicos dos serviços objeto das concessões a serem prorrogadas, aferidos pelo DNAEE, com base nos pressupostos de **serviço adequado**, modicidade das tarifas e equilíbrio econômico-financeiro da concessão. (...)*

*Art. 12. Os **titulares de concessão** ou de direito reconhecido de **exploração de serviço público de** geração, transmissão (rede básica) e **distribuição de energia elétrica**, de que trata o art. 1º deste Decreto, deverão promover as necessárias ampliações de suas instalações para atendimento do crescimento de seu mercado, a fim de **manter o serviço adequado** e o pleno atendimento aos consumidores, observado o disposto nos regulamentos e normas do poder concedente.*

17 *Da leitura dos dispositivos transcritos se conclui que, sob a ordem constitucional e legal hoje vigente, não é permitido exercer o serviço de distribuição de energia elétrica se não houver contrato de concessão firmado entre a distribuidora e a União. Isto é definitivo para a caracterização da atividade de distribuição como uma prestação de serviço. Ora, as distribuidoras prestam serviço público, portanto, inevitavelmente, prestam serviço. Se fazem o mais, fazem o menos. Portanto, a única forma de harmonização do arcabouço constitucional e legal vigente com a definição de energia elétrica do atual código civil é enquadrar a atividade de distribuição como uma atividade mista, que consiste na revenda de energia elétrica e na prestação do serviço de transportá-la até o domicílio do consumidor final, através de sistemas de distribuição.*

18 *A dificuldade de apartar a comercialização desta mercadoria (energia) da prestação do seu serviço de entrega decorre do peculiar fato de que a energia elétrica não é uma mercadoria estocável. Outro fator que confere essa natureza dúplice das empresas distribuidoras é a grande pulverização do seu mercado consumidor. A regra geral é a impossibilidade de estruturar o setor de energia elétrica de forma que a imensa quantidade de “compradores” de energia elétrica comercialize diretamente com as geradoras, impondo às distribuidoras e transmissoras o desenvolvimento apenas da atividade de prestação de serviço. Exceções existem a essa regra geral, como os produtores independentes, mas geralmente apenas as distribuidoras possuem uma estrutura física capaz de permitir a identificação dos consumidores de energia elétrica e estabelecer relações de comércio com estes.*

**Da criação da agência reguladora dos serviços públicos de energia elétrica**

19. A Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) - agência reguladora do setor de energia elétrica - e disciplinou o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica. Foram dadas competências à ANEEL, como por exemplo: promover, mediante delegação, os procedimentos licitatórios para contratação de concessionárias e permissionárias de serviço público para distribuição, gerir os contratos de concessão de serviços públicos de energia elétrica, bem como regular e fiscalizar a prestação dos serviços. Seguem alguns de seus artigos que tratam das competências da ANEEL:

Art. 2º A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL tem por finalidade **regular e fiscalizar** a produção, transmissão, **distribuição** e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal. (...)

Art. 3º Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1º, compete à ANEEL: (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004) (...)

II - promover, mediante delegação, com base no plano de outorgas e diretrizes aprovadas pelo Poder Concedente, os procedimentos licitatórios para a contratação de concessionárias e permissionárias **de serviço público** para produção, transmissão e **distribuição de energia elétrica** e para a outorga de concessão para aproveitamento de potenciais hidráulicos; (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004) (...)

IV - gerir os contratos de concessão ou de permissão **de serviços públicos de energia elétrica**, de concessão de uso de bem público, bem como fiscalizar, diretamente ou mediante convênios com órgãos estaduais, as concessões, as permissões e a prestação **dos serviços de energia elétrica**; (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004) (...)

XIX - **regular o serviço** concedido, permitido e autorizado e fiscalizar permanentemente sua prestação. (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

19 A Lei nº 9.427, de 1996, dedicou um capítulo para tratar do regime econômico e financeiro das concessões de serviço público de energia elétrica, onde foi determinado que as tarifas pagas pelos consumidores finais devem ser baseadas no **serviço pelo preço**. Assim, as tarifas de energia elétrica refletem não apenas o valor da energia elétrica comprada pelas distribuidoras, mas também o valor do serviço de distribuição agregado ao fornecimento de energia elétrica. Caso as distribuidoras fossem unicamente empresas mercantis, a tarifa refletiria apenas o valor do produto comprado e a margem de lucro, também não haveria que se falar em bens reversíveis numa atividade exclusivamente comercial.

**“Capítulo III - DO REGIME ECONÔMICO E FINANCEIRO DAS CONCESSÕES DE SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA ELÉTRICA**

Art. 14. O regime econômico e financeiro da **concessão de serviço público de energia elétrica**, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:

**I - a contraprestação pela execução do serviço, paga pelo consumidor final com tarifas baseadas no serviço pelo preço, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995;**

*II - a responsabilidade da concessionária em realizar investimentos em obras e instalações que reverterão à União na extinção do contrato, garantida a indenização nos casos e condições previstos na Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nesta Lei, de modo a assegurar a qualidade do serviço de energia elétrica; (...)*

*Art. 18. A ANEEL somente aceitará como bens reversíveis da concessionária ou permissionária do **serviço público de energia elétrica** aqueles utilizados, exclusiva e permanentemente, para produção, transmissão e **distribuição de energia elétrica**. (...)*

*Art. 30. Durante o período de trinta e seis meses, contados da data de publicação desta Lei, os reajustes e revisões das **tarifas do serviço público de energia elétrica** serão efetuados segundo as condições dos respectivos contratos e legislação pertinente, observados os parâmetros e diretrizes específicos, estabelecidos em ato conjunto dos Ministros de Minas e Energia e da Fazenda.”*

20 O Decreto nº 2.335, de 6 de outubro de 1997, constituiu a ANEEL e aprovou sua Estrutura Regimental (Anexo I). Neste Decreto é claro e incontestável o tratamento de serviço público dado às distribuidoras de energia elétrica. Vale ressaltar a menção ao Código das Águas no inciso XXXVII do art. 4º.

*“Art. 3º A ANEEL orientará a execução de suas atividades finalísticas de forma a proporcionar condições favoráveis para que o desenvolvimento do **mercado de energia elétrica** ocorra com equilíbrio entre os agentes e em benefício da sociedade, observando as seguintes diretrizes: (...)*

*IV - criação de condições para a modicidade das tarifas, sem prejuízo da oferta e com ênfase na qualidade do **serviço de energia elétrica**;(...)*

*Art. 4º À ANEEL compete:(...)*

*IV - regular os **serviços de energia elétrica**, expedindo os atos necessários ao cumprimento das normas estabelecidas pela legislação em vigor;(...)*

*XI - autorizar a transferência e alteração de controle acionário de concessionário, permissionário ou autorizado de **serviços** ou instalações de energia elétrica;(...)*

*XIV - fiscalizar a prestação dos **serviços** e instalações de energia elétrica e aplicar as penalidades regulamentares e contratuais;*

*XV - cumprir e fazer cumprir as disposições regulamentares do **serviço** e as cláusulas dos contratos de concessão ou de permissão e do ato da autorização;*

*XVI - estimular a melhoria do **serviço** prestado e zelar, direta e indiretamente, pela sua boa qualidade, observado, no que couber, o disposto na legislação vigente de proteção e defesa do consumidor;*

*XVII - intervir, propor a declaração de caducidade e a encampação da concessão de **serviços** e instalações de energia elétrica, nos casos e condições previstos em lei e nos respectivos contratos;(...)*

XXIX - extinguir a concessão e a permissão de **serviços de energia elétrica**, nos casos previstos em lei e na forma prevista no contrato;(…)

XXXI - emitir atos de autorização para execução e exploração de **serviços** e instalações de energia elétrica;

XXXII - celebrar, gerir, rescindir e anular os contratos de concessão ou de permissão de **serviços de energia elétrica** e de concessão de uso de bem público relativos a potenciais de energia hidráulica, bem como de suas prorrogações;

XXXIII - organizar e manter atualizado o acervo das informações e dados técnicos relativos às atividades estratégicas do **serviço de energia elétrica** e do aproveitamento da energia hidráulica;(…)

XXXVII - cumprir e fazer cumprir o **Código de Águas**, na área de sua responsabilidade;(…)

Art. 6º A estruturação das Superintendências de Processos Organizacionais deverá contemplar os seguintes processos básicos;(…)

XIII - planejamento, licitação e contratação de concessões, permissões e autorizações de **serviços** de transmissão e **distribuição**;

XIV - controle e fiscalização das concessões, permissões e autorizações de **serviços** de transmissão, **distribuição** e **comercialização**;(…)

XVI - regulamentação, normatização e padronização referentes aos **serviços** de transmissão, **distribuição** e **comercialização**;(…)

Art. 9º São atribuições comuns aos Diretores da ANEEL:

I - cumprir e fazer cumprir as disposições regulamentares do **serviço** e as cláusulas contratuais da concessão e permissão, observando o disposto no art. 4º deste Anexo;(…)

Art. 12. A ação regulatória da ANEEL, de acordo com as diretrizes e competências estabelecidas neste Anexo, visará primordialmente à:

I - definição de padrões de qualidade, custo, atendimento e segurança dos **serviços** e instalações de energia elétrica compatíveis com as necessidades regionais;

II - atualização das condições de exploração dos **serviços** e instalações de energia elétrica, em decorrência das alterações verificadas na legislação específica e geral;(…)

Art. 16. A ação fiscalizadora da ANEEL visará, primordialmente, à educação e orientação dos agentes do setor de energia elétrica, à prevenção de condutas violadoras da lei e dos contratos e à descentralização de atividades complementares aos Estados, com os propósitos de:(…)

II - fazer cumprir os contratos, as normas e os regulamentos da exploração dos **serviços** e instalações de energia elétrica;(…)

IV - garantir o atendimento aos requisitos de quantidade, adequação e finalidade dos **serviços** e instalações de energia elétrica;(…)

§ 1º A ANEEL criará mecanismos de credenciamento e descredenciamento de técnicos e empresas especializadas, bem como de consultores independentes e auditores externos, para obter, analisar e atestar informações ou dados necessários às atividades de fiscalização e controle dos **serviços** e instalações de energia elétrica.(…)

Art. 18. A atuação da ANEEL para a finalidade prevista no inciso V do art. 3º da Lei nº 9.427, de 1996, será exercida direta ou indiretamente, de forma a:(...)

II - resolver os conflitos decorrentes da ação reguladora e fiscalizadora no âmbito dos serviços de energia elétrica, nos termos da legislação em vigor;(…)

Art. 20. A administração da ANEEL será objeto de contrato de gestão, negociado entre a Diretoria e o Ministro de Estado de Minas e Energia, ouvidos previamente os Ministros de Estado da Administração Federal e da Reforma do Estado, da Fazenda e do Planejamento e Orçamento.(…)

§ 3º O contrato de gestão fixará, sem prejuízo de outros, objetivos e metas relativos aos seguintes itens:

a) regulação econômica do setor de energia elétrica;

b) fiscalização e qualidade dos serviços de energia elétrica;” (Grifou-se)

21 O Decreto nº 2.655, de 2 de julho de 1998, em seu art. 8º, reforçou a sujeição da prestação da atividade de distribuição à concessão ou permissão, regulada pela Lei nº 8.987 de 1995, verbis:

“Art 8º A atividade de distribuição de energia elétrica será exercida mediante concessão ou permissão, sempre precedida de licitação.”

22 A Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, dispôs, entre outras providências, da **universalização do serviço público de energia elétrica**, e ratifica o tratamento de serviço público às distribuidoras de energia elétrica:

“Art. 4º A Aneel procederá à recomposição tarifária extraordinária prevista no art. 28 da Medida Provisória nº 2.198-5, de 24 de agosto de 2001, sem prejuízo do reajuste tarifário anual previsto nos **contratos de concessão de serviços públicos de distribuição de energia elétrica**.

(…)

Art. 14. No estabelecimento das metas de universalização do uso da energia elétrica, a Aneel fixará, **para cada concessionária e permissionária de serviço público de distribuição de energia elétrica**.” (Grifou-se)

23 O art. 17 da Lei nº 10.438 de 2002 alterou o art. 3º da Lei nº 9.427 de 1996 fixando, no incisos XI e XII, que compete à ANEEL:

“XII - estabelecer, para cumprimento por parte de **cada concessionária e permissionária de serviço público de distribuição de energia elétrica**, as metas a serem periodicamente alcançadas, visando a universalização do uso da energia elétrica; (Incluído pela Lei nº 10.438, de 2002)” (Grifou-se)

24 Por fim, o Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004, que regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências, evidenciou conceitos e definições do mercado de energia elétrica que ora se transcreve.

“Art. 1º ... (...)

§ 2º Para fins de comercialização de energia elétrica, entende-se como:

*IV - agente de distribuição o titular de concessão, permissão ou autorização de serviços e instalações de distribuição para fornecer energia elétrica a consumidor final exclusivamente de forma regulada; (...)*

Art. 36... (...)

§ 2º Para cumprimento do disposto no § 1º, a ANEEL fica autorizada a celebrar, se for o caso, aditivos aos **Contratos de Concessão de Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica**.(...)

Art. 71. Conforme disciplina a ser emitida pela ANEEL até outubro de 2005, as **concessionárias de serviços públicos de distribuição** deverão incorporar a seus patrimônios as redes particulares de energia elétrica que não dispuserem de ato autorizativo do poder concedente até 31 de dezembro de 2005 ou, mesmo dispondo, desde que exista interesse das partes em que sejam transferidas. (...)

§ 5º A partir de 1º de janeiro de 2006, as redes particulares que não dispuserem de ato autorizativo serão incorporadas ao patrimônio das **concessionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica**, conforme as respectivas áreas de concessão, mediante processo formal a ser disciplinado pela ANEEL, observadas as seguintes condições: (...)” (Grifou-se)

25 Atingiu-se, a partir da análise do tratamento constitucional e legal dado ao exercício da distribuição de energia elétrica, a conclusão visada nesta seção: a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser entendida como prestação de serviço.”

12. Percebe-se que a legislação trata da distribuição de energia elétrica como serviço público. Nota-se também que esse “serviço de entrega”, tal como hoje estruturado pela legislação do setor, impõe, salvo algumas exceções, que o consumidor final compre a energia da distribuidora. Salienta-se a dificuldade de se separar a energia do seu transporte pelo fato de ela não ser estocável. A tarifa paga pelo usuário dos sistemas de fornecimento de energia elétrica engloba então o preço da energia como um insumo da atividade de distribuição.

13. Fixada essa premissa interpretativa, analisa-se agora a possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os gastos com os itens mencionados pela recorrente.

14. Como se trata de prestação de serviços, para o correto deslinde da questão, cumpre analisar a interpretação do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, notadamente os trechos expostos abaixo:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;



(...)

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

15. Tais disposições se aplicam à Contribuição ao PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito, bem assim também foi incluído o § 21 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

16. Inicialmente insta salientar que posteriormente à protocolização da presente consulta houve grande alteração na legislação tributária federal em razão da adoção das práticas internacionais de contabilidade, sendo a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, o principal exemplo dessas alterações. No campo específico dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a referida Lei acrescentou o § 21 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 29 ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, supratranscrito, para determinar que na execução de contratos de concessão de serviços públicos, em determinadas situações estabelecidas em conformidade com os referidos padrões internacionais de contabilidade, o aproveitamento dos créditos das contribuições pelas concessionárias de serviço público não segue as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, devendo ser diferido no tempo em proporção que varia conforme a situação ocorrida. Exemplificativamente, citam-se a Interpretação Técnica nº 1, divulgada em 15/12/2011, e a Orientação nº 5, divulgada em 29/12/2010, ambas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a Interpretação Técnica ITG 01 e o Comunicado Técnico CTG 05, ambos do Conselho Federal de Contabilidade, e a Resolução Normativa nº 605, de 11 de março de 2014, da Aneel, que versam sobre as práticas contábeis a serem adotadas em contratos de concessão.

17. Nesse contexto, quando aplicáveis as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ficam afastadas as demais formas de apuração de crédito estabelecidas nos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

18. Nada obstante, a presente consulta questiona apenas acerca da possibilidade de apuração de créditos pelas distribuidoras de energia elétrica na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a diversos itens sem fazer menção às referidas regras especiais de apuração de créditos pelas concessionárias de serviço (isso em razão da data em que a consulta foi protocolada).

19. Diante disso, a presente consulta será respondida analisando-se apenas a possibilidade de apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos em relação aos itens mencionados pela consulente, ressalvando-se, entretanto, que as regras especiais de apuração de créditos plasmadas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, caso aplicáveis, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos.

20. Acerca do creditamento na modalidade aquisição de insumos, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

21. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.  
DIVERSOS ITENS.**

*1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;*

*3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;*

*3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;*

*4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;*

*4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;*

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

*Dispositivos Legais: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, art. 66; Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST n.º 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.*

(...)

*Fundamentos*

(...)

6. Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. As discussões em torno do tema são profundas e de grande relevância no contexto da não cumulatividade das aludidas contribuições.

8. Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.

9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:

*Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:*

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

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*§ 1º 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;”*

*Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:*

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

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

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

*Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:*

*“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

(...)

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”*

10. *Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:*

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifos nossos)*

*11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004." (grifos nossos)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

(...)

22. Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

23. Entre outras, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no DOU de 30/03/2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, dispondo, na parte relativa à Cofins:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. (...)** É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.

(...)

36. *Daí, resta evidente que não se pretendeu abarcar no conceito de insumo todos os dispêndios da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento de suas atividades, mas apenas aqueles direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços. (...)*
22. Conforme explicitado na transcrita Solução de Divergência, para o perfeito enquadramento no conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições, exige-se relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo.
23. Consoante relatado, a consulente questiona sobre a adequação ao citado conceito de insumos de “com (1) materiais e (2) serviços de terceiros consumidos na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações, bem como os (3) serviços emergenciais de atendimento ao consumidor (plantão)” (numeração e grifos nossos).
24. Em relação aos materiais empregados na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações (1), conquanto a consulente não detalhe quais são esses materiais, presume-se que se trata de partes e peças de reposição que são agregadas às linhas de transmissão ou às subestações, e as conclusões a seguir são válidas exclusivamente para este contexto presumido. No caso de partes e peças de reposição aplicados na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações, há que se reconhecer o enquadramento no conceito de insumos e a possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da explanada Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 2016.
25. Quanto aos serviços de terceiros consumidos na manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações (2), também conforme explanado na Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 2016, tais serviços podem ser considerados insumos porque as linhas de distribuição e as subestações de energia são bens que efetivamente promovem a prestação do serviço de distribuição de energia elétrica.
26. Por fim, em relação aos serviços emergenciais de atendimento ao consumidor (3), declara-se a ineficácia do questionamento por falta de informações sobre os gastos em questão. Não há esclarecimento sobre a inclusão de outras rubricas não relacionadas diretamente à prestação do serviço, como o serviço de teleatendimento, por exemplo.
27. De acordo com o art. 52 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972:
- Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:*
- (...)*
- VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.*

## Conclusão

28. Diante do exposto, resolve-se a presente Divergência concluindo-se que:
- a) nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no § 29 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, são excludentes de outras



formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

b) sendo inaplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas na alínea “a”, a atividade de distribuição de energia elétrica pode ser considerada, para fins de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como sendo prestação de serviços, permitindo-se, em tese, a apuração de créditos na modalidade a aquisição de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

c) sendo inaplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas na alínea “a”, no caso de concessionária distribuidora de energia elétrica, os valores gastos com partes e peças de reposição e com serviços de manutenção de redes e linhas de distribuição de energia elétrica e subestações permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos.

29. Declara-se a ineficácia parcial da consulta no que tange aos questionamentos acerca da possibilidade de apurar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores dos serviços emergenciais de atendimento ao consumidor (plantão), por falta de informações detalhadas sobre esses gastos.

30. Reforma-se o entendimento exarado por meio da Solução de Consulta nº 10, de 2011, da Disit da SRRF03.

Assinado digitalmente

**CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

**RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit -Substituta.

Assinado digitalmente

**OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Divergência e os encaminhamentos propostos. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência aos destinatários das Soluções de Consulta reformadas.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta