



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

**Processo n°** 11075.002723/2008-51  
**Recurso n°** 509.160 Voluntário  
**Acórdão n°** **3101-00.704 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de maio de 2011  
**Matéria** PIS-COFINS NÃO CUMULATIVAS  
**Recorrente** AES URUGUAIANA EMPREENDIMENTOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/06/2008

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Preliminar de nulidade do auto de infração estribada na assertiva de não haver infração, e sim mera presunção da auditoria-fiscal, configura-se matéria de mérito, sendo necessário adentrar os fatos que formam a conjuntura da lide para bem decidi-la, e nesse ponto a preliminar confunde-se com o mérito, daí a rejeição da preliminar.

Quanto à afirmativa de haver base de cálculo incorreta, por erro no mês de fevereiro de 2005, melhor sorte não assiste à recorrente, porquanto a diferença entre o valor declarado originariamente e o informado posteriormente não foi estornada e continuou reduzindo indevidamente a base de cálculo da COFINS e do PIS no referido mês, uma vez que o contribuinte não havia retificado tal erro no respectivo Demonstrativo. Assim, no cômputo final dos valores devedores de PIS e COFINS, agiu corretamente a Fiscalização, que considerou o total das receitas apuradas para o mês de fevereiro de 2005 e apurou o valor devido daquelas contribuições.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.**

As operações praticadas pela recorrente consubstanciaram vendas de energia elétrica no mercado interno a agentes de exportação, e não vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação. O regime jurídico a que estão subordinadas as empresas comerciais exportadoras é muito diverso do regime jurídico a que estão submetidos os agentes de exportação de energia elétrica. Interpretação restritiva da lei que institui isenção tributária não permite analogia entre o tratamento legal dado a empresas comerciais exportadoras e agentes de exportação de energia elétrica.

**MULTA DE OFICIO E JUROS SELIC.**

A irresignação contra a multa de ofício e os juros calculados pela taxa SELIC não encontram guarida em instância administrativa, porquanto aplicados de acordo com a respectiva legislação. As súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*; e nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*; aplicam-se ao caso vertente.

**JUROS SOBRE MULTA.**

Inexistindo nos autos qualquer exigência de juros sobre a multa punitiva, aspecto refutado pela recorrente, o argumento cai no vazio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Renato Guilherme Machado Nunes e Luiz Roberto Domingo.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Corintho Oliveira Machado - Relator.

EDITADO EM: 16/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Renato Guilherme Machado Nunes e Corintho Oliveira Machado.

## Relatório

Adoto o relato do *decisum* de primeira instância, até aquela fase:

*Contra a empresa antes qualificada foram lavrados dois Autos de Infração, a saber:*

a) o de fls. 02/05, com os demonstrativos de fls. 06/09 e o Relatório de Ação Fiscal Tributária de fls. 18/35, formalizando a exigência da **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS (incidência não-cumulativa)**, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 4.869.186,35, referente a fatos geradores entre 28/02/2005 e 30/06/2008, sendo o valor principal acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, resultante da observação de falta ou insuficiência de recolhimento da exação, tendo como base legal os arts. 1º, 2º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003. Houve ciência em 26/11/2008 – fl. 03;

b) o de fls. 10/13, com os demonstrativos de fls. 14/17 e o Relatório de Ação Fiscal Tributária de fls. 18/35, formalizando a exigência da contribuição para o **Programa de Integração Social-PIS (incidência não-cumulativa)**, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 1.057.125,95, referente a fatos geradores entre 28/02/2005 e 30/06/2008, sendo o valor principal acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, resultante da observação da falta ou insuficiência de recolhimento da exação, tendo como base legal os arts. 1º, 2º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002. Houve ciência em 26/11/2008 – fl. 11.

No **Relatório de Ação Fiscal Tributária** produzido (fls. 18/35), assentou o autuante, em especial:

2. O objetivo deste documento é evidenciar infração tributária decorrente de **Diminuições Indevidas das Bases de Cálculo da COFINS e PIS, derivadas de exclusão não permitida de Receitas de Vendas de Energia Elétrica.**

4. A atividade do contribuinte é de **Geração de Energia Elétrica**, (...).

6. As vendas demonstradas no quadro acima foram classificadas no Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP 6.253 Venda de energia elétrica para estabelecimento comercial e escrituradas como **“Fornecimento de Energia Elétrica com Fins Específicos de Exportação”**, (...).

7. Tal fato dá margem a entendimento de que o contribuinte tratou tais operações como vendas para empresas classificadas na qualidade de **Comercial Exportadora, o que não se vislumbra**, (...).

12. (...), fica comprovada a utilização por parte do contribuinte dos benefícios à exportação previstos nos artigos 6º da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 5º da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (tais leis tratam da não-cumulatividade da COFINS e do PIS).

#### COMERCIAL EXPORTADORA

30. Conforme já havíamos comentado inicialmente neste relatório, as operações de venda formalizadas pelo contribuinte foram escrituradas como vendas efetuadas para empresas classificadas na qualidade de Comercial Exportadora.

31. As empresas comerciais exportadoras são aquelas definidas no DL 1.248, de 1972 e as regidas pelos artigos 966 a 1.195 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, observadas disposições específicas contidas na Portaria SECEX nº 36, de 22 de novembro de 2007, Parecer Normativo CST nº 42, artigo 8º do Decreto 64.833/69, de 17 de julho de 1969, Medida Provisória nº 2.158/35, de 24 de agosto de 2001, Instrução Normativa SRF nº 649, de 28 de abril de 2006, Resolução Normativa ANEEL nº 225, de 18 de julho de 2006, além de outras.

32. Não se vislumbra que as empresas consignadas nas notas fiscais (demonstradas no parágrafo 5) de vendas de que trata este relatório se revistam da qualificação de Empresa Comercial Exportadora de energia elétrica. **Pois, buscando subsidiar ainda mais o entendimento de que a empresa AES não poderia se beneficiar da exclusão das contribuições aqui tratada, o fisco federal intimou três das quatro empresas compradoras da energia contidas nas referidas notas fiscais. Em resposta, as empresas confirmaram o seguinte, com base em diversos documentos (vide intimações e respostas nas fls 340 a 386):**

- São as reais exportadoras na operação;
- Não se enquadram na categoria de empresa comercial exportadora; e
- E se beneficiaram da isenção das contribuições aqui tratadas.

33. Considerando tais informações, ressaltamos novamente, conforme se extrai do artigo 12, III, “a” da Convenção de Comercialização de Energia Elétrica instituída pela Resolução Normativa nº 109, de 26 de outubro de 2004, da ANEEL, somente pode ser Agente Exportador o Agente da CCEE que pertença à Categoria de Comercialização, o qual não pode pertencer a qualquer outra categoria (art. 12, parágrafo único).

34. Dessa forma, a empresa AES Empreendimentos, por pertencer a Categoria de Geração de energia, não pode, sem autorização, exportá-la. Com isso, a responsabilidade por todo o processo de exportação cabe as empresas compradoras de energia da AES, já citadas neste processo.

35. Portanto, no caso em análise, não se pode cogitar a hipótese de **“Fornecimento de Energia Elétrica com Fins Específicos de Exportação”** a empresa Comercial Exportadora, como fez o contribuinte em suas notas fiscais de vendas.

## CONCLUSÃO

36. Após exposição detalhada da legislação, conclui-se, por fim, que o benefício da não incidência da COFINS e do PIS sobre as vendas de energia elétrica aqui tratadas, de fato, não pertence à empresa AES Empreendimentos Uruguaiana S.A. (**Agente de Geração**), mas sim, aos **Agentes de Exportação** (efetivos exportadores), compradores da energia objeto nas notas fiscais já elencadas.

37. Com isso, o tratamento dado pela empresa a tais vendas, como se fossem destinadas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação, é inapropriado e indevido, pois, tais empresas não participam do processo como finalizadoras das exportações, mas, como **verdadeiras responsáveis por todo o processo de exportação, desde o início até o fim.**

38. Assim, derradeiramente, as receitas aqui apresentadas decorrem, na verdade, de **vendas de Energia Elétrica para o mercado interno brasileiro**, especificamente para os Agentes de Exportação.

Em 22/12/2008 a contribuinte apresentou, através de procuradores, a **impugnação** de fls. 403/441 (COFINS e PIS), argumentando, em síntese, o que segue:

### OS FATOS

- o presente processo tem por objetivo evidenciar infração decorrente de supostas diminuições indevidas das bases de cálculo da COFINS e PIS, derivadas de exclusão não permitida de receitas de vendas de energia elétrica apuradas nos anos de 2005, 2006 e 2008;
- as vendas em questão foram classificadas pela empresa no CFOP 6.253, que corresponde à venda de energia elétrica para estabelecimento comercial e escrituradas como fornecimento de energia elétrica com fins específicos de exportação;
- o Fisco entendeu que a empresa não teria direito aos benefícios de que tratam os arts. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637, de 2002, e 6º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, lavrando Auto de Infração referente ao PIS e COFINS supostamente incidentes sobre receitas auferidas com a exportação de energia elétrica;
- a empresa não pode se conformar com tal entendimento, pretendendo demonstrar que não cometeu infração alguma e que o presente lançamento não deve prosperar, devendo, por consequência, ser julgado improcedente.

### **DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL A NECESSIDADE DE EFETIVA PRÁTICA DE INFRAÇÃO PARA O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

- *discorre acerca de auto de infração e sua validade, citando entendimentos de doutrinadores e assentando que a Fiscalização tem competência para lavrar aquela peça quando verificar infração, o que não ocorreu eis que a empresa agiu em estrito cumprimento à legislação tributária em vigor, bem como amparada por autorização emanada pela agência reguladora do setor elétrico (ANEEL);*

- *entende restar claro que o Auto de Infração em questão é nulo, pois como ato administrativo deve ser utilizado conforme a estrita legalidade, tendo como condição de existência a infração e a penalidade, o que não ocorreu no caso;*

- *ao lavrar o Auto de Infração e apreço, o Fisco nada mais fez do que conflitar com diversos princípios que norteiam os atos administrativos, dentre eles, o da legalidade.*

#### **A IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE MERA PRESUNÇÃO PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

- *o auto de infração deve conter todos os elementos necessários para que o autuado tenha meios de apresentar a defesa cabível. No entanto, como a presente peça de lançamento foi lavrada sem a observância do fato de que a empresa estava devidamente autorizada pela ANEEL a efetuar a venda de energia elétrica a outras empresas para o fim específico de exportação, não resta dúvida que o Auto de Infração em referência foi lavrado com base em mera presunção de que a empresa tivesse reduzido indevidamente o total de suas receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS;*

- *em momento algum o Fisco comprovou que a empresa efetivamente excluiu indevidamente valores tributáveis da base de cálculo das contribuições de que ora se trata;*

- *ao contrário disso, a empresa comprovará, documentalmente, que agiu em estrita observância à legislação tributária de regência, sem falar que agiu devidamente amparada por atos emanados da ANEEL, que autorizam a venda de energia elétrica a outras empresas com finalidade específica de exportação, donde há direito à isenção de PIS e COFINS nessa operação;*

- *traça arrazoado sobre presunção, citando entendimento de doutrinadores e do Poder Judiciário, concluindo que o Fisco lavrou Auto de Infração acometido de pressa e ansiedade, baseando-se, tão somente, em mera presunção, o que por si só já enseja a nulidade da peça de lançamento e, por consequência, a total improcedência da autuação fiscal.*

#### **O ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS E A NECESSIDADE DE CORREÇÃO DO VALOR DO AIIM**

- *o Auto de Infração em comento também é nulo, eis que não contém a correta determinação das supostas exigências fiscais, conforme determina o inciso V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que transcreve;*

• a peça de lançamento não indicou corretamente o valor das supostas exigências fiscais de PIS e COFINS. Isso porque no próprio relatório de ação fiscal tributária, a Fiscalização menciona que analisando informação do contribuinte em resposta (folha 62) a nossa intimação, conclui-se que o valor de R\$ 10.932.768,17 foi indevidamente informado na DACON do mês de 2005. O correto, segundo o contribuinte, seria o valor R\$ 9.508.009,12;

• a Fiscalização reconhece expressa e textualmente que o valor autuado não é o correto, pois o valor do mês de fevereiro de 2005, relativo às notas fiscais 2397 e 2398 era de R\$ 9.508.009,12, e não de R\$ 10.932.768,17, como constou do Auto de Infração;

• mesmo tomando conhecimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS do mês de fevereiro de 2005 estava incorreta, a Fiscalização, de forma injustificada e inadequada, houve por bem mantê-la. Isso demonstra a precariedade do Auto de Infração lavrado, bem como a necessidade de que seja o mesmo integralmente cancelado em face de sua demonstrada nulidade;

• caso assim não seja entendido, requer, ao menos, seja efetuado o devido e imprescindível ajuste no valor do Auto de Infração, a fim de que o mesmo retrate, de forma fidedigna, a realidade dos fatos ocorridos e o valor das operações praticadas.

#### **DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL**

• conforme o Auto de Infração, o Fisco entendeu que a empresa deveria ter incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas relacionadas à venda de energia elétrica aos chamados Agentes de Exportação, empresas que compraram a energia da empresa, e que, de acordo com a Fiscalização, funcionam como intermediários da venda de energia ao exterior;

• o Auto de Infração é improcedente e deverá ser integralmente cancelado, porquanto uma vez compreendida a operação realizada, não restará dúvida de que se trata de operações de exportação de energia elétrica, donde as receitas dela decorrentes não estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS;

• passa a esclarecer, de forma breve, como funciona o mercado de energia elétrica no qual as referidas operações foram realizadas (O mercado energético no Brasil e as operações de exportação realizadas pela impugnante), donde se destaca:

⇒ a impugnante é empresa que atua no segmento de geração (CNAE FISCAL 3511-5-00), que engloba as empresas públicas e privadas dedicadas à produção de energia elétrica a partir de diferentes fontes (hidráulica, térmica, nuclear ou eólica), os produtores independentes e a importação de energia elétrica produzida em países vizinhos, entre os quais existem interconexões de linhas de transmissão;

⇒ o Ministério de Estado de Minas e Energia concedeu autorização para a empresa funcionar como Produtor Independente de Energia Elétrica;

⇒ não há na legislação em vigor qualquer disposição que proíba a exportação de energia elétrica diretamente pelo agente gerador (que é o caso da empresa);

⇒ a exportação de energia elétrica para países vizinhos, por ser uma questão estratégica para o País, é amplamente regulada pela ANEEL;

⇒ em 2005 o Brasil e o Uruguai celebraram acordo para a exportação de energia elétrica através do sistema de transmissão da República Argentina. Tal exportação de energia elétrica foi devidamente autorizada por meio do Ofício nº 002/2005/SEF e por meio de autorizações específicas da ANEEL;

⇒ em virtude das peculiaridades da situação que se colocava, a ANEEL houve por bem estabelecer que a exportação deveria ser realizada por meio de agentes específicos, donde, por determinação do Órgão regulador, a empresa teve que se valer de empresas intermediárias, autorizadas pela ANEEL, a realizar a exportação de energia elétrica para o Uruguai;

⇒ uma das Usinas designadas pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS – Lei nº 9.648, de 1998), para produzir a energia elétrica que seria exportada foi a empresa ora autuada. Foram, também, designados agentes específicos para intermediar a exportação da energia, não apenas para o Uruguai, mas para a Argentina também;

⇒ os Agentes de Exportação utilizados pela empresa nas operações em questão foram as empresas Enertrade, Tractebel, Tradener e CIEN. Tais agentes deveriam informar à ANEEL, mensalmente, todas as transações de exportações realizadas, indicando os montantes, a origem da energia vendida e a identificação dos compradores. Constrói gráfico sobre o fluxo de energia elétrica para exportação;

⇒ as empresas Enertrade, Tractebel, Tradener e CIEN atuaram como meros intermediários nas operações de exportação, apenas instrumentalizando as exportações da energia elétrica produzida pela empresa especificamente para essa finalidade.

#### **A NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NAS RECEITAS DECORRENTES DA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA DESTINADA À EXPORTAÇÃO**

• nas operações que praticou, a empresa se valeu do disposto nos arts. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, não tendo oferecido à tributação do PIS e da COFINS as receitas relacionadas às vendas de energia elétrica destinadas especificamente à exportação. Registra legislação, entendendo que, consoante ela, as contribuições em questão não incidem sobre toda e qualquer receita decorrente de vendas a empresas comerciais exportadoras para o fim específico de exportação;



• a Fiscalização adotou o entendimento no sentido de que apenas as receitas decorrentes das vendas a empresas comerciais exportadoras, conforme definido pelo Decreto-lei nº 1.248, de 1972, não estariam sujeitas à incidência do PIS e da COFINS;

• as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não fazem qualquer referência ao Decreto-lei nº 1.248, de 1972. Assim, para que uma empresa seja considerada comercial exportadora para fins da não-incidência do PIS e da COFINS, basta que seja ela uma empresa comercial e que realize exportações. Registra entendimento administrativo;

• não se diga, como alega a Fiscalização, que as empresas Enertrade, Tractebel, Tradener e CIEN não são empresas comerciais exportadoras. A narração dos fatos feitos pelo Fisco no relatório de ação fiscal tributária está incompleta, tendenciosa e omite uma série de dados importantes para o deslinde da questão debatida;

• ressalta que, em face de solicitação feita pela própria Fiscalização, aquelas empresas apresentaram respostas com esclarecimentos acerca das atividades desenvolvidas e todas elas, sem exceção, demonstraram ser empresas comerciais que realizam exportação;

• a interpretação das previsões contidas nos arts. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser feita à luz de outros dispositivos legais que os fundamentam.

**A CORRETA INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 6º DA LEI Nº 10.833/03 E 5º DA LEI Nº 10.637/02**

• as normas devem ser interpretadas de forma que toda a legislação tributária constitua um sistema único e harmônico e que cada norma atinja os objetivos para os quais foi instituída, sempre respeitando a letra dos dispositivos. Cita entendimentos de doutrinadores e faz verificação do contexto em que se inserem as previsões dos arts. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, referindo especialmente que:

⇒ pela interpretação do art. 149 da CF (com as alterações da EC nº 33, de 2001), o legislador constituinte derivado desonerou os resultados financeiros provenientes das exportações da incidência das contribuições sociais, nas quais se inclui o PIS e a COFINS;

⇒ a norma de imunidade é uma norma de finalidade, ou seja, busca atender um objetivo, para que seja dada efetividade aos princípios e valores da CF;

⇒ o objetivo do legislador constituinte derivado ao acrescentar a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação foi o de desonerar as exportações, evitando qualquer forma de agregação de contribuições sociais aos bens e serviços

*exportados, com o objetivo de diminuir a carga tributária dos bens e serviços exportados;*

*⇒ as receitas de exportação não devem integrar a base de cálculo das contribuições sociais, o que inclui o PIS e a COFINS, sob pena de não ser atendida a finalidade da norma.*

- *discorre acerca de hermenêutica, interpretação, compreensão e aplicação de normas e sistema tributário, apontando entendimentos de doutrinadores e Tribunais e concluindo que a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação aplica-se a todas as receitas, sem restrições, na medida em que, se as receitas decorrentes de exportação forem incluídas na base de cálculo de tais exações, a finalidade da imunidade não estará sendo atendida, já que as receitas de exportação continuarão no campo de incidência das contribuições sociais do art. 149 da CF, desvirtuando a intenção do legislador;*

- *a utilização de empresas intermediárias para a realização das exportações de energia foi medida imposta pelo órgão regulador. Tal imposição, entretanto, não tem o condão de alterar o tratamento dado pela CF às receitas decorrentes das exportações, motivo pelo qual não deve incidir o PIS e a COFINS sobre as receitas decorrentes das exportações.*

#### ***A IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1.248/72 ÀS OPERAÇÕES EM ANÁLISE***

- *além das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não fazem qualquer referência aos conceitos previstos no Decreto-lei nº 1.248, de 1972, para determinar o que seriam empresas comerciais exportadoras, ainda que se admita a utilização do referido Decreto para se buscar o conceito de empresa comercial exportadora, sua aplicação no presente caso fica prejudicada em razão de mais uma especificidade do setor de energia elétrica;*

- *nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, são consideradas empresas comerciais exportadoras, para fins do benefício ali previsto (fruição dos mesmos benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação), as empresas comerciais exportadoras que satisfizessem requisitos mínimos, tais como (art. 2º):*

*I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;*

*II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;*

*III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.*

- *no setor de energia, à época da realização de grande parte das exportações em questão, não era possível a obtenção do registro especial como empresa comercial exportadora perante a SRF. Até o ano de 2006, por uma questão de formalidade, não era possível que as empresas desse setor obtivessem registro perante a SECEX, em razão da absoluta falta de previsão para tanto.*

*Somente com a edição da IN 649, de 2006, e do Decreto nº 5.668, de 2006, houve a regulamentação das exportações de energia e a possibilidade de registro para exportadores. Transcreve parte da Nota Técnica nº 174/2006-SEM/SFF/ANEEL;*

- *as quatro empresas em questão desenvolveram adequadamente o seu papel e atuaram como verdadeiras empresas comerciais exportadoras, sendo isso evidenciado, inclusive, pela Resoluções Autorizativas da ANEEL, que autorizaram expressamente as empresas Enertrade, Tractebel, Tradener e CIEN a realizar tais operações;*

- *por determinação da ANEEL, a exportação de energia para o Uruguai e para a Argentina foi realizada por meio de determinados Agentes de Exportação, que atuaram como empresas comerciais exportadoras;*

- *é inadmissível que se restrinja a utilização de um benefício previsto em lei quando, no caso concreto, a operação realizada foi idêntica à prevista na legislação para a fruição do incentivo.*

#### **DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE MULTA DE 75%**

- *a empresa considera que há excesso cometido na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão, a qual deve ser reduzida a um percentual razoável;*

- *não é justo que a empresa seja apenada com tão excessiva multa de 75% do principal, cujo valor praticamente se equipara ao valor do tributo considerado devido pela Fiscalização;*

- *na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o art. 150, IV, da CF, na medida em que, além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas ou má-fé, o valor exigido a título de multa é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida.*

#### **DA ILEGALIDADE DOS JUROS DE MORA SELIC DOS JUROS SELIC**

- *no que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários. Transcreve parte de decisão emitida pelo Poder Judiciário;*

- *não obstante a posição sumulada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e tendo em vista a real possibilidade de vir a taxa SELIC a ser considerada inconstitucional para fins tributários, a empresa contesta sua aplicação e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal.*

#### **JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

- *ainda que seja admitida a exigência de juros pela taxa SELIC, sua aplicação deve ser limitada única e exclusivamente ao crédito tributário principal, sendo flagrante a impossibilidade de sua incidência sobre a multa de ofício.*
- *a multa de ofício configura sanção, penalidade e não tem natureza tributária. Assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor. É evidente que a multa de ofício não pode ser aumentada pela aplicação de taxa de juros, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção, o que é inaceitável;*
- *a Lei nº 9.250, de 1995, que instituiu a SELIC como parâmetro para correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal, isto é, tributos e contribuições. A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições a possibilitar a aplicação da norma legal. Multa é penalidade e, como tal, não há lei que autorize sua correção pela taxa SELIC;*
- *e não se sustente a previsão do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, pois tal norma apenas autoriza a aplicação dos juros SELIC quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido. Entretanto, essa não é a hipótese destes autos, onde existe o lançamento de um débito principal. Registra entendimentos do Conselho de Contribuintes;*
- *resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício no presente caso.*

#### **DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO**

1. *a impugnação é tempestiva e deve ser regularmente processada e julgada;*
2. *o presente Auto de Infração é nulo conforme demonstrado, eis que a empresa agiu em estrita observância à legislação tributária de regência e devidamente amparada por atos emanados pela ANEEL, que autorizam a venda de energia elétrica a outras empresas com finalidade específica de exportação e, conseqüentemente, demonstram o direito da empresa à isenção do PIS e da COFINS nessa operação. Além disso, o Auto de Infração foi lavrado com base em mera presunção, o que não pode ser admitido;*
3. *o Auto de Infração é nulo pois não apurou adequadamente o valor das supostas exigências fiscais, em flagrante ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser integralmente cancelado ou, ao menos, devidamente ajustado para a realidade dos fatos e valor das operações realizadas;*
4. *nos termos dos arts. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e 6º da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas relacionadas às vendas de energia elétrica destinadas especificamente à exportação realizadas pela empresa não estão sujeitas à incidência do PIS e da COFINS;*
5. *a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação aplica-se a todas as receitas, sem restrições, na medida em que, se as receitas decorrentes de exportação não forem incluídas na base*

*de cálculo de tais exações, a finalidade da imunidade não estará sendo atendida, já que as receitas de exportação continuarão no campo de incidência das contribuições sociais do art. 149 da CF, desvirtuando a intenção do legislador;*

*6. a utilização de empresas intermediárias para a realização das exportações de energia foi medida imposta pelo órgão regulador e não pode tal imposição alterar o tratamento dado pela CF às receitas decorrentes das exportações, motivo pelo qual não deve incidir o PIS e a COFINS sobre as receitas decorrentes das operações aqui tratadas;*

*7. as disposições do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, para que uma empresa seja considerada comercial exportadora para fins da não-incidência do PIS e da COFINS, não se aplicam ao caso em análise. Ainda que se aplicassem, as empresas intermediárias devem ser consideradas empresas comerciais exportadoras;*

*8. apenas para argumentar, caso alguma parte do crédito tributário seja mantida, certamente, pelo menos a multa e os juros devem ser cancelados. A multa deverá ser cancelada, pois o percentual de 75% foge à razoabilidade. Os juros devem ser cancelados em razão da ilegalidade da cobrança de juros à taxa SELIC. Além disso, ao menos os juros sobre a multa devem ser cancelados, por ser uma cobrança indevida e em desacordo com a atual jurisprudência do Conselho de Contribuintes.*

*• a empresa tem por comprovada a exatidão dos procedimentos que adotou e a total improcedência do Auto de Infração, bem como o equívoco cometido pelo Fisco ao interpretar os fatos e o direito aplicáveis ao caso;*

*• diante tudo o que foi exposto e com base na jurisprudência antes mencionada, a empresa requer seja acolhida e provida a presente impugnação, para o fim de que seja reconhecida, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração lavrado e, no mérito, julgado improcedente o Auto de Infração, cancelando-se integralmente as exigências fiscais (principal, multa e juros de mora) nele contidas, arquivando-se, ainda, o processo administrativo correlato;*

*• requer, ainda, a posterior juntada de documento e a produção de todas as provas necessárias à comprovação do alegado;*

*• pede deferimento.*

*Junto à impugnação a contribuinte apresentou os documentos de fls. 442/602 e 605/639. A DRF de origem anexou Extrato de Processo (fls. 640/641) e despachou na fl. 642.*

A DRJ em SANTA MARIA/RS declarou procedente o lançamento, ementando o acórdão assim:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/02/2005 a 30/06/2008*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/02/2005 a 30/06/2008*

*MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.*

*A falta de recolhimento ou de pagamento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita o contribuinte à aplicação da multa de 75% e dos juros de mora com base na taxa SELIC, por força de expressa previsão legal.*

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

*Período de apuração: 01/02/2005 a 30/06/2008*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.*

*É vedado aos Agentes da CCEE enquadrados na Categoria de Geração, conforme definição do art. 12, inciso I, da Convenção de Comercialização de Energia Elétrica instituída pela Resolução Normativa nº 109, de 2004, da ANEEL, efetuarem venda de energia elétrica para o exterior, haja vista tal prerrogativa ser exclusiva dos Agentes Exportadores aludidos no art. 12, inciso III, a, da mesma Convenção.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/02/2005 a 30/06/2008*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.*

*É vedado aos Agentes da CCEE enquadrados na Categoria de Geração, conforme definição do art. 12, inciso I, da Convenção de Comercialização de Energia Elétrica instituída pela Resolução Normativa nº 109, de 2004, da ANEEL, efetuarem venda de energia elétrica para o exterior, haja vista tal prerrogativa ser exclusiva dos Agentes Exportadores aludidos no art. 12, inciso III, a, da mesma Convenção.*

*Lançamento Procedente.*

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 665 e seguintes, onde repisa os argumentos esgrimidos em primeira

Processo nº 11075.002723/2008-51  
Acórdão n.º **3101-00.704**

**S3-C1T1**  
Fl. 707

---

instância. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido e a insubsistência do lançamento, sucessivamente, requer cancelamento da multa, dos juros e dos juros sobre a multa.

Após alguma tramitação, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Há uma preliminar - de nulidade do auto de infração, por não haver infração, e sim mera presunção da auditoria-fiscal, ainda há alegação de que a base de cálculo estaria incorreta, por erro no mês de fevereiro de 2005; no mérito, basicamente, remete à exposição lançada em primeiro grau: de que a recorrente vendeu energia elétrica para empresas comerciais exportadoras (agentes exportadores), de que aplica-se a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Carta Magna, de inaplicação do Decreto-lei nº 1.248/72 às operações da recorrente. Por fim, há irresignação contra a multa de ofício, juros pela taxa SELIC e juros sobre a multa.

### DO AUTO DE INFRAÇÃO

**A preliminar de nulidade do auto de infração, estribada na assertiva de não haver infração, e sim mera presunção da auditoria-fiscal, não merece guarida neste momento, haja vista que se há, ou não, infração praticada pela recorrente, ao deixar de recolher as exigências lançadas, configura-se matéria de mérito do contencioso, e nesse ponto a preliminar confunde-se com o mérito, sendo pois necessário adentrar os fatos que formam a conjuntura da lide para bem decidi-la.**

Quanto à afirmativa de haver base de cálculo incorreta, por erro no mês de fevereiro de 2005, melhor sorte não assiste à recorrente, e a decisão guerreada foi bastante didática ao refutar o argumento apresentado em primeira instância, daí porque reproduzo o quanto dito naquela oportunidade:

***Do Eventual Erro na Apuração do Crédito Tributário. Mês de Fevereiro de 2005.***

*Da análise das peças processuais infere-se não ter havido qualquer erro na apuração final dos créditos tributários (PIS e COFINS), eis que o autuante claramente assentou nas fls. 19/20:*

(\*) Analisando informação do contribuinte em resposta (folha 62) a nossa intimação, conclui-se que o valor de R\$



10.932.768,17 foi indevidamente informado na DACON do mês de fevereiro de 2005. O correto, segundo o contribuinte, seria o valor de R\$ 9.508.009,12. Porém, a diferença entre tais valores, de R\$ 1.424.759,05, não foi estornada e continuou reduzindo indevidamente a base de cálculo da COFINS e do PIS no referido mês. Até o início desta fiscalização o contribuinte não havia retificado tal erro no respectivo Demonstrativo, por isso, tal diferença está sendo considerada na planilha demonstrada e compõe os autos de infração a que se refere este relatório.

*Observe-se, então, que, se fosse excluído da apuração o valor pretendido pela contribuinte, sem que ela retificasse o DACON e apurasse, dessa forma, valor maior de PIS e COFINS que aquele declarado em DCTF, restaria valor devedor daquelas contribuições que não seriam passíveis de cobrança.*

*Assim, no cômputo final dos valores devedores de PIS e COFINS, agiu corretamente a Fiscalização, que considerou o total das receitas apuradas para o mês de fevereiro de 2005 e apurou o valor devido daquelas contribuições.*

Dito isso, estou por **rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.**

### **DAS OPERAÇÕES PRATICADAS PELA RECORRENTE**

Em que pese o alentado e brilhante arrazoado da recorrente, no sentido de convencer os julgadores deste Conselho de que as operações praticadas pela recorrente teriam sido vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação; e não vendas de energia elétrica no mercado interno a agentes de exportação, não consigo vislumbrar tal conjuntura. E não consigo fazê-lo porque o regime jurídico a que estão subordinadas as empresas comerciais exportadoras é muito diverso do regime jurídico a que estão submetidos os agentes de exportação de energia elétrica.

É cediço que o Direito Tributário é considerado um direito de sobreposição (assim como o Direito Penal) porquanto trabalha suas realidades a partir do substrato de outras áreas do Direito, mais imediatas à realidade social e mais minudentemente tratadas no nosso sistema jurídico, tais como o Direito Civil, Comercial, Administrativo, etc., e faz valer seus efeitos específicos tributários utilizando institutos, conceitos e formas consagradas naquelas outras áreas jurídicas. O artigo 109 do Código Tributário Nacional inclusive demonstra a positivação do que se afirma supra em nosso sistema jurídico.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Pois bem, as empresas comerciais exportadoras, referidas pelas leis tributárias de incidência do PIS e da COFINS não cumulativos são aquelas pessoas jurídicas delineadas pelo Direito Civil e Comercial (Lei nº 10.406/2002, arts. 966 a 1.195, e DL nº 1.248, de 1972); ao passo que os agentes de exportação de energia elétrica são os titulares de autorização para fins de exportação de energia elétrica, consoante legislação administrativa (Lei nº 9.427/96 e Resoluções da ANEEL), porquanto todo o setor em que opera a recorrente é regulado no âmbito do Direito Administrativo, e não pelo Direito Civil ou Comercial.

Nessa esteira, tem-se que as **empresas comerciais exportadoras**, de acordo com o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, **não podem aproveitar os créditos vinculados à receita de exportação em que atuam na qualidade de intermediárias - o direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação - justamente porque as empresas fornecedoras das mercadorias para o fim específico de exportação gozam de isenção da Cofins não cumulativa**. Aliás, tal vedação está plasmada na Solução do Processo de Consulta nº 573/07, trazida à colação pela própria recorrente:

*Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de Cofins vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, cuja conceituação se encontra no art.45, parágrafo 1º do Decreto 4.524, de 17/12/2002, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação. Podem apurá-los unicamente em relação às receitas relativas a suas vendas no mercado interno e a suas exportações de mercadorias que não tenham sido adquiridas com o fim específico de exportação. Na determinação do valor de tais créditos, devem ser adotados os métodos estabelecidos pelo art.30, parágrafos 7º e 8º, da Lei nº10.833, de 2003.*

Da mesma forma, o § 2º do art. 7º da Lei nº 10.637/2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) contém a mesma vedação de aproveitamento de créditos:

*Art. 7º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.*

(...)

*§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep,*

*decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.*

De outra banda, **os agentes de exportação de energia elétrica não podem ser caracterizados como empresas comerciais exportadoras**, porquanto suas atividades são regulamentadas totalmente pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, que instituída pela Lei nº 9.427/96, disciplinadora do regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica, tem por finalidade regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal. O art. 26, III, da Lei nº 9.427/96 diz que *cabe ao Poder Concedente, diretamente, ou mediante delegação à ANEEL, autorizar: (...) a importação e exportação de energia elétrica, bem como a implantação dos respectivos sistemas de transmissão associados; (...)*

Assim é que a definição de Agente de Exportação está contida na Convenção de Comercialização de Energia Elétrica instituída pela Resolução Normativa nº 109, de 2004, da ANEEL, que assim estabelece:

*Art. 1º Para os fins e efeitos do disposto nesta Convenção são adotados os seguintes termos, expressões, conceitos e definições, no plural ou no singular:*

*Agente da CCEE – concessionário, permissionário, autorizado de serviços e instalações de energia elétrica e Consumidores Livres integrantes da CCEE.*

*Agente de Comercialização – titular de autorização, concessão ou permissão para fins de realização de operações de compra e venda de energia elétrica na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.*

*Agente de Distribuição – titular de concessão, permissão ou autorização de serviços e instalações de distribuição para fornecer energia elétrica a consumidor final exclusivamente de forma regulada.*

*Agente de Exportação – titular de autorização para fins de exportação de energia elétrica.*

*Agente de Geração – titular de concessão, permissão ou autorização para fins de geração de energia elétrica.*

*Agente de Importação – titular de autorização para fins de importação de energia elétrica.*

*Agente Vendedor – Agente de Geração, Agente de Comercialização ou Agente de Importação, que seja habilitado em documento específico para tal fim.*

*(...)*

*Art. 12. Os Agentes da CCEE serão divididos nas Categorias de Geração, de Distribuição e de Comercialização, conforme disposto no art. 5º do Decreto nº 5.177, de 2004, sendo:*

*I – Categoria de Geração, subdividida em:*

*a) classe dos agentes geradores concessionários de serviço público;*

*b) classe dos agentes produtores independentes, e c) classe dos agentes autoprodutores;*

*II – Categoria de Distribuição, composta pela classe dos Agentes de Distribuição; e III – Categoria de Comercialização, subdividida em:*

*a) classe dos Agentes Importadores e Exportadores;*

*b) classe dos Agentes Comercializadores;*

*c) classe dos Agentes Consumidores Livres.*

*Parágrafo único. Cada Agente da CCEE só poderá pertencer a uma Categoria, cabendo a ele optar, caso se enquadre em mais de uma, respeitado o disposto no art. 5º do Decreto nº 5.177, de 2004.*

Nota-se, pelo trabalho empreendido pela auditoria-fiscal, que de fato, **os agentes de exportação se beneficiaram da isenção das contribuições para o PIS e COFINS, aqui tratadas**, por terem comprado a energia elétrica da recorrente no mercado interno e a exportado, mediante contratos distintos, um celebrado internamente, com o gerador de energia elétrica (recorrente) e outro, com o agente externo comprador, tudo sob a tutela da ANEEL. Demais disso, a **interpretação restritiva da lei que institui isenção tributária não permite analogia entre o tratamento legal dado a empresas comerciais exportadoras e agentes de exportação de energia elétrica.**

### **DA MULTA DE OFICIO E DOS JUROS**

A irrisignação contra a multa de ofício e os juros calculados pela taxa SELIC não devem encontrar eco nesta instância administrativa, porquanto ambos foram aplicados de acordo com a respectiva legislação. As súmulas Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nºs 2 e 4 aplicam-se ao caso vertente:

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

***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 são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.***

Processo nº 11075.002723/2008-51  
Acórdão n.º **3101-00.704**

**S3-C1T1**  
Fl. 710

---

Demais disso, como bem observado pela decisão recorrida - *Ainda a respeito dos juros, não se observa nos autos qualquer exigência de juros sobre a multa punitiva, aspecto refutado pela impugnante*. Assim é que inexistindo nos autos qualquer exigência de juros sobre a multa punitiva, aspecto novamente refutado pela recorrente, o argumento mais uma vez cai no vazio.

Ante o exposto, voto por REJEITAR a preliminar e DESPROVER o recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de maio de 2011.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO