



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

Processo n° 10983.721217/2010-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.896 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS
Recorrente ELETROSUL CENTRAIS ELÉTRICAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007

SERVIÇO DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. DETERMINAÇÃO DO PREÇO. CONTRATO DE CONCESSÃO. RECEITA ANUAL PERMITIDA. FIXAÇÃO. REAJUSTES.

O Contrato de Concessão (CCSPT) firmado pela recorrente com a União não fixa o preço do MW de energia injetado na rede do usuário do serviço. No entanto, fixa a Receita Anual Permitida (RAP) e os critérios de seu reajuste. O preço do serviço de injeção de energia elétrica em rede de terceiros é contrato pela concessionária com o usuário final do serviço e o seu valor é sempre variável, conforme Cláusula 9ª do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) firmado pela prestadora do serviço com o usuário final, seu cliente, independente dos critérios de reajuste da RAP (periodicidade e índice de reajuste).

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade e a legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo e, conseqüentemente, afastar a sua aplicação.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa a ser aplicada em procedimento ex-officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.

É legítima a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil, qualquer que seja o motivo da mora. Legítimo, também, a utilização da taxa Selic no seu cálculo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto, Alexandre Gomes e Fabiola Cassiano Keramidas, relatora. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

EDITADO EM: 26/12/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de dois autos de infração lavrados em 02/01/2011, o primeiro para o fim de constituir débito de Cofins (fls. 1147 - R\$ 100.083.881,79) e o segundo para constituir débito de PIS (fls.1162 – R\$ 21.757.408,20), no âmbito do sistema não cumulativo.

Em resumo, a Recorrente é empresa concessionária de energia elétrica que no período fiscalizado (anos 2006/2007) procedia à apuração das contribuições ao PIS e Cofins de forma mista, submetendo parte de suas receitas às regras do sistema cumulativo (Lei nº 9.718/98) e outra parte às normas do sistema não cumulativo (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Conforme se verifica dos termos do “Relatório da Atividade Fiscal” (Fls. 1177/1206), é justamente esta forma “mista” de apuração que gerou as autuações em comento, *verbis*:

Fls. 1180 – Trecho do Relatório da Atividade Fiscal

“No que concerne às contribuições sobre o faturamento, as irregularidades cometidas pela Eletrosul dizem respeito à opinião da empresa oposta à interpretação da RFB de que os contratos que vigoram no setor elétrico e que, portanto, a vinculam, se enquadrariam no conceito de contrato por preço predeterminado de que trata o art. 10, inciso XI, alínea ‘b’, da Lei nº 10. 833/03 c/c o art. 109 da Lei nº 11.196/05. Este suposto enquadramento daria a empresa o direito de tributar o faturamento decorrente dos contratos estabelecidos anteriormente a 31/10/2003 pelo regime da cumulatividade em vez de regime não cumulativo, com isso alcançando significativa redução das contribuições devidas.” - destaquei

A análise do relatório fiscal apurou que a tributação diferenciada trouxe enormes prejuízos ao Erário (e conseqüentemente benefício à contribuinte) em razão dos créditos possíveis de serem tomados no sistema não cumulativo¹. Neste sentido, percebe-se que em virtude da atividade da contribuinte, os contratos antigos teriam muito menos crédito a aproveitar do que os novos, o que significa que a apuração das receitas decorrentes de contratos antigos pela sistemática da não cumulatividade representaria uma carga tributária real em muito superior aos novos contratos. Nestes termos consta do Relatório Fiscal:

Fls. 1188 – Trecho do Relatório Fiscal

*“Enquanto adotava o procedimento contábil-tributário de tributar pelo regime da cumulatividade as receitas provenientes da atividade do “Sistema Existente”, a empresa obtinha uma grande redução de tributação da Contribuição para o PIS e da COFINS que caía abaixo da metade, pois, o resultado prático da manutenção no regime não cumulativo era a redução da alíquota de 7,6% para 3%, uma vez que para esta parcela do faturamento quase não havia geração de créditos a descontar. De acordo com o que é demonstrado no exemplo estampado na **Figura 2**, a geração de créditos a descontar na atividade da Eletrosul ocorre, significativamente, em poucos itens: principalmente na depreciação de bens do ativo imobilizado (R\$ 6.933.341,82), no uso de energia elétrica (R\$ 65.548,96) e em gastos com aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas (R\$ 22.605,10). Como os bens do ativo imobilizado referentes ao “Sistema Existente” já estavam praticamente totalmente depreciados (segundo informação dos contadores responsáveis), grosso modo não havia créditos a descontar relativos a esta parcela do faturamento. Como se vê, a manutenção no regime da cumulatividade na tributação da parcela do faturamento proveniente do “Sistema Existente” para a Eletrosul representava, na prática, a redução das alíquotas da COFINS e da Contribuição para o PIS incidentes sobre essas receitas a menos da metade.*

Já a parcela da receita tributada pelo regime da não-cumulatividade, ou seja, a receita oriunda da atividade das ‘Novas Instalações Autorizadas’, esta era beneficiada pela possibilidade legal de depreciar aceleradamente os bens do

¹ A fiscalização instaurou um processo administrativo (nº 485000.002955/2005) justamente para verificar o impacto produzido pela alteração das alíquotas da Contribuição para o PIS e Cofins.

imobilizado gerando um grande volume de créditos a descontar, haja vista serem imobilizações recentes com grande potencial de depreciação. Como se pode notar comparando as informações da Ficha 16 A às da 17B, os créditos a descontar gerados dessa depreciação eram sempre mais do que suficientes para a quitação dos débitos apurados da COFINS (e também da contribuição ao PIS) tributada pelo regime não-cumulativo.”

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal percebe-se que a fiscalização pautou a autuação em dois aspectos que alcançaram o mesmo ponto, qual seja, descaracterizaram a natureza de preço pré-determinado nos contratos de prestação de serviços:

- (i) a existência de cláusula prevendo a aplicação do IGPM com índice de atualização monetária do contrato, uma vez que a Lei nº 11.196/2005, em seu artigo 109, apenas permite o reajuste realizado por meio da índice que reflita a variação dos custos de produção ou insumos e
- (ii) a existência de cláusula de revisão de preço, a qual permite o repasse de futuros aumentos da carga tributária ao preço do serviço, mantendo assim o equilíbrio do contrato.

Exatamente neste sentido está a CONCLUSÃO apresentada pela fiscalização:

Fls. 1196

CONCLUSÃO PRIMEIRO ASPECTO²

“Os contratos de transmissão de energia elétrica não podem ser considerados ‘contratos a preço predeterminado’ porque a fórmula base adotada para o reajuste dos seus preços (em geral assim como pela Eletrosul) é composta principalmente por índices de preços gerais (IGP-M), gênero de índice este não considerado pelo art. 109 da Lei nº 11.196/05 entre aqueles que não descaracterizam o ‘contrato a preços predeterminados’. Em outras palavras, o fato de adotarem a correção monetária os faz perder a condição de ‘contratos a preço predeterminado’: o que a Lê protege são os contratos com previsão de correção dos preços para se ajustarem os custos e não aos contratos que tenham inserido cláusula de correção monetária indiscriminada.”

Fls. 1198

CONCLUSÃO SEGUNDO ASPECTO³

² Fls. 1195

"O primeiro (aspecto) diz respeito à ausência da característica de 'contrato de preço predeterminado' nos contratos que regulam a prestação de serviço de transmissão de energia (Contrato de Concessão de Serviço de Transmissão, CPST e CUST), ausência esta determinada pela interpretação dada pelo art. 109 da lei nº 11.196/05. A compreensão equivocada deste aspecto afigura-se como a principal contradição presente na Nota Técnica nº 224/2006 - SFF/ANEEL."

³ Fls. 1197

"O segundo aspecto a ser salientado diz respeito à ausência da caracter[ística de "contrato a preço predeterminado" nos contratos que regulam a prestação de serviço de transmissão de energia pela disposição, nos próprios contratos, da variabilidade (aumento ou distribuição) dos seus preços pela criação, alteração ou extinção de

“Por determinação legal do §3º, art. 9º, da Lei nº 8.987/95, os Contratos de Concessão de Transmissão são ajustáveis à criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais. Portanto, também mais esta possibilidade de ajuste da tarifa faz com que os contratos que regulam a prestação de serviço de transmissão fiquem descaracterizados como sendo ‘contratos a preço predeterminado.’”

Os contratos em discussão no presente processo administrativo são os seguintes: Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) (fls. 861 a 957), o Contrato de Concessão do Serviço Público de Transmissão nº 057/2001 (fls. 119 a 147) e o Contrato de Prestação de Serviço Público de Transmissão (CPST) nº 011/1999 (fls. 958 a 1.052).

Resumidos os termos da autuação, passemos à defesa da Recorrente, assim consubstanciada nos termos do relatório da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

“Em oposição aos argumentos firmados pela Autoridade Fiscal a interessada, em síntese, defende, com base em excertos doutrinários, Soluções de Consulta emitidas pela RFB e em decisões judiciais, que o reajuste das tarifas de energia com base no IGPM (enquanto “mera indenização ao credor pelo fator tempo”) e em razão da alteração, extinção ou criação de tributos ou encargos legais não descaracterizam os contratos para prestação de serviço de transmissão de energia elétrica em questão como sendo “a preços predeterminados”.

Aduz que com o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Agência Nacional de Energia Elétrica ANEEL, autarquia federal, em 19/06/2006 emitiu a Nota Técnica nº 224/2006 SFF ANEEL tendo por objeto a incidência das contribuições de que tratam as referidas leis sobre as receitas decorrentes de contratos de Prestação de Serviços de Transmissão CPST, arrecadadas mediante a cobrança da TUST via Contratos de Uso do Sistema de Transmissão – CUST, assinados em data anterior a 31/10/2003, nos termos do Art. 10, inciso XI, e Art. 15 da Lei nº 10.833/2003, c/c Art. 109 da Lei nº 11.196/2005.

Argumenta, com base na referida Nota Técnica, que o conceito de preço predeterminado foi indevidamente modificado através da Instrução Normativa nº 468/2004, ora revogada pela Instrução Normativa nº 658/2006, “suplementando a Exatoria quanto ao conceito esculpido no Código Civil, bem como quanto ao conceituado na Instrução Normativa nº 21/1979, onde o preço predeterminado somente subsiste até o primeiro reajuste”. Alega então que a disposição interpretativa da RFB afronta ao princípio da legalidade já que “está condicionada à observância

quaisquer tributos ou encargos legais. de outro modo, é dizer, os contratos não são a preços predeterminados porque é estabelecido por lei e discriminado em cláusula específica desses contratos que os preços pactuados podem variar em função de alterações nas legislações tributárias. Assim, pelo menos para efeitos da legislação tributária (que é o que interessa nesta fiscalização), esses preços não são predeterminados, pelo contrário, são 'ajustáveis à tributação' e, portanto, variáveis. Ou seja, eles contém dispositivo interno que prevê a possibilidade de que haja uma alteração na legislação tributária e, em ocorrendo esta possibilidade, os preço ali ajustados devem

da Lei e somente lhe é permitido adotar procedimentos que a Lei a autorize”.

Assenta, ainda, que o tal órgão regulador na referida nota concluiu que o reajuste anual, calculado com base em índices oficiais (IGPM), não descaracteriza o caráter de preço predeterminado, devendo, por conseguinte, tais receitas permanecerem sujeitas às normas da legislação do PIS/Pasep e da Cofins, vigentes anteriormente à edição da Lei nº 10.833/2003, ou seja, no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/1998.

No que concerne à alteração da tarifa devido à criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, insurge-se contra o entendimento fiscal dando a entender que deste se infere que “para os exatores não subsiste no Direito e tampouco na legislação o conceito de preço predeterminado, haja vista que se todo e qualquer preço é variável em virtude de encargo tributário, não há que se falar em preço determinado ou ainda preço fixo”. Ainda alega que “o produtor ou revendedor transfere ao consumidor o ônus da respectiva incidência tributária sobre o faturamento e o lucro, não subsistindo a tese exatora de que o tributo se confunde com o próprio preço de venda, aí se denota a natureza nominativa dos tributos”.

Conclui, por fim, que a posição da RFB não pode prosperar, a uma pelo fato de que o procedimento desta adotado tem previsão legal e é aplicável à espécie, a duas porque em relação ao índice de reajuste IGPM o legislador no Art. 109 da Lei nº 11.196/2005 não expressou óbice à sua aplicação

Alega ainda nulidade dos lançamentos, pois a multa de ofício aplicada, independentemente de possuir natureza tributária ou não, enquanto acessória ao tributo devido, não pode “representar valor superior ou equivalente ao próprio tributo, sob pena de infringir os limites da razoabilidade, pois aí estaria instalado o efeito confiscatório”. Conclui que “não pode o procedimento fiscal ou mesmo qualquer norma infraconstitucional sobrepor-se ao princípio insculpido no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal”. Ademais, aduz que não se pode julgar que não tenha agido de boa-fé, que nenhum fato restou omitido ou qualquer dolo foi intentado e não houve sequer sonegação de pagamento de tributo, divergiu-se apenas sobre a espécie do regime de tributação.

Ante os argumentos expendidos, pugna que sejam cancelados os autos de infração e, caso confirmada a tese defendida pelos auditores fiscais, que a multa seja fixada em no máximo 20% (vinte por cento).”

Após analisar as razões da Recorrente, a 4ª Turma da DRJ/FNS proferiu o acórdão nº 07-25.585 (fls. 1494/1506), por meio do qual entendeu por bem manter a integralidade dos autos discutidos, conforme decisão da seguinte forma ementada, a saber:

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

Ano calendário: 2006, 2007

*REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE
CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ANTERIORES A
31/10/2003.*

*As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a
31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por
empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens
ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da
Cofins até a implementação da primeira alteração de preços
decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste,
periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do
equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos
arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.*

*CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PREÇO
PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, apenas se
efetivado em função do custo de produção ou em percentual não
superior àquele correspondente à variação de índice que reflita
a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos
termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995,
não descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins
de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme
prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da
IN SRF nº 658/2006.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2006, 2007

*REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE
CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ANTERIORES A
31/10/2003.*

*As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a
31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por
empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens
ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da
Contribuição para o PIS/Pasep até a implementação da primeira
alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula
contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste
para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do
contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.*

*CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PREÇO
PREDETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, apenas se
efetivado em função do custo de produção ou em percentual não
superior àquele correspondente à variação de índice que reflita
a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos
termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995,*

não descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF nº 658/2006.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano calendário: 2006, 2007*

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano calendário: 2006, 2007*

*ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Inconformada, a empresa autuada interpôs recurso voluntário às fls. 1518/1581, no qual reiterou as alegações trazidas em sua impugnação, inovando em relação à alternativa ao total cancelamento dos autos de infração. Neste aspecto, requer a Recorrente, na hipótese de ser mantida a autuação, a aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional – CTN – com o conseqüente cancelamento da exigência de juros de mora e multa, quando menos mantendo a exigência dos juros de mora apenas para os fatos geradores incorridos após agosto/2007. Embasa este argumento o fato de que até esta data, quando a Procuradoria da Fazenda nacional editou o Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007, não havia orientação contrária ao entendimento apresentado pela ANEEL (Nota Técnica nº 224/2006 – SFF). Alega ainda a Recorrente a ilegalidade de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada e da Taxa Selic.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Relatora.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração lavrados para o fim de constituir valores de PIS e Cofins, apurados pela sistemática não cumulativa, em virtude do

entendimento de não aplicação, à alguns contratos da Recorrente⁴, da exceção prevista na alínea 'b', do inciso XI, do artigo 10 da Lei nº 10.833/03⁵, *verbis*:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

(...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

(...)” – destaquei.

Nos termos da legislação supramencionada, é possível a manutenção de determinadas receitas no sistema cumulativo do Pis e Cofins, desde que sejam atendidos três requisitos:

(1º) que o contrato tenha prazo superior a 1 ano;

(2º) que seja contrato de empreitada ou fornecimento de bens e serviços;

(3º) que tenha preço pré-determinado.

De fato, a Recorrente é empresa concessionária de serviços públicos de energia elétrica, possuindo para tanto contratos de prestação de serviços celebrados antes de outubro/2003, com prazo superior a 1 ano. Em relação ao atendimento dos primeiros requisitos, portanto, não resta dúvida, inclusive não há discussão a este respeito.

⁴ Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) (fls. 861 a 957), o Contrato de Concessão do Serviço Público de Transmissão nº 057/2001 (fls. 119 a 147) e o Contrato de Prestação de Serviço Público de Transmissão (CPST) nº 011/1999 (fls. 958 a 1.052).

⁵ A aplicação desta norma também alcança a contribuição ao PIS em decorrência expressa da aplicação do artigo 15, inciso V, a saber:

Lei nº 10.833/03

"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:

(...)

V - no art. 10, incisos VI, IX e XI a XXI desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - nos incisos VI, IX a XXV do caput e no § 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

O debate cinge-se ao último requisito necessário para que a receita destes contratos permaneçam sujeitas às alíquotas previstas para o regime cumulativo do PIS e Cofins (Lei nº 9.718/98), qual seja, do contrato **ser a preço pré-determinado**.

A questão é que, conforme esclarece a fiscalização, os contratos firmados pela Recorrente possuem duas cláusulas suficientes, no entender do Agente Fiscal, à desconsideração desta característica de “preço pré-determinado” do contrato, o que faria com que a manutenção da receita destes contratos no sistema não cumulativo fosse indevida.

A primeira cláusula refere-se à possibilidade de reajuste do preço do contrato, com a expressa aplicação do índice de IGPM e a segunda trata da possibilidade de revisão do preço da Receita Anual Permitida – RAP, prevista para fim de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da concessão de serviço público.

É sobre estas cláusulas e seus efeitos a divergência debatida nos presentes autos. Passo a análise individual de cada uma.

(i) Da aplicação do IGPM

Conforme mencionado, no entender da fiscalização que aplica a Nota Técnica Cosit nº 1/2006 e o Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007, o fato de os contratos em comento preverem a correção monetária com base no índice do IGPM descaracteriza o preço pré-determinado.

A fiscalização interpreta o artigo 109 da Lei nº 11.196/05, analisado-o conjuntamente com o § 1º, II, art. 27 da Lei n. 9.069/95, para o fim de concluir que a única hipótese de correção monetária se restringe à aplicação de índice de variação de custo de produção ou insumo, *verbis*:

Fls. 1196 – Trecho do Relatório de Fiscalização

“2. O texto do art. 109 da Lei nº 11.196/2005 estabelece que para fins do disposto nas alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação do índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

3. Assim, a lei nenhum momento fez referência permissiva a índices de preços gerais, ou mesmo, a índices de preços setoriais. Portanto, o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, ao oferecer a ‘interpretação autêntica’ do dispositivo, claramente não pretendeu abrigar no conceito de ‘contrato a preço predeterminado’ aqueles que fossem reajustados por índices de preços gerais ou índices de preços setoriais, mas, somente aqueles que refletissem os custos de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos.” - destaquei

Data máxima vênia, divirjo do entendimento da decisão de primeira instância administrativa, bem como da fiscalização – ainda que reconheça o primor e excelência do trabalho fiscal desenvolvido. Ocorre que **(a)** não coaduna com o entendimento desenvolvido em relação à interpretação do artigo 109 da Lei nº 11.196/05, **(b)** a meu sentir a correção monetária não implica aumento de preço, somente manutenção do poder da moeda e **(c)** porque a legislação (Lei nº 10.833/03) pretendeu, exatamente, garantir o equilíbrio financeiro dos contratos estabelecidos antes de sua vigência.

(i.a.) Do Impeditivo Legal

Conforme se depreende do entendimento da fiscalização, mantido pela r. decisão recorrida, em seu entender, o IGP-M não poderia ser aplicado porque não está previsto na legislação citada pela Lei nº 9.069/95, que é a legislação mencionada na Lei nº 11.196/05. Explico.

Insta esclarecer que a interpretação trazida pela Secretaria da Receita Federal acerca de preço “*pré-determinado*”, depreendida dos termos da Instrução Normativa nº 658/06⁶, vincula-se ao artigo 109 da Lei nº 11.196/05, a saber:

⁶ Instrução Normativa nº 658/06 - IN/SRF

"Do Âmbito de Aplicação

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas decorrentes dos tipos de contratos que especifica, quando firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003.

Do Regime de Incidência

Art. 2º Permanecem tributadas no regime de cumulatividade, ainda que a pessoa jurídica esteja sujeita à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

I - com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

II - com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

III - de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem assim os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas em processo licitatório até aquela data; e

IV - com prazo superior a 1 (um) ano, de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda.

Do Preço Predeterminado

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

Lei nº 11.196/05

“Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.”

E este dispositivo legal citou, expressamente, o artigo 27 da Lei nº 9.069/95, *verbis*:

“Art. 27. A correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária contraída a partir de 10 de julho de 1994, inclusive, somente poderá dar-se pela variação acumulada do índice de Preços ao Consumido, Série r - IPC-r.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

II - aos contratos pelos quais a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, cujo preço poderá ser reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados;

(...)” - destaquei

Assim, no entender da fiscalização, somente poderão ser considerados contratos com preço pré-determinados aqueles que forem corrigidos com base no custo de produção por expressa limitação legal.

Data vênia o entendimento apresentado, discordo da interpretação legal realizada. Primeiro, entendo que todos os contratos, por expressa disposição legal (mencionado artigo 27, caput, Lei nº 9.069/95) podem ser corrigidos pelo IPC-r, nos casos em que *“...a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem*

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

§ 3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

Art. 4º Na hipótese de pactuada, a qualquer título, a prorrogação do contrato, as receitas auferidas depois de vencido o prazo contratual vigente em 31 de outubro de 2003 sujeitar-se-ão à incidência não-cumulativa das contribuições.

produzidos...” além do IPC-r pode-se utilizar índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos.

Neste sentido, o artigo 109 da Lei nº 11.196/95 limitou a interpretação do operador do direito em relação à utilização de uma espécie de correção monetária, mas não conceituou contrato pré-determinado, assim como não impediu a aplicação da correção monetária nos termos da Lei.

Em relação à possibilidade de utilização do índice IGPM em substituição ao IPC-r, acato a argumentação trazida aos autos por meio do Parecer da ANEEL (fls. 802/805), o qual esclarece que o índice IPC-r foi extinto e substituído por outros índices, inclusive o IGPM. Neste sentido, o citado artigo 27 da Lei nº 9.069/95 (lei instituidora do Plano Real) foi substituído pelo o artigo 8º, da Lei nº 10.192/01 (lei complementar do Plano Real), vejamos:

“Lei nº 10.192/01

Art. 8º - A partir de 1º de julho de 1995, a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE deixará de calcular e divulgar o IPC-r.

§ 1º - Nas obrigações e contratos em que haja estipulação de reajuste pelo IPC-r, este será substituído, a partir de 1º de julho de 1995, pelo índice previsto contratualmente para este fim.

§ 2º Na hipótese de não existir previsão de índice de preços substituto, e caso não haja acordo entre as partes, deverá ser utilizada média de índices de preços de abrangência nacional, na forma de regulamentação a ser baixada pelo Poder Executivo.” (destaquei)

Ainda conforme este texto legal, o artigo 2º permite a correção monetária por índices de preços gerais **OU** que reflitam a variação de custos de produção:

“Lei nº 10.192/01

Art. 2º - É admitida estipulação de correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados nos contratos de prazo de duração igual ou superior a um ano.

(...)” – destaquei.

Ainda, necessário observar que não houve, nos autos, discussão ou comprovação de que o índice de correção utilizado (IGPM) teria superado o valor de variação do custo de produção. A questão não foi relevante para a desconsideração - promovida pela fiscalização - do enquadramento fiscal realizado pela Recorrente.

Com base nestas alterações legais, dirijo da interpretação apresentada pela v. decisão recorrida por entender que o comando legal introduzido pelo art. 109 da Lei nº 11.196/2005 não possui o condão restritivo pretendido pela fiscalização, de excluir a aplicação do IGPM como índice de correção monetária. Ao revés, concluo que o reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95, **independentemente do índice utilizado**, não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98.

(i.b.) Da Aplicação de Correção Monetária

Além da questão específica referente à legislação, mesmo que não houvesse tal possibilidade, registro que entendo que a correção monetária por si só não representa nova grandeza econômica⁷, mas apenas a manutenção do poder de moeda⁸. Neste diapasão, sequer haveria a necessidade de expressa previsão legal, posto que sua incidência claramente não tem o poder de descaracterizar os preços pré-determinados dos contratos, pretendendo apenas garantir o equilíbrio financeiro da relação jurídica estabelecida. Neste raciocínio, ainda que o IPC-r não estivesse extinto, parece-me claro que o artigo 109 mencionado não define o conceito de “pré-determinado” – por isso precisaria de uma Instrução Normativa - apenas determina um comando legislativo, esclarecendo que em determinadas hipóteses não poderia haver interpretação do conceito por parte da fiscalização.

Esta questão foi julgada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do **Recurso Especial nº 1.089.998 – RJ**, tendo o Colendo Tribunal concluído que a cláusula de correção monetária não altera o valor pré-determinado no contrato e que a Instrução Normativa em comento (IN 468/2004) extrapolou seu poder normativo, ocasionando o aumento da carga tributária sem ser por meio de lei, a saber:

“TRIBUTÁRIO. COFINS. REGIME DE CONTRIBUIÇÃO. LEI N. 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 468/2004. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

⁷ Vale registrar que a jurisprudência deste Egrégio Tribunal Administrativo corrobora este entendimento, a saber:

“IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA COMPENSAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA ANTES DA LEI nº 8.383/91 - CABIMENTO.

Mesmo na inexistência de expressa previsão legal, é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. Trata-se de restituir integralmente aquilo que foi recolhido a maior, porquanto a sua falta caracterizaria em restituição incompleta. Correção monetária não constitui um plus a exigir expressa previsão legal. É apenas recomposição do crédito corroído pela inflação.” (Processo nº 1980.009626194-75; Recurso 112.682, Acórdão 103-18.715 – destaquei)

“SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA APURADO EM DIRPJ. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEFERIMENTO. Mesmo na inexistência de expressa previsão legal, é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. Trata-se de restituir integralmente aquilo que foi recolhido a maior, porquanto a sua falta caracterizaria em restituição incompleta. Correção monetária não constitui um plus a exigir expressa previsão legal. É apenas recomposição do crédito corroído pela inflação”. Precedentes.

No pedido de restituição de saldo negativo do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) é devida a correção monetária, ainda que o contribuinte não tenha contabilizado o acréscimo.” (Processo nº 13811.000236/98-11, Recurso nº 148061, acórdão:107-08.595 - destaquei)

⁸ Neste sentido também os Tribunais Superiores:

“(…) 3. União Federal. Pagamento de expurgos inflacionários. Admissibilidade. A correção monetária não se constitui em um plus, não é uma penalidade, mas mera reposição do valor real da moeda corroída pela inflação. Agravo regimental desprovido.” (Supremo Tribunal Federal, Pleno, ACO nº 404 Execução-AgR/SP, Rel. Min. Maurício Correa, DJU 02/04/2004)

“Tributário - Parcelamento - Transação - Correção Monetária

Sibrevindo nova ordem econômica no país, não ofende direito do devedor a atualização de parcelas vincendas da OTNs, até porque a atualização não constitui um plus mas simples critério de atualização na moeda em regime inflacionário. (...)” (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp nº 12.006/RS, Rel. Min. Garcia Vieira,

1. *Cuida-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, questionando o poder regulamentar da Secretaria da Receita Federal, na edição da Instrução Normativa n. 468/04, que regulamentou o art. 10 da Lei n. 10.833/03.*

2. *O art. 10, inciso XI, da Lei n. 10.833/03 determina que os contratos de prestação de serviço firmados a preço determinado antes de 31.10.2003, e com prazo superior a 1 (um) ano, permanecem sujeitos ao regime tributário da cumulatividade para a incidência da COFINS. (Grifo meu.)*

3. *A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 468/04, ao definir o que é "preço predeterminado", estabeleceu que "o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços "e, assim, acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%).*

4. *Somente é possível a alteração, aumento ou fixação de alíquota tributária por meio de lei, sendo inviável a utilização de ato infralegal para este fim, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.*

5. *No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela Secretaria da Receita Federal, pois "a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico-financeiro entre as partes, a desvalorização da moeda frente à inflação ." (grifei)*

Friso que, conforme registrado no item 5 da ementa citada, o Ministério Público Federal opinou justamente pela impossibilidade da cláusula de correção monetária ser entendida como indeterminação do preço. Nesta linha, cito voto vista do Eminentíssimo Ministro Castro Meira, proferido no julgamento do mesmo Recurso Especial, que por sua vez cita o entendimento do Sub-Procurador Geral da República, *verbis*:

“Em abono ao meu convencimento, trago a seguinte passagem do judicioso pronunciamento do Subprocurador-Geral da República Dr. Fernando H. O. de Macedo:

Com efeito, parece-nos que a tese defendida pela Parte ora Recorrente é que mais se coaduna com os princípios da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da inalterabilidade dos atos jurídicos perfeitos, estampados nos arts. 150, inciso III e 5º, XXXVI, da Constituição Federal ora vigente, motivo esse pelo qual optamos por encampar a idéia ali expressa, e nos firmarmos no entendimento de que a Instrução Normativa SRF nº 468 de 2004 pode ter vindo, de fato, a restringir o alcance dado pela regra de exceção prevista na da

*Lei nº 10.833, já que a regra ali exposta **excluiu** da incidência daquela norma excepcional, receitas elencadas pela própria Lei, e isto mediante o entendimento de desconfiguração do caráter de **predeterminação do preço**, em face de mera aplicação de cláusula de **reajuste** prevista no contrato.*

*Ora, a lei tributária deve ser **anterior** ao conjunto de fatos que constituem o pressuposto da incidência de seus efeitos (ainda que de tais fatos decorram atos de trato sucessivo no tempo), para que se possa, a partir daí, estabelecer os encargos decorrentes da intervenção do Estado na esfera econômica do Particular, sob pena, de resto, de ofensa às exigências da segurança jurídica e ao inafastável direito subjetivo ao conhecimento prévio das regras fiscais aplicáveis. Daí porque se entender que as receitas relativas a contratos de fornecimentos de bens ou serviços, a preço determinado, com prazo superior a 1 ano, firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003, não devem se sujeitar às alterações promovidas pela nova sistemática de cálculo e apuração das contribuições ao PIS e COFINS, pois que celebrados levando-se em consideração o sistema normativo à época aplicável e os respectivos impactos na operacionalização do negócio, de forma que, não se contemplando hipótese de efetiva alteração do preço e das condições pactuadas no contrato ou de qualquer forma de recomposição de custos (ressaltando que a correção monetária do preço ajustado nada mais é do que mera preservação do valor real da moeda frente aos efeitos do desgaste inflacionário ao longo do tempo, nada alterando quanto ao caráter predeterminado do preço originariamente idealizado pelas partes), não há que se cogitar da repercussão econômica da majoração da alíquota associada à implantação da não-acumulatividade do novo regime de tributação, e tudo, de resto, tanto por força do disposto na alínea 'b' do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, como da inafastável obediência ao princípio da irretroatividade da lei tributária. (e-STJ fl. 337)''*

Parece-me claro que por uma razão ou por outra, não há meios de admitir-se a interpretação pretendida pela fiscalização, consubstanciada na Nota Técnica Cosit nº 1/2006 e no Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007, no sentido de que a existência e aplicação da cláusula de reajuste contratual descaracteriza o contrato como sendo de preço pré-determinado⁹.

(ii) Da Cláusula de Revisão Receita Anual Permitida – RAP

⁹ Cito neste sentido entendimento da própria Receita Federal, que já externou este posicionamento, conforme esclarecido em artigo publicado no livro “Pis Cofins – Questões Atuais e Polêmicas, da Quartier Latin, artigo de Igor Mauler Santiago e Valter Lobato, fls. 586/587”, a saber: “Mais liberal, porém, tem sido o entendimento da SRF, como se pode ver na Solução de Consulta nº 38, de 28.05.2004, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 4ª Região Fiscal, onde se afirma que ‘as receitas a contratos para fornecimento de energia elétrica, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, entre empresa pública federal e produtora independente de energia, permanecem sujeitas’ ao PIS /PASEP e à COFINS cumulativos ‘desde que o preço do serviço tenha sido predeterminado, ainda que o respectivo contrato preveja seu reajustamento.’”

Outra questão trazida pela fiscalização como fator que inviabiliza a manutenção da receita dos contratos analisados no sistema cumulativo do PIS e Cofins refere-se à existência de cláusula de revisão do preço do contrato, ou seja, uma cláusula que permite a revisão do valor da Receita Anual Permitida para adequação do contrato, inclusive, à futuras alterações de carga tributária, no sentido de manutenção do equilíbrio econômico financeiro do contrato.

Neste sentido, existe uma diferença entre Clausula de revisão e de reajuste. *“No direito administrativo brasileiro, o reajuste contratual consiste em uma forma de indexar os preços contratuais para manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Há uma diferença entre reajuste e revisão. No primeiro há apenas recomposição do preço em virtude de perdas inflacionárias, e tem periodicidade anual. Já a Revisão diz respeito a uma redefinição da equação econômica prevista no contrato: no caso de contrato de concessão ocorre a cada cinco anos; no caso dos outros contratos com a Administração Pública, ocorre em situações extraordinárias onde se verifique a necessidade de rever preços como forma de estipular uma nova equação econômica.”*¹⁰

O reajuste, resultante na simples aplicação do índice do IGPM, não representa alteração do preço pré-determinado do contrato. Já a revisão, que normalmente pretende restabelecer o equilíbrio contratual por constar de uma situação extraordinária e imprevisível (tal como a alteração da situação tributária), altera o valor anteriormente pactuado.

Em resumo, a simples **possibilidade** (e esta condição é pertinente) de revisar o valor do preço para o fim de atualizá-lo com possíveis alterações tributárias que viessem a ocorrer, seria suficiente para descaracterizar a condição pré-determinada do preço, ainda que não tenha sido realizada qualquer alteração de preço neste sentido. Impera esclarecer que dos documentos acostados aos autos, especialmente das informações fiscais acerca da formação do preço e da carga tributária, constata-se que *in casu* a Recorrente não alterou o preço neste sentido, constando o repasse ao preço apenas do valor recolhido a título de PIS e Cofins cumulativo.

A questão é de grande relevância, e devo afirmar que, se tivesse sido comprovado que a Recorrente alterou o preço do serviço para fim de refletir o aumento da carga tributária (no caso a alteração do regime para não cumulativo), com certeza não haveria qualquer dúvida quanto ao fato de a receita decorrente do contrato estar fora do regime cumulativo.

Todavia, não consta menção/comprovação de que houve a efetiva alteração de preço. Ao contrário, a fiscalização e a decisão de primeira instância defendem que a receita deste contrato não pode ser mantida no sistema cumulativo porque o equilíbrio contratual está garantido pela simples existência de cláusula de revisão. **Em síntese, como existe a possibilidade de o preço ser alterado e o aumento da carga tributária repassada para o preço, o contrato não é pré-determinado.**

Não vejo meios de coadunar com este entendimento. A simples existência de cláusula de revisão em nada interfere no conceito de “preço pré-determinado”. *Contrário sensu*, a previsão da cláusulas de revisão e reajuste é procedimento normal e praticamente obrigatório nos contratos, principalmente no que se refere aos contratos de longo prazo e esta

¹⁰ Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT - nº 120, in "PIS/Cofins - art. 10, XI, b, da Lei 10.833/03 a Questão do Preço Predeterminado" - fl. 34 - 03 Autores: João Dácio Rolim e Marciano Seabra de Godoi - grifo meu.

possibilidade está, inclusive, prevista nos artigos 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93 (lei que trata da licitação). É a aplicação dos princípios da moralidade administrativa, segurança jurídica e da proteção do ato jurídico perfeito.

Por outro giro, é de sumária nitidez que o cumprimento de dispositivo legal não pode ser utilizado pela fiscalização para prejudicar os contribuintes, menos ainda, ser emprestado para fundamentar interpretação que pretende a restrição de direitos, restrição esta que não se encontra no texto legal.

De acordo com este raciocínio, **a simples previsão de possibilidade de revisão de preço não é, ao meu sentir, suficiente para macular a característica pré-determinada do contrato**, sendo necessário comprovar que ocorreu a utilização da cláusula de revisão.

Ante o exposto, conheço do presente recurso voluntário para o fim de DAR-LHE PROVIMENTO, reformando a decisão de primeira instância administrativa para o fim de cancelar os autos de infração lavrados.

É como penso. É como voto.

(Assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Redator Designado.

Ouso discordar do entendimento esposado pela Ilustre Conselheira relatora porque comungo com os fundamentos da decisão recorrida, aos quais faço os seguintes esclarecimentos adicionais.

O Contrato de Concessão (CCSPT) firmado entre a União e a ELETROSUL não é um contrato de fornecimento de bens ou serviços, mas um contrato de autorização ou permissão para a exploração do serviço público de transmissão de energia elétrica. A União não é cliente da ELETROSUL, por este contrato. Também por este contrato a UNIÃO não determina o preço dos serviços prestados pela ELETROSUL aos usuários finais de seu serviço, estes, sim, seus clientes. Isto porque no CCSPT não existe a previsão de preço por MW injetado na rede dos usuários a ser cobrado pela ELETROSUL, mas tão somente o valor da Receita Anual Permitida (RAP). Esta regra vale para a ELETROSUL e para todas as outras concessionárias de transmissão de energia elétrica.

Para garantir o auferimento da RAP, o sistema elétrico brasileiro conta com o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS). Em linhas gerais, o sistema elétrico brasileiro funciona do seguinte modo: as concessionárias de transmissão de energia elétrica, detentoras de Contrato de Concessão (CCSPT), firmam com o ONS um Contrato de Prestação de Serviço de Transmissão (CPST) por meio do qual fica o ONS autorizado a contratar os serviços de transmissão de energia elétrica com os usuários finais, ou seja, com os reais clientes das

concessionárias. Para isto, o ONS firma um Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) com os usuários finais dos sistemas de transmissão de energia elétrica.

O valor do serviço de transmissão de energia elétrica a ser pago pelo usuário final é determinado através do rateio mensal do duodécimo da RAP das concessionárias entre os usuários do sistema de transmissão de energia elétrica que firmaram o CUST, proporcionalmente à quantidade de MW injetado nas redes de cada um, ajustado por variáveis determinadas em contrato ou pela ANEEL. Determinado pelo ONS o valor do serviço de transmissão de energia elétrica a ser pago pelo usuário final à empresa transmissora, o mesmo é comunicado a ambos (usuários e concessionárias), por meio de Aviso de Débito e de Crédito, respectivamente. O preço a ser pago pelo serviço é, desta forma, sempre variável. Para o cliente da empresa transmissora, o valor do MW injetado na rede dele usuário (preço) é sempre variável.

Vale lembrar que a RAP de cada concessionária não é fixa e varia em razão da quantidade de equipamentos (de transmissão, de conexão e outros equipamentos) por ela disponibilizado para operar no sistema e de outros fatores. A entrada em operação de novos equipamentos de transmissão, de conexão e outros equipamentos altera a RAP. Também as interrupções e as sobrecargas na rede alteram o preço do serviço de injeção de energia na rede do usuário e, também, altera a RAP.

Independentemente da variabilidade ou não da RAP e da possibilidade de seu reajuste anual pela ANEEL, por qualquer índice ou critério, certo é que a RAP claramente não é o preço, por MW, da injeção de energia elétrica na rede do usuário, matéria objeto do litígio (se o preço do MW injetado na rede do usuário é ou não pré determinado). A RAP é o somatório dos diferentes valores pagos pelos usuários do sistema de transmissão, no período de um ano. Como a RAP e a quantidade de MW injetada na rede dos usuários são variáveis, o preço por MW injetado no sistema do usuário não pode ser fixo: obrigatoriamente ele é variável, mesmo para quem defende que a RAP é fixa.

Esta regra também vale para o “sistema de transmissão” existentes no ano anterior (ou para os existentes antes de 31/10/2003, como alega a recorrente) para os quais a RAP sofre alteração em razão, por exemplo, da inoperância do sistema. Supondo que a RAP seja fixa para o “sistema de transmissão” existente no ano anterior (ou até 31/10/2003), mesmo assim continua variável o preço do MW injetado na rede dos usuários por estes equipamentos porque a quantidade de energia injetada na rede do usuário é sempre variável e na formação do preço entra as sobrecargas e as interrupções. Tanto é que nos CUSTs firmados com os usuários o preço do serviço contratado é pactuado nos seguintes termos:

Cláusula 9ª. A USUÁRIA pagará mensalmente os ENCARGOS DE USO DA TRANSMISSÃO assim como, eventuais ultrapassagens de DEMANDA de potência e SOBRECARGAS em instalações e equipamentos das CONCESSIONÁRIAS DE TRANSMISSÃO, em conformidade com a regulamentação da ANEEL.

[...]

Parágrafo 2º Os valores dos ENCARGOS DE USO DA TRANSMISSÃO serão reajustados mediante regulamentação da ANEEL, considerando também a sistemática de reajuste das RECEITAS ANUAIS PERMITIDAS referentes à REDE BÁSICA,

constante dos Contratos de Concessão das CONCESSIONÁRIAS DE TRANSMISSÃO.

Parágrafo 3º *O cálculo e a tarifação da ultrapassagem de DEMANDA no uso do SISTEMA DE TRANSMISSÃO, serão realizados conforme regulamentação da ANEEL.*

Como se vê, o preço do serviço de injeção de energia elétrica, pago pelos usuários, não é fixo e muito menos pré determinado no ato de contratação do serviço. Provado que não é fixo e nem pré determinado o preço do serviço prestado pela recorrente, correto estar o entendimento da Fiscalização e da decisão recorrida de que à recorrente não se aplica as disposições do art. 10, inciso XI, alínea 'b', da Lei nº 10.833/03 c/c o art. 109 da Lei nº 11.196/05. Consequentemente, não há reformas a fazer na decisão recorrida, cujos fundamentos adoto como se aqui estivessem escritos, conforme autoriza o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹¹.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade da legislação tributária trazidos pela recorrente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em sessão realizada no dia 08/12/2009, decidiu que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (*Constituição Federal, art. 102, I, "a" e III, "b", art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/1993*). Tal decisão resultou na edição da Súmula nº 2, abaixo reproduzida, cuja adoção é obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹²:

Súmula CARF nº 2 - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Com relação ao percentual da multa de ofício lançada, não cabe à autoridade administrativa, por absoluta falta de competência, conhecer as alegações relativas à sua razoabilidade, a teor dos arts. 97 e 102 da CF/88. Os juízos quanto ao princípio da proporcionalidade da reprimenda em relação à falta têm como destinatário imediato o legislador ordinário e não autoridade administrativa. Estando o percentual da multa fixado em lei, cabe à Administração apenas velar pelo seu fiel cumprimento. No caso em tela, a multa de ofício aplicada foi a prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96¹³.

Quanto aos juros de mora, os mesmos foram lançados em cumprimento à legislação enumerada no auto de infração e em perfeita harmonia com o que determina o art. 161 do CTN.

¹¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: [...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

¹² Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

¹³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (*Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007*).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (*Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007*).

Com relação à utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, o CARF firmou entendimento de que a mesma é cabível, a teor da Súmula CARF nº 4 (DOU de 22/12/2009) abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ainda sobre a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, na sessão do dia 18/05/2011, o Pleno do STF julgou o RE 582.461, cujas matérias questionadas foram reconhecidas como de repercussão geral. Nesse julgamento o STF reconheceu legítima a incidência da taxa Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso. Tal decisão é de aplicação obrigatório por parte deste CARF, nos termos do art. 62-A do seu Regimento Interno.

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA