



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

Processo nº 19515.720188/2012-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.002 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2013
Matéria COFINS. PIS. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA S/A PAULISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRATO POR PREÇO PREDETERMINADO. INCIDÊNCIA.

O reajuste do preço, homologado por órgão estatal, com vistas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, não altera o preço predeterminado e, conseqüentemente, não impede a manutenção da tributação da COFINS no regime cumulativo.

A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e José Fernandes do Nascimento.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em São Paulo que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, apenas para excluir da autuação os débitos declarados em DCOMP e não aproveitados de ofício pela fiscalização.

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto o relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

5. Trata o presente processo de Autos de Infração de fls. 2743 a 2751 e de fls. 2752 a 2760, lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, ciência em 27.02.2012 (fls. 2743 e 2752), constituindo crédito tributário de: i) COFINS (fl. 2743/2746) no valor total de R\$ 195.646.035,30, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 02.2012, referente aos períodos de 01.2009 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 2745, 2746, 2750 e 2751; ii) PIS (fls. 2752/2754) no valor total de R\$ 41.883.770,80, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 02.2011, referente aos períodos de 01.2009 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 2754, 2759 e 2760.

6. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 2725 a 2730 a autoridade fiscal autuante informa que:

i) Intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 003 lavrado em 04/08/2011, o contribuinte apresentou, em 29/08/2011, arquivos contábeis digitais, e demonstrativos de cálculos do PIS/PASEP e da COFINS, cópias do Contrato de Concessão de Serviço Público de Transmissão/Prorrogação de Energia Elétrica nº 59/2001 ANEEL, firmado em 20/06/2001, acompanhado de termos aditivos, e Contrato de Concessão de Serviço Público de Transmissão de Energia Elétrica nº 143/2001 ANEEL, firmado em 21/12/2001, também acompanhado de termos aditivos. O contribuinte alegou, ainda, manter em vigor Contratos Bilaterais de Transmissão de Energia Elétrica, os quais não foram apresentados a Fiscalização;

ii) Foram verificados os valores constantes da escrituração contábil, em confronto com os livros fiscais de entradas e de saídas, identificando-se, além dos valores relativos à receita bruta de vendas de bens e serviços, eventuais vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. Foram, ainda, verificados os registros das operações de compras de bens e serviços utilizados como insumos, bem como os das operações de entrada que geraram créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, de que tratam respectivamente a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003. Os valores contabilizados foram confrontados com as informações declaradas pelo contribuinte em DIPJ, DCTF e DACON.

iii) Análises sobre os valores contabilizados, em face dos contratos apresentados, evidenciaram que a composição das receitas registradas pelo contribuinte nos períodos de 2009 e 2010 decorreram essencialmente da prestação do serviço de transmissão de energia elétrica (CPST), contratados anteriormente a 31/10/2003.

iv) A Lei nº 10.833/2003 fixou, em seu art. 10, inciso XI, alínea "b", que permanecem sujeitas às normas do regime cumulativo da COFINS as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços

v) A Nota Técnica COSIT nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, concluiu que os Contratos Iniciais, os Contratos Bilaterais, os Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) não são contratos a preços predeterminados, dado que, na sistemática de reajuste de preços normalizada pela ANEEL, incidem diversos fatores, os quais não expressam variação de custos de produção ou de insumos. Também concluiu a mesma Nota Técnica, que, pela mesma razão, os Contratos de Concessão do Serviço Público de Transmissão e os Contratos de Prestação de Serviço de Transmissão (CPST) não se subsumem ao inciso XI do art. 10º da Lei n. 10.833, de 2003. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CAT n. 1610/2007, de 1º de agosto de 2007, ratificou a interpretação da Nota Técnica COSIT n. 1/2007;

vi) Nesse sentido, procedeu-se a apuração do PIS/PASEP e da COFINS em consonância com a Nota Técnica COSIT n. 1/2007, tributando-se as receitas oriundas da prestação do serviço de transmissão de energia elétrica, auferidas nos anos calendário de 2009 e 2010, segundo o regime não cumulativo das contribuições;

vii) Por meio do Termo de Intimação Fiscal n. 004, lavrado em 05/10/2011, o contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativo indicando as bases de cálculo dos créditos da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, bem como a disponibilizar a documentação suporte correspondente a tais operações.

viii) Da análise sobre os elementos objeto dos registros de entradas e saídas apresentados pelo contribuinte, em confronto com os valores contabilizados, declarados em DIPJ e informados em DACON, reconstituímos a composição da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS sobre o faturamento;

ix) Foram aproveitados de ofício os valores relativos aos créditos da não cumulatividade, apurados no curso da presente fiscalização e comprovados pelo contribuinte. Foram, ainda, aproveitados de ofício os valores recolhidos de PIS/PASEP e de COFINS anteriormente ao início do presente procedimento fiscal;

x) Das análises citadas foram identificadas divergências injustificadas entre os valores dos tributos apurados na contabilidade e os declarados em DCTF e pagos, ensejando, desta forma, lançamentos por insuficiência de declaração/recolhimentos de PIS/PASEP e de COFINS.

7. Inconformada com os lançamentos, a interessada interpôs em 27.03.2012 a impugnação de fls. 2765 a 2818, onde alega, em síntese, o que se segue:

7.1 A Impugnante é empresa concessionária de serviços públicos e tem como atividade principal a transmissão de energia elétrica, regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL;

7.2 Conforme os artigos 10º, XI e 15, V da lei nº 10.833/03, o legislador excluiu do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dentre outras hipóteses, as receitas relativas a contratos que, cumulativamente: (i) tenham sido firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003; (ii) com prazo superior a 1 (um) ano; (iii) envolvam fornecimento de bens ou serviços; e, (iv) a preço predeterminado. O motivo dessa regra de exclusão é preservar a situação idealizada pelas partes quando da assinatura do contrato a longo prazo, sem, dessa forma, acarretar prejuízos a uma das partes ou desequilíbrio duradouro na relação originalmente acordada, nem ferir o negócio jurídico perfeito;

7.3 A Impugnante firmou contratos de serviços de transmissão de energia elétrica e prestação de serviços correlatos a sua atividade principal, imprescindíveis, portanto, à consecução de seu objeto social, todos anteriormente a 31 de outubro de 2003 e com prazo superior a 1 ano, em que ela se obrigou a transmitir energia elétrica mediante a concessão de serviço público;

7.4 Os contratos de transmissão de energia elétrica firmados entre a Impugnante e os contratantes e que foram objeto de análise no presente Auto de Infração foram os seguintes: (i) Contrato de concessão do serviço público de transmissão/prorrogação de energia elétrica nº 59/2001; e (ii) Contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica nº 143/01;

7.5 A pretexto de interpretar as IN's nºs 468/2004 e 658/2006 e com "fundamento" em (i) Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na (ii) Nota Técnica COSIT nº 01/07 e no (iii) Parecer PGFN/CAT nº 1.610/07, inovou no ordenamento jurídico e lavrou, indevidamente, o presente Auto de Infração. A D. Fiscalização sustenta que a aplicação de cláusulas de reajuste pelo IGPM descaracterizaria a predeterminação do preço, o que excluiria a Impugnante da sistemática cumulativa, nos termos do art. 10, XI da Lei nº 10.833/03. A autuação objetiva a cobrança dos valores supostamente devidos das contribuições sociais apuradas no regime não-cumulativo, como entende o I. Auditor Fiscal, em razão da pretensa "alteração" dos preços predeterminados pelo IGPM (cláusula de reajuste);

7.6 A presente autuação parte do equivocado pressuposto de que o conceito de preço predeterminado é desnaturado pelo simples fato dos contratos celebrados pela Impugnante estarem sujeitos à atualização monetária pelo índice IGPM;

7.7 Não é competência da Secretaria da Receita Federal a definição do que é preço predeterminado para fins da Lei nº

10.833/03. Assim, por óbvio, os "fundamentos" invocados para embasar a presente autuação, quer dizer, as Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Nota Técnica COSIT nº 01/07, o Parecer PGFN/CAT nº 1.610/07, e, ainda, a Instrução Normativa nº 658/06, extrapolaram o que autoriza a Lei nº 10.833/03, ao preverem que o implemento de cláusulas de reajuste do preço inicialmente contratado teria o condão de alterar a predeterminação do preço;

7.8 A preocupação do Poder Constituinte em atribuir somente à lei, em sentido estrito, a competência para instituição de tributo ou o aumento deste em razão da alteração da base de cálculo ou da alíquota. Ou seja, somente a lei em sentido estrito, emanada do Poder Legislativo, poderá criar, alterar, aumentar ou diminuir tributo preexistente.

Dessa forma, jamais atos infralegais como é o caso das Soluções de Consulta, Nota técnica COSIT nº 01/07, Parecer da PGFN/CAT nº 1610/07 e a Instrução Normativa nº 658/06 – poderiam ultrapassar ou modificar os limites estabelecidos na lei o que de fato aconteceu em concreto;

7.9 Com isso, acabou o Poder Executivo por criar mandamentos não previstos em lei, haja vista que a Lei n. 10.833/03 não criou nenhum critério para definição de preço predeterminado prevalecendo o conceito civil e econômico vigente, pelo contrário, apenas o citou como um dos requisitos para a manutenção do contribuinte no regime da cumulatividade, razão pela qual os "fundamentos" invocados pela fiscalização para fundamentar a presente autuação padecem de gritante injuridicidade;

7.10 O presente lançamento apenas gira em torno do cumprimento do quarto requisito estabelecido pelo art. 10, XI da Lei nº 10.833/03, qual seja, a predeterminação dos preços estipulados nos contratos em análise. Acontece que, conforme se verá a seguir, esse quarto requisito estipulado pela Lei nº 10.833/03 também foi cumprido, sendo necessário o cancelamento integral do presente Auto de Infração;

7.11 A remuneração de empresa transmissora de energia, como é o caso da Impugnante, se dá mediante a fixação de Receita Anual Permitida (RAP), a qual é estabelecida pela ANEEL por intermédio da sua Resolução nº 167/2000 e serve para remunerar as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica. Essa receita também cobre os custos de operação e manutenção que as empresas têm com esses empreendimentos. A Receita Anual Permitida (RAP), por seu turno, é fixada pela Agência Reguladora do setor elétrico (ANEEL) mediante fórmula própria e preestabelecida contratualmente e que respeita os limites fixados em lei e que redundou nos contratos celebrados objeto de autuação;

7.12 Convém destacar que essa fórmula é imutável, ou seja, não é passível de revisão, uma vez que tem por escopo remunerar a concessionária, ora Impugnante, pela sua atuação em relação às

rede de transmissão de energia elétrica já existentes antes da concessão.

Tendo em vista a dificuldade em precificar as instalações absorvidas pelas empresas concessionárias, e partindo do pressuposto de que a remuneração de tais empresas estaria no ganho de produtividade a ser auferido ao longo do contrato de concessão, quer dizer, em tempo futuro, o preço do serviço então prestado foi estabelecido previamente, não sendo passível de revisão;

7.13 O preço estabelecido nos contratos objeto da presente autuação é imutável, sendo alcançado pela aplicação de uma fórmula própria e previamente estabelecida. O que existe, apenas, é o reajuste do valor nominal desse preço (até para que ele se mantenha imutável e não defasado) por intermédio da aplicação do IGPM, o que implicará, tão-somente, a sua recomposição no tempo;

7.14 É por isso, pois, que as receitas que foram objeto de autuação no caso em concreto são imutáveis, decorrentes da incidência de uma fórmula pré-fixada contratualmente e delimitada pela ANEEL. Percebe-se, portanto, que a referida forma de remuneração, estabelecida previamente e referendada pela ANEEL, enquadra-se, perfeitamente, ao conceito de preço determinado;

7.15 É predeterminado aquele preço em que as partes contratantes têm conhecimento objetivo e real do preço acordado no exato instante em que celebrado o negócio jurídico, ainda que este preço esteja sujeito a eventuais ajustes futuros. O preço determinado, pois, difere-se do preço variável, em que as partes não têm, no momento da celebração do contrato, qualquer conhecimento objetivo do quantum a ser pago, o qual será fixado apenas em instante futuro. Ora, no caso em análise as partes contratantes tinham a exata dimensão da fórmula (inalterável) que delimitaria a composição do preço pelo serviço prestado pela Impugnante. A existência de elementos para a recomposição nominal desse preço não desnatura, em absoluto, o caráter pré-fixado do preço objeto dos contratos fiscalizados, o que já seria suficiente para extinguir a presente autuação;

7.16 Em razão das dúvidas de interpretação que surgiram em relação à Lei nº 10.833, art. 10, XI, no que se refere às situações de definição do preço predeterminado, o legislador ordinário editou a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que em seu art. 109 reconhece expressamente que a aplicação de cláusulas de reajuste de preços decorrentes do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados não teria o condão de alterar o preço predeterminado dos contratos celebrados pelas partes. Essa também foi a posição da Agência Reguladora do mercado de energia (ANEEL), conforme teor da Nota Técnica nº 041/2008SRT/ANEEL;

7.17 O IGPM reflete o reajuste de preços em função do custo da produção da Impugnante, considerando fatores diversos e sendo elaborado pela Fundação Getúlio Vargas para a utilização por

todos os setores, conforme reconhecido pela própria ANEEL. Tal índice é resultante da média ponderada de três índices de preços: índice de Preços por Atacado – Disponibilidade Interna (IPADIM), índice de Preços ao Consumidor (IPCM) e índice Nacional de Custo da Construção (INCCM);

7.18 As operações de energia elétrica geralmente apresentam como custo majoritário para composição do seu preço contratual despesas com a depreciação/amortização de seu ativo imobilizado, custos com reposição de peças e em menor escala, tem-se as despesas com prestação de serviços de terceiros. Nesse contexto e considerando o peso financeiro que cada uma delas impõe na demonstração de resultado, o IGPM configura índice confiável para aferir a variação ponderada dos custos de transmissão de energia elétrica incorridos pela Impugnante, o que demonstra a absoluta impropriedade dos "fundamentos" invocados na presente autuação. A ANEEL, agência competente para atuar, na forma da lei e do contrato, nos processos de definição e controle de preços e tarifas de energia elétrica, atestou que o IGPM objetiva refletir o custo de produção ou dos insumos utilizados no setor elétrico;

7.19 A Nota Técnica nº 224/2006SFF/ANEEL, de 19 de junho de 2006, que, dentro da competência exclusiva do Órgão Estatal, analisou especificamente a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de contratos assinados nos termos do art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/2003, c/c art. 109 da Lei nº 11.196/2005, e entendeu que o índice aplicável para o ajuste dos preços seria o IGPM.

Nesse mesmo sentido foi a resposta à consulta sobre ajustes de preços previstos em cláusulas contratuais por meio do Ofício nº 1431/2006SFF/ ANEEL, de 23 de agosto de 2006;

7.20 Desse modo, o IGPM é o índice que reflete o custo da produção dos serviços prestados pela Impugnante, o que foi expressamente reconhecido pela ANEEL (único órgão competente para tanto) e pelo art. 109 da Lei nº 11.196/05, e, portanto, em nada altera condição de predeterminação do preço acordado nos contratos iniciais celebrados pela companhia. Assim, por mais esse motivo, em obediência ao disposto no art. 109 da Lei nº 11.196/05, na Lei nº 9.427/96, na Nota Técnica nº 224/2006SFF/ ANEEL e no Ofício nº 1431/2006SFF/ ANEEL, demonstrado está que a presente autuação merece integral cancelamento;

7.21 O I. Auditor Fiscal limitou-se a desabonar o IGPM como índice de correção para o setor econômico da Impugnante sem, todavia, (i) demonstrar qualquer fundamento que justificasse tal medida e, ainda, sem (ii) provar qual seria o índice a ser aplicável em concreto para, nessa hipótese, (iii) verificar se os reajustes promovidos pela Impugnante teriam ou não superado o hipotético índice;

7.22 Dessa feita, demonstrada está que a existência, nos contratos de preço predeterminado, de cláusulas de correção

monetária não descaracteriza o quarto e último elemento previsto na Lei 10.833/03, devendo a Impugnante continuar a se submeter aos ditames do regime cumulativo do PIS e da COFINS, sendo mister o cancelamento da presente autuação;

7.23 Em respeito ao princípio da eventualidade, mister se faz destacar que o crédito em debate foi constituído em excesso, o que, por sua vez resulta em precariedade. Para se chegar a tal conclusão, convém destacar que, ao confrontar o montante supostamente devido pela Impugnante, o I. Auditor Fiscal ignorou os valores por ela regularmente recolhidos a título de PIS e de COFINS para o período fiscalizado;

7.24 No mês de janeiro de 2010 a Impugnante pagou R\$ 7.329.902,61 a título de débitos de PIS e COFINS, o que fez mediante compensação com créditos de COFINS e PIS decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior realizados em fevereiro, março, agosto e setembro de 2006. Tais pagamentos foram formalizados em 8 Declarações de Compensação (DCOMPs) entregues em 21 de dezembro de 2009 e 23 de fevereiro de 2010, declarações essas pendentes de homologação. Acontece que, de forma absolutamente indevida, o montante acima referido não foi excluído pela fiscalização do importe cobrado no presente Auto de Infração;

7.25 Logo o I. Auditor Fiscal não efetuou o lançamento tributário aqui combatido nos exatos termos em que prescritos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional. Isso porque, ao realizar seu mister, a fiscalização não foi capaz de apurar a exata determinação da matéria tributável, de modo a apresentar cálculos efetivos e concretos acerca do montante exigido pela autuação. Ao mensurar economicamente os fatos passíveis de tributação, i.e., ao definir o quantum devido pelo contribuinte a título de tributo, a fiscalização foi incapaz de perceber todos os fatos relevantes para essa delimitação, em especial os pagamentos realizados pela Impugnante mediante compensação, o que deve ser aqui reconhecido.

7.26 Subsidiariamente, alega que os juros de mora e a multa aplicada são indevidas, haja vista o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN. O citado artigo do Código Tributário Nacional é enfático ao prescrever que, se um dado contribuinte pautou o seu comportamento em qualquer uma das espécies de normas complementares da legislação tributária nele elencadas, expedidas por autoridade administrativa, não se pode cogitar a cobrança do suposto tributo inadimplido acompanhado de penalidades, juros de mora e multa de ofício;

7.27 No caso concreto, o art. 109 da Lei nº 11.196/05, a Nota Técnica nº 224/2006SFF/ANEEL e a Instrução Normativa nº 658/2006, em seu art. 3º, determinam que a aplicação de cláusulas de reajuste pelo IGPM aos contratos firmados nos termos do art. 10, XI da Lei nº 10.333/03 não descaracteriza o preço predeterminado. Assim, ao seguir a orientação das Autoridades Administrativas no sentido de tributar seus contratos de longo prazo pelo regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, nenhuma penalidade poderia ter sido imputada à

Impugnante, que apenas seguiu a lei e as orientações administrativas vigentes à época da autuação;

7.28 Por fim, contesta a incidência de juros de mora sobre a multa alegando afronta ao disposto no art. 61 da lei nº 9.430/96;

7.29 Em vista de todo o exposto, demonstrada a total ilegitimidade da autuação aqui combatida, a Impugnante requer seja a presente Impugnação julgada procedente, com o consequente cancelamento do Auto de Infração, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo. Sucessivamente, caso o presente Auto de Infração não seja integralmente cancelado, o que se admite apenas hipoteticamente, a Impugnante requer o cancelamento da incidência de multa e juros na presente cobrança, haja vista o disposto no art. 100 do CTN ou, no pior dos cenários, ao menos a exclusão da incidência da taxa SELIC sobre a multa aplicada ao caso em concreto.

A DRJ em São Paulo julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Somente será considerado nulo o lançamento, se presente qualquer uma das situações previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. PREÇO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

O reajuste dos contratos de fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, firmado antes de 31 de outubro de 2003, por índice geral de preços, implica a descaracterização do preço contratado como sendo preço predeterminado, pelo que, a partir da primeira alteração, as respectivas receitas estão sujeitas ao regime de tributação não-cumulativa das contribuições sociais.

AUTO DE INFRAÇÃO. DÉBITOS DECLARADOS EM DCOMP. DUPLICIDADE.

Os débitos declarados em DCOMP e não aproveitados de ofício pela fiscalização devem ser deduzidos dos valores lançados.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RESOLUÇÕES ANEEL. NORMAS NÃO TRIBUTÁRIAS.

A expedição de atos normativos com efeitos tributários é atividade situada fora do escopo legal da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que tem a finalidade de regular (e fiscalizar) o mercado de energia elétrica, sendo-lhe vedado adentrar por via oblíqua no domínio da tributação. Resoluções da ANEEL não são normas de natureza tributária disciplinadoras da Contribuição para o PIS e da Cofins e

tampouco regem a relação fisco/contribuinte. A autoridade administrativa a que se refere o art. 100 do CTN é a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Tendo em vista o valor da exoneração, a DRJ em São Paulo recorreu de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, repetindo as razões apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

Recurso de Ofício

Como é possível perceber do relato dos fatos, a DRJ em São Paulo acolheu o argumento da ora Recorrente no sentido de que existiriam valores no Auto de Infração exigidos em duplicidade com débitos incluídos em Parcelamento ou declarados em DCOMP.

Com efeito, como bem sintetizado pela autoridade recorrida, “alega a impugnante que pagou R\$ 7.329.902,61 a título de débitos de PIS e COFINS, o que fez mediante compensação com créditos de COFINS e PIS decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior realizados em fevereiro, março, agosto e setembro de 2006. Que tais pagamentos foram formalizados em 8 Declarações de Compensação (DCOMPs) entregues em 21 de dezembro de 2009 e 23 de fevereiro de 2010, declarações essas pendentes de homologação. Que de forma absolutamente indevida, o montante acima referido não foi excluído pela fiscalização do importe cobrado no presente Auto de Infração.”

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal autuante informa que: “Foram aproveitados de ofício os valores relativos aos créditos da não cumulatividade, apurados no curso da presente fiscalização e comprovados pelo contribuinte. Foram, ainda, aproveitados de ofício os valores recolhidos de PIS/PASEP e de COFINS anteriormente ao início do presente procedimento fiscal, conforme o demonstrado em anexo ao presente termo de verificação.”

Analisando os Demonstrativos anexos ao Termo de Verificação Fiscal, é possível verificar que foram aproveitados de ofício pela fiscalização os valores de PIS e COFINS não cumulativos declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados de PIS e COFINS cumulativos e não cumulativos (fls. 2490, 2491, 2495 e 2496; vide linhas das deduções efetuadas do PIS/COFINS NÃO CUMULATIVA A PAGAR para se obter o PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO A LANÇAR)

Cotejando os valores pagos com aqueles aproveitados de ofício pela fiscalização (fls. 2739/2740; linhas das deduções efetuadas do PIS/COFINS NÃO CUMULATIVA A PAGAR para se obter o PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO A LANÇAR), constata-se que:

(i) os valores de PIS e COFINS Cumulativos (8109 e 2172), de janeiro de 2010, declarados em DCOMP não foram considerados pela fiscalização;

(ii) os valores de PIS Não Cumulativo (6912) e os de COFINS Não Cumulativo (5856) de janeiro de 2010, declarados em DCOMP, forma aproveitados de ofício pela fiscalização.

Neste contexto, andou bem a decisão recorrida ao reconhecer que, como os valores de PIS e COFINS anteriormente pagos não foram aproveitados de ofício pela fiscalização, devem ser deduzidos dos valores lançados. Entendimento esse que acompanho integralmente pelos seus próprios fundamentos.

Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato, a presente controvérsia se resume à definição de “contrato de fornecimento a preço predeterminado” e à verificação de se o contrato de concessão celebrado pela Recorrente para a transmissão de energia elétrica e serviços correlatos se subsume ao seu conceito.

Afinal, restando incontroverso nos autos que se está diante de contrato de fornecimento, com vigência superior a um ano, firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003, este é o único ponto que merece equacionamento para definir se a Recorrente se mantém no regime cumulativo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em face do prescrevem os arts. 10, XI, “b”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente:

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;

Defende o Fisco que o fato de o contrato celebrado pela Recorrente determinar a correção monetária do valor do serviço com base em percentual equivalente à variação do Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M) afastaria possibilidade de qualificá-lo como de “fornecimento a preço predeterminado” o que, como consequência, afastaria a possibilidade de a Recorrente permanecer sujeita ao regime não cumulativo de recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Para chegar a tal conclusão, parte da premissa de que a interpretação conjunta da Nota Técnica COSIT nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, com as disposições da IN SRF nº 658/06 e do art. 27, II, § 1º, da Lei nº 9.069/95 conduziriam à interpretação de que a utilização do IGPM como índice de correção monetária do preço do serviço, além de desvirtuar o conceito de preço predeterminado, não cumpriria as condições necessárias para afastar a referida descaracterização, fixadas no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, que assim dispõe:

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.

Com efeito, o dispositivo legal acima transcrito estabelece duas hipóteses em que o reajuste do preço do contrato não descaracteriza a sua natureza de predeterminado, quais sejam: (i) quando é feito em função dos custos de produção ou (ii) mediante a aplicação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Ocorre que, de acordo com o entendimento do Fisco, como (i) não foi realizada qualquer análise acerca da variação dos custos de produção de energia elétrica e (ii) tendo em vista o IGP-M é formado pela conjugação do Índice de Preços por Atacado - IPA; do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e do Índice Nacional de Custo de Construção - INCC, não seria possível qualifica-lo um índice setorial de custos, tampouco como índice que reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados na produção. Dai a razão de concluir que a sua utilização configuraria revisão contratual que altera o preço predeterminado do contrato.

Por outro lado, a Recorrente defende justamente o contrário: (i) que o reajuste, nos termos em que foi determinado, visaria apenas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro que prevelecia à época da contratação; e (ii) que a própria Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, no exercício de sua função regulamentar, emitiu Nota Técnica nº 224/2006–SFF/ANEEL reconhecendo expressamente que o IGPM reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Por conta disso, concluiu que a utilização do IGPM para o reajuste do seu contrato de fornecimento de energia se enquadraria dentre as hipóteses legais que excepcionam a descaracterização do preço predeterminado, suficiente para mantê-la no regime cumulativo de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Delimitado os contornos da lide, passemos a enfrentar o ponto central da controvérsia: o uso do IGP-M no caso concreto efetivamente descaracteriza o preço predeterminado?

Pois bem, os elementos constantes nos autos levam à conclusão de que a correção monetária, nos termos em que foi feita, não implicou aumento de preço, mas somente manutenção do poder da moeda, o que, no meu sentir, foi garantido pela legislação (Lei nº 10.833/03). Para tanto me apoio na Nota Técnica nº 224/2006–SFF/ANEEL, a qual esclarece que o índice IPCr foi extinto e substituído por outros índices, inclusive o IGP-M. 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):

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 IPCr.

§ 1º Nas obrigações e contratos em que haja estipulação de reajuste pelo IPCr, 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.

O artigo 2º deste mesmo diploma legal, por sua vez, permite ainda correção monetária por índices de preços gerais ou que reflitam a variação de custos de produção:

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.

Sendo este o contexto normativo que regula os índices de correção monetária, constata-se que o art. 109 da Lei nº 11.196/2005 não possui o caráter restritivo pretendido pela fiscalização e que afastaria, por si só, a possibilidade de qualificar a aplicação do IGP-M como índice de correção monetária que não descaracteriza a predeterminação do preço do contrato. Pelo contrário, não se identifica no texto legal qualquer indício que possa sugerir que o legislador tenha elevado aquelas duas hipóteses como únicas possibilidades em que o reajuste não descaracterizaria a predeterminação do preço.

Assim, o que se vê é que o reajuste de preços efetuado nas condições descritas no art. 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. Afinal, não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.

Neste ponto vale esclarecer que a presente matéria já foi submetida à apreciação desta Turma. Naquela oportunidade, chegou-se a conclusão de que, a despeito de o IGP-M não se ajustar exatamente às hipóteses enumeradas no art. 109 da Lei nº 11.196/05, não se trata de impeditivo para qualificá-lo como hipótese de reajuste suficiente para descaracterizar o preço predeterminado do contrato, face ao caráter meramente exemplificativo do referido dispositivo legal. Nas palavras do Relator Luis Marcelo Guerra de Castro:

Ocorre, entretanto, que há uma premissa que orienta a conclusão do Fisco, que, a meu ver, com o devido respeito, está equivocada.

Diferentemente do defendido, imagino, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 não possui o caráter restritivo suscitado por aquela autoridade lançadora. A meu ver, o dispositivo não restringiu as hipóteses em que o reajuste contratual não desvirtua a predeterminação do preço, elencou duas dessas circunstâncias.

Com efeito, se analisarmos a redação do artigo, ponto de partida para a compreensão do comando legal nele veiculado, pode-se averiguar que o legislador, em nenhuma passagem, afirmara que aquelas seriam as únicas hipóteses em que o reajuste não descaracterizaria a predeterminação do preço. Afirmou que aquelas hipóteses não desvirtuariam a predeterminação.

Reforça essa convicção o fato de que, nos termos do seu parágrafo único, já transcrito acima, o dispositivo novel teria vigência retroativa à vigência da medida provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003. Se o objetivo do comando inserido na “MP do Bem” fosse restringir e, consequentemente, aumentar o universo de contribuintes sujeitos à incidência mais gravosa, não haveria espaço para tal cláusula de vigência.

Evidentemente, registre-se, não se está defendendo que se possa interpretar ampliativamente a norma de caráter excepcional. Como é cediço, a lei que dispõe sobre exceção deve ser interpretadas restritivamente.

A meu ver, tal e qual as demais hipóteses previstas na Lei nº 11.196, de 2005, a utilização do índice referendado pela ANEEL, órgão legalmente competente para tanto, visa à manutenção do preço determinado pelas partes. Explico.

Embora a lei, civil ou tributária, não forneça o conceito de preço predeterminado, até o presente momento só previsto em instruções normativas que veiculam a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, penso que a busca do seu significado não pode deixar de considerar o conceito de preço determinado, previsto na legislação civil.

De se lembrar, em primeiro lugar, o que diz o art. 481 Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 2002).

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Do dispositivo extrai-se a definição de preço, entendido como a quantia que o comprador se obriga a pagar ao vendedor.

A dicotomia entre determinado e determinável está presente nos artigos 485 a 487 do mesmo diploma.

Art. 485. A fixação do preço pode ser deixada ao arbítrio de terceiro, que os contratantes logo designarem ou prometerem designar. Se o terceiro não aceitar a incumbência, ficará sem efeito o contrato, salvo quando acordarem os contratantes designar outra pessoa.

Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

Pode-se concluir, a partir da leitura dos dispositivos, que determinado é o preço estabelecido pelas partes no momento da celebração do contrato e determinável, o que as partes, no momento da celebração do contrato, estabelecem os parâmetros segundo os quais, futuramente, se dará fixação do preço. Se não houver previsão contratual acerca do preço, não se está diante de um contrato de compra e venda.

Nesse contexto, não consigo imaginar uma definição de contrato a preço predeterminado, citado na Lei nº 10.833/2003, diversa da de contrato a preço determinado, fixada na Lei Civil. Predeterminado, é aquilo que se determinou de antemão.

A transcrição foi longa, mas oportuna na medida em que bem sintetiza o que acabamos de expor: (i) o art. 109 da Lei nº 11.196/05 não traz rol taxativo e (ii) preço predeterminado é aquele em que as partes, no momento da celebração do contrato estabelecem os parâmetros segundo os quais, futuramente, se dará o seu reajuste, como ocorre no presente caso.

Por outro lado vale esclarecer que a correção monetária não representa grandeza econômica nova, mas apenas a manutenção do poder de moeda. Posto isso, verifica-se que, sequer haveria a necessidade de expressa previsão legal, posto que sua incidência, claramente, não tem o poder de descaracterizar os preços predeterminados dos contratos, servindo apenas garantir o equilíbrio financeiro da relação jurídica estabelecida. Neste raciocínio, ainda que o IPCr não estivesse extinto, parece-me claro que o artigo 109 mencionado não define o conceito de “predeterminado” – 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.

Este entendimento foi adotado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento REsp nº 1.089.998. Com efeito, naquela oportunidade o Colendo Tribunal concluiu que a cláusula de correção monetária não altera o caráter predeterminado do contrato e que a Instrução Normativa 468/2004 extrapolou seu poder normativo ao dispor de forma diversa:

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

Também é este o posicionamento praticamente pacífico deste Tribunal Administrativo, o que se comprova pelas ementas abaixo transcritas:

Acórdão 3402-001887¹:

CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06, não desnaturando o requisito do preço predeterminado a previsão de cláusula de reajuste com base no IGPM.

Acórdão 3302-001659²

CONTRATOS ANTERIORES A 31 DE OUTUBRO DE 2003. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. OBRIGAÇÕES DE TRATO SUCESSIVO. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE.

Somente a adoção de índice que represente reajuste acima ao dos custos de produção Lei nº. 11.196, de 2005, art. 109 implica a sujeição das receitas decorrentes de contrato de fornecimento de bens e serviços de trato sucessivo, ao regime não cumulativo da contribuição. A não comprovação, pela fiscalização, de que o índice adotado pelas partes superou o valor referente aos custos de produção, torna aceitável o índice escolhido pelas partes.

IGPM. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

Tecidos estes esclarecimentos, resta claro que, seja por uma razão, seja por outra, não há como sustentar a interpretação pretendida pela fiscalização, consubstanciada na Instrução Normativa nº 658/067, no sentido de que a existência e aplicação da cláusula de reajuste contratual pelo IGP-M descaracteriza o caráter predeterminado do preço do contrato.

A referida Instrução Normativa, vale ressaltar, inovou, estabelecendo restrição que a Lei não previu e, por via indireta, definiu alíquota mais gravosa aos que não atenderem tais restrições, razão pela qual deve ser afastada, dada a sua flagrante ilegalidade.

Por fim deve-se esclarecer que as conclusões acima expostas aplicam-se ao caso concreto haja vista que, de acordo com os instrumentos contratuais sob análise, o reajuste do contrato é feito a partir de aplicação de uma fórmula imutável, citada na Nota Técnica Cosit nº 1, de 2007, a qual reflete, em síntese, a variação do IGP-M e o aumento da carga tributária. Isto fica bem evidente no seguinte trecho da decisão recorrida

35. No caso concreto, analisando as Cláusulas Sexta dos Contratos de Concessão de Transmissão nº 59/2001 (fls. 2898/2900) e nº 143/2001 (fls. 2975/2977), verifica-se que a

¹ Julgado em 25/09/2012, unânime, Gilson Macedo Rosemburg Filho.

² Julgado em 26/06/2012, maioria, Redatora Designada Cons. Fabíola Cassiano Keramidas

Autenticado digitalmente em 27/11/2013 por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 27/11/2013

por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 13/02/2014 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 14/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

receita decorrente do serviço de transmissão (Contrato de Prestação de Serviços de Transmissão CPST) consiste de uma Receita Anual Permitida (RAP), a ser reajustada anualmente conforme as fórmulas lá postas, da qual é integrante o Índice Geral de Preços Mercado – IGPM da Fundação Getúlio Vargas.

36. A Quinta Subcláusula da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão de Transmissão nº 59/2001 prevê que: “No atendimento ao disposto no § 3º, art. 9º, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a assinatura deste CONTRATO, quando comprovado seu impacto, implicará revisão da RECEITA ANUAL PERMITIDA, para mais ou para menos, conforme o caso.”. Igual previsão consta da Oitava Subcláusula da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão de Transmissão nº 143/2001.

37. Portanto, estes contratos não só são corrigidos pelo IGPM, mas como também pela variação tributária. O fato de tais reajustes estarem expressamente previstos em cláusula contratual de reajuste, periódico ou não em princípio já afastaria o caráter predeterminado das tarifas acordadas, a partir da implementação da primeira alteração de preços, após 31 de outubro de 2003.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé