



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

**Processo n°** 18471.000500/2007-45  
**Recurso n°** 168.581 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-01.586 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de abril de 2012  
**Matéria** Cofins e PIS - Auto de Infração  
**Recorrente** USINA TERMELÉTRICA NORTE FLUMINENSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2007

COFINS E PIS. AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Não cabe a apreciação pela autoridade administrativa de questões já submetidas à esfera judicial. Alteração normativa superveniente não descaracteriza o objeto da ação judicial, quando não acompanhada de alteração legal ou de norma interpretativa.

INCONSTITUCIONALIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE ATRIBUIÇÃO DO CARF.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE.

O atributo de suspensão de exigibilidade do crédito tributário reconhecido no auto de infração somente pode ser alterado por revisão de lançamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Fizeram sustentação oral pela recorrente o advogado Paulo Fernando Souto Maior Borges – OAB/RJ 158037 e pela Fazenda Nacional a Procuradora Bruna Garcia Benevides.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, José Evande Carvalho Araújo, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto..

## Relatório

Trata-se de recurso recurso voluntário (fls. 922 a 954) apresentado em 15 de agosto de 2008 contra o Acórdão nº 13-20.022, de 30 de maio de 2008, da 5ª Turma da DRJ/RJOII (fls. 896 a 920), cientificado em 21 de julho de 2008, que, relativamente a auto de infração de Cofins e PIS dos períodos de janeiro de 2005 a março de 2007, considerou procedente o lançamento efetuado, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

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

*Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2005, 01/01/2006 a 31/08/2006, 01/10/2006 a 31/10/2006, 01/12/2006 a 31/03/2007*

*AÇÃO JUDICIAL PROPOSTA PELO CONTRIBUINTE - RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS - Não cabe a apreciação pela autoridade administrativa de questões já submetidas à esfera judicial.*

*INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.*

*DECISÃO JUDICIAL - ALCANCE - Somente é alcançada pela decisão judicial a norma expressamente contestada na correspondente ação, não se estendendo tais efeitos à norma editada posteriormente ao ajuizamento, ainda que trate de matéria idêntica.*

*PIS/COFINS - PREÇO PREDETERMINADO - REAJUSTE CONTRATUAL - A partir de 01/02/04, para fins de apuração do PIS e da COFINS, o preço predeterminado não é descaracterizado apenas quando o reajuste de preços se dá em percentual não superior ao correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.*

*PIS/COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.*

*Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá*

*descontar créditos relativos à COFINS e ao PIS/Pasep, decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.*

#### *Lançamento Procedente*

O auto de infração foi lavrado em 24 de maio de 2007, de acordo com o termo de fls. 8 a 10.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, abrangendo os períodos de apuração (PA) 01/05 a 11/05, 01/06 a 08/06, 10/06, 12/06 a 03/07 (fls. 553 a 562), no valor (principal) de R\$ 13.471.553,08, sem multa de ofício e com juros de mora, calculados até 30/04/2007, no valor de R\$ 2.141.906,78, totalizando um crédito tributário apurado de R\$ 15.613.459,86, em decorrência de ação fiscal efetuada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro (Defic/RJO), conforme Mandado de Procedimento Fiscal à fl. 01.*

*2. Foi também lavrado auto de infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, abrangendo os mesmos períodos de apuração (PA) acima discriminados (fls. 563 a 572), no valor (principal) de R\$ 2.946.467,60, sem multa de ofício e com juros de mora, calculados até 30/04/2007, no valor de R\$ 468.571,03, totalizando um crédito tributário apurado de R\$ 3.415.038,63, em decorrência da mesma ação fiscal.*

*3. Na Descrição dos Fatos de fl. 554 (COFINS) e de fl. 564 (PIS), a autoridade autuante registra que, durante o procedimento de verificações obrigatórias, foram constatadas diferenças (divergências) entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos para ambas as contribuições acima referidas (PIS/COFINS), conforme Relatório Fiscal de fls. 08/10, que, por sua vez, esclarece que:*

*a empresa sob ação fiscal se dedica à atividade de Geração de Energia Elétrica a partir de uma usina termoelétrica à base de gás natural, e, em 31/08/2001, firmou contrato de fornecimento com a empresa Light Serviços de Eletricidade S/A, com duração de vinte anos;*

*apesar do advento da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que instituiu o regime da não-cumulatividade para a COFINS a partir de 01/02/2004, a fiscalizada entendeu que teria o direito de permanecer sujeita ao regime cumulativo, no tocante às receitas oriundas do contrato firmado com a Light, para efeito do cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, baseando-*

*se, para isto, no disposto no art. 10, inc. XI, letra b, c/c art. 15 da Lei acima referida;*

*posteriormente, com a edição da IN SRF n° 468/2004, revogada pela IN SRF n° 658/2006, a Receita Federal esclareceu, em seu art. 3°, o que estava citado na Lei no tocante à expressão “preço determinado”, deixando de considerar como “preço determinado”, em resumo, aquele fixado no contrato, após o primeiro reajuste, mesmo na situação em que este visasse à manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro;*

*sendo assim, a empresa estaria sujeita ao regime de apuração das contribuições (PIS/COFINS) pela não-cumulatividade a partir de 30/11/2004, data em que o contrato com a Light teve o preço do GWH (Giga Watt Hora), reajustado de R\$ 125,53 para R\$ 134,25, conforme nota fiscal em anexo (Doc. 1, fl. 11);*

*inconformada, a empresa buscou junto à Justiça Federal o reconhecimento do direito de permanecer na cumulatividade, pois este método lhe seria bem mais vantajoso, do ponto de vista do pagamento do PIS e COFINS, que seriam inferiores do que no regime da não-cumulatividade, conforme levantamento feito pela autuada e conferido por amostragem pela fiscalização, que compõe este Auto de Infração (doc. 2, fls. 12/18);*

*em 27/06/2006, a autuada obteve junto à Justiça Federal do Ceará, em 1ª Instância, o reconhecimento provisório deste direito (doc. 3, fls. 19/26), ou seja, o de permanecer no regime da cumulatividade referente às receitas provenientes do contrato com a Light, e a respectiva sentença determina, de forma clara, a abstenção da cobrança por parte da União da diferença apurada de forma diversa;*

*sendo assim, procedeu-se à lavratura do Auto de Infração com exigibilidade suspensa, a fim de resguardar futuro direito da Fazenda Nacional de se ressarcir da diferença dos valores do PIS e da COFINS, provenientes do cálculo destas contribuições pelo regime da cumulatividade, em detrimento da apuração pelo regime da não-cumulatividade, que não foram recolhidos pela autuada, por força da disposição judicial supracitada;*

*a partir da memória de cálculo já citada (doc. 2), a fiscalização elaborou planilhas (fl. 10), segregando, mês a mês, os valores quando devidos, a título de diferença não lançada ou paga do PIS e da COFINS.*

*4. O enquadramento legal do lançamento fiscal da COFINS (fl. 555), cientificado ao contribuinte em 24/05/2007, consoante se observa à fl. 553, consistiu nos arts. 2°, inciso II e parágrafo único, 3°, 10, 22 e 51 do Decreto n° 4.524/2002; Lei n° 10.833/2003, art. 10, inc. XI, letra b; IN SRF n° 658/2006, art. 3°.*

*5. Já o enquadramento legal do lançamento fiscal para o PIS (fl. 565), também cientificado ao contribuinte em 24/05/2007, consoante se observa à fl. 563, consistiu nos arts. 2°, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, 3°, 10, 26 e 51 do Decreto n° 4.524/2002; Lei n° 10.833/2003, art. 10, inc. XI, letra b, e art. 15; IN SRF n° 658/2006, art. 3°.*

6. No que se refere à multa de ofício e aos juros de mora, os dispositivos legais aplicados foram relacionados nos demonstrativos de fls. 560/561 e fls. 570/571 (PIS).

7. Após tomar ciência das autuações, a empresa fiscalizada, inconformada, apresentou, em 25/06/2007, as impugnações juntadas às fls. 589/618 (PIS) e fls. 730/759 (COFINS), e documentos anexos de fls. 619/729 (PIS) e fls. 760/874 (COFINS) – doc. 01, contendo procuração, documentos de identificação e CPF dos representantes da empresa, cartão do CNPJ na obtido na internet, estatuto e ata; doc. 02, contendo cópia dos autos de infração; doc. 03, contendo cópia do Relatório Fiscal; doc. 04, contendo cópia do contrato de fornecimento de energia elétrica Light x UTE Norte Fluminense S/A; doc. 05, contendo cópia da petição inicial de que trata a ação de rito ordinário nº 2005.34.00.000715-0; doc. 06, contendo cópia de decisão, deferindo o pedido de antecipação de tutela nos autos da ação nº 2005.34.00.000715-0; doc.07, contendo cópia da sentença de mérito, prolatada nos autos da ação nº 2005.34.00.000715-0 - com as alegações assim resumidas:

7.1. a impugnante é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto principal financiar, construir e operar uma usina termoeletrica, à base de gás natural, de 780MW de potência, situada no Município de Macaé, Estado do Rio de Janeiro, com vistas à comercialização da energia originada a partir de tal usina, como se depreende de uma rápida leitura do Capítulo I de seu Estatuto Social (doc. 1);

7.2. com o propósito de eliminar a cumulatividade na apuração do PIS e da COFINS, foram publicadas as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, alterando a dinâmica de recolhimento das referidas contribuições sociais para o denominado regime não-cumulativo tributário;

7.3. o legislador ordinário, contudo, fez constar exceções à aplicação do regime da não-cumulatividade, como, por exemplo, a exclusão de diversas receitas ou atividades do seu campo de incidência, provavelmente reconhecendo as distorções que a aplicação pura e simples de tal regime a todas as situações poderia gerar, sendo uma destas exceções aquela prevista no inciso XI, art. 10, da Lei nº 10.833/2003, vigente tanto para o PIS quanto para a COFINS, por força das disposições do art. 15 da referida Lei;

7.4. existe um contrato firmado entre a impugnante e a empresa Light Serviços de Eletricidade (“Light”), de fornecimento de bens, no caso, energia elétrica, anterior a 31/10/03, em que a impugnante se obriga a fornecer, por quatro anos, certa quantidade de energia elétrica, obrigando-se a Light a comprar energia elétrica da impugnante, pelo prazo estipulado e a preço predeterminado (doc. 4, fls. 653/689);

7.5. assim, a impugnante, em relação às receitas auferidas em virtude desse contrato, nos termos do artigo 10, inciso XI, alínea

*“b” da Lei nº 10.833/03, vinha se sujeitando, desde o início de suas operações de venda, em março de 2004, ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, sem o cômputo de qualquer crédito;*

*7.6. contudo, a IN/SRF nº 468/04 inovou no mundo jurídico, elegendo critérios não previstos na Lei nº 10.833/2003 para definição do conceito de preço predeterminado;*

*7.7. ante a flagrante inconstitucionalidade de tal norma, a impugnante ajuizou a Ação Ordinária nº 2005.34.00.000715-0, com pedido de “antecipação dos efeitos da tutela”, a fim de resguardar seu direito de permanecer sob o regime da cumulatividade, em relação às receitas provenientes dos contratos firmados com a Light (doc. 5, fls. 690/721), sendo que, após distribuída a referida medida judicial para a 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, deferiu-se o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, e, ainda na seqüência, julgou-se, em sentença de mérito, procedente a postulação autoral (docs. 6 e 7, fls. 722/729);*

*7.8. não obstante haver medida judicial resguardando o procedimento adotado pela impugnante, e a suspensão da exigibilidade desta parcela do crédito por força do artigo 151-V do CTN, foi lavrado o auto de infração ora impugnado;*

*7.9. acerca do tema, traz-se o disposto no artigo 62 do Decreto nº 70.235/72;*

*7.10. é preciso distinguir a constituição do crédito tributário, que se dá pelo lançamento, de sua exigibilidade, que decorre de sua cobrança, não se podendo olvidar que o ato de lançamento busca evitar a ocorrência da decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário;*

*7.11. por outro lado, a ação judicial ainda não teve decisão final transitada em julgado e, assim sendo, caso a impugnante logresse vencedora, tal fato afetará o processo administrativo fiscal, pois acarretará o cancelamento da presente autuação, nos termos do disposto no artigo 149-VIII do CTN;*

*7.12. portanto, conclui-se que o fiscal não poderá dar prosseguimento à cobrança do crédito, uma vez que sua exigibilidade encontra-se suspensa por força de decisão judicial; porém, na hipótese de vir a fazê-lo, não poderá exigir a parcela correspondente à multa de ofício, face à sua manifesta ilegalidade;*

*7.13. para a aplicação do regime cumulativo do PIS e da COFINS (art. 10 da Lei nº 10.833/03) são necessários os seguintes requisitos: seja o contrato de fornecimento de bens e serviços; o prazo de duração do contrato seja no mínimo superior a um ano; assinatura de contrato anteriormente a 31/10/03; e o preço do fornecimento de bens e serviços esteja predeterminado no contrato;*

*7.14. Tanto a IN/SRF nº 468/04 quanto a IN/SRF nº 658/06 inovaram no mundo jurídico, criando requisitos não previstos para o enquadramento no regime cumulativo das contribuições;*

7.15. no contexto da profunda reforma institucional e direcional por que passa o setor elétrico brasileiro, com a transferência do controle das referidas atividades das mãos do Estado para a iniciativa privada, e, por conseqüência, com a sujeição desse segmento a práticas comerciais competitivas, é que se insere o Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica entre a impugnante e a Light (conhecido no jargão setorial como “PPA”, abreviação do inglês “power purchase agreement”), o qual segue um padrão consistente com a legislação e o modelo do setor elétrico brasileiro;

7.16. por meio do referido contrato PPA (doc. 4), a impugnante obrigou-se a vender à Light praticamente toda a quantidade de energia elétrica que sua usina é capaz de gerar (cf. Cláusula 1ª e definições de Energia Contratada e Potência Garantida);

7.17. trata-se do único contratos de venda celebrados pela impugnante, e, portanto, sua única fonte de receitas;

7.18. assim, presente o primeiro requisito previsto no artigo 10, inciso XI, alínea “b” da Lei nº 10.833/03, qual seja, a existência de contrato de fornecimento de bem, no caso, energia elétrica;

7.19. também se constata o segundo requisito, qual seja, a existência de contrato com prazo de duração superior a um ano, já que, aprovado o contrato pelos órgãos deliberativos das partes, o compromisso de venda tornou-se “incondicional e irrevogável” (cf. Cláusula 1ª, § 1º) pelo prazo mínimo de 20 (vinte) anos (Cláusula 6ª, “Da Vigência”), muito superior, portanto, ao prazo mínimo previsto na Lei nº 10.833/2003, para o enquadramento da exceção ao regime da não-cumulatividade;

7.20. o terceiro requisito também se encontra presente, qual seja, assinatura do contrato anterior a 31/10/2003, haja vista ter sido o contrato originalmente assinado pelas partes em 31/08/2001;

7.21. quanto ao quarto requisito, qual seja, que o preço do fornecimento esteja predeterminado no contrato, cabe esclarecer que não existe em lei definição do que venha a ser preço predeterminado, sendo possível, no entanto, extrair a definição a partir de uma interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico, com base nos princípios do direito privado, nos termos do artigo 109 do CTN;

7.22. preço, como elemento fundamental de validade do contrato de compra e venda, “é a quantia que o comprador se obriga a pagar ao vendedor”, muito embora o mesmo não precise ser exato, mas apenas determinável;

7.23. preço determinado é o preço fixo, já conhecido pelas partes desde a celebração do contrato (art. 483 do Código Civil), e preço determinável é “aquele de que não se tem conhecimento objetivo do quanto, ou dele não se tem conhecimento subjetivo, mas já se sabe como se há de determinar”;

7.24. *nessa última classificação se insere o que se denomina de preço variável, ou seja, aquele que não tem um preço inicial estipulado, porém, deve se ajustar a um parâmetro qualquer escolhido pelas partes para sua aferição, sendo passível de determinação objetiva no futuro;*

7.25. *no preço variável inexistente qualquer preço inicial fixado, estando ele dependente do evento ou critério escolhido pelas partes para se determinar futuramente o preço;*

7.26. *o preço predeterminado não se insere na classificação de preço determinável, pois a característica daquele é a fixação inicial do preço do negócio acordado entre as partes;*

7.27. *contudo, eventual cláusula de reajuste não descaracteriza a natureza do preço predeterminado quando tal reajuste tem por objetivo somente preservar o poder aquisitivo do preço nominal inicialmente pactuado e a equação econômico-financeira originalmente estabelecida entre as partes;*

7.28. *ou seja, no preço predeterminado, as partes têm conhecimento objetivo e real do preço acordado, ainda que sujeito a eventuais ajustes futuros, diferentemente do que ocorre no preço determinável, em que as partes não têm, no momento da celebração do contrato, qualquer conhecimento objetivo do quantum a ser fixado apenas em momento futuro;*

7.29. *o preço reajustado nada mais é do que a tradução do preço nominal originalmente pactuado segundo o novo cenário econômico verificado, ou seja, o preço passado trazido para o presente;*

7.30. *esse mesmo pensamento era encontrado na IN/SRF nº 21/79, utilizada como base de resposta à consulta de contribuintes sobre a matéria, pela qual não seria requisito essencial à caracterização de preço predeterminado a inexistência de cláusulas de reajuste, mas sim a necessidade de o preço estar inicialmente fixado no contrato;*

7.31. *a grande volatilidade dos preços da energia traz enorme incerteza aos investidores, que não podem confiar na evolução do preço de curto prazo para justificar seus investimentos;*

7.32. *para fazer frente aos elevados investimentos, a impugnante assumiu financiamento de longo prazo, o que só poderia ser atendido se pudesse contar com uma fonte previsível de receitas, também a longo prazo, livre do risco de oscilação de preços e diminuição de demanda;*

7.33. *nota-se, portanto, a existência de preço fixado pelas partes no contrato desde o início de sua vigência, ou seja, preço de conhecimento objetivo e prévio das partes, sendo este o requisito caracterizador do preço predeterminado;*

7.34. *existe no contrato preço firme estipulado de antemão, devendo assim a impugnante submeter as receitas advindas desse contrato ao regime cumulativo das contribuições sociais (PIS e COFINS);*



7.35. da análise do contrato, é possível verificar que o preço inicialmente fixado está sujeito à alteração quando do reajustamento anual necessário à preservação do seu poder aquisitivo (Cláusula 19), porém, esse fator não tem o condão de retirar a característica peculiar presente no contrato firmado pela impugnante, que é a existência de preço predeterminado;

7.36. da análise das Cláusulas 18 e 19, verifica-se que a previsão de reajuste do preço do contrato do PPA é anual e se baseia em índice que afere a inflação, e, portanto, a desvalorização da moeda no período, tratando-se de mera cláusula de reajuste de preço do valor do bem em fornecimento, ou seja, mera cláusula de correção monetária, não se tratando, assim, de qualquer “plus” ou acréscimo ao valor original;

7.37. no caso específico da impugnante, é o Valor Nominativo o índice de atualização monetária aplicável, tendo ele como premissa inclusive a sua regulamentação pelo órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL;

7.38. essa definição de correção monetária, como forma de recomposição do valor no tempo, é corroborada pela doutrina e pela jurisprudência de nossos Tribunais;

7.39. no momento em que os preços sofrerem a adequada aplicação da cláusula de reajuste acima prevista, ter-se-á apenas a preservação do valor inicialmente acordado pelas partes, ou seja, o preço real e originário da energia elétrica a ser fornecida, não havendo, assim, que se falar em qualquer variação descaracterizadora do preço inicial nem muito menos em preço supostamente desconhecido, já que a manutenção da expressão nominal do preço do contrato ao longo de sua vigência de 4 anos, além de inconcebível, propiciaria, ela sim, o efeito de mudança do preço real, já que o poder aquisitivo do preço declinaria inexoravelmente com o tempo, sendo certo, portanto, por incontroversos os requisitos previstos na Lei nº 10.833/2003, que a impugnante deve continuar a se sujeitar aos ditames do regime cumulativo do PIS e da COFINS;

7.40. As IN/SRF nºs 468/04 e 658/06 estão eivadas de vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade, pois criam mandamentos novos não previstos em lei;

7.41. As instruções normativas, nos termos do artigo 100 do CTN, assim como qualquer ato expedido por autoridade administrativa, inserem-se na classificação de normas complementares, que nada mais são do que espécies de norma pertencente à legislação tributária nacional, conforme artigo 96 do CTN, que têm por finalidade regulamentar mandamentos já existentes no ordenamento jurídico, não podendo inovar, modificar ou alterar a ordem jurídica vigente, criando ou extinguindo direitos;

7.42. a função de tais normas não poderia ser outra, haja vista que no ordenamento jurídico brasileiro prevalece o que se

*denomina de princípio da legalidade, que está expressamente previsto no artigo 5º-II da Constituição;*

*7.43. em matéria tributária este princípio torna-se ainda mais rígido em virtude do que dispõe o artigo 150-I da Constituição Federal, regra incorporada na legislação complementar tributária nacional, no artigo 97 do CTN, sendo a lei o instrumento capaz de criar direitos e impor obrigações, motivo que a leva a ser denominada de fonte primária;*

*7.44. assim, jamais um ato infra-legal, como é o caso da IN nº 468/04, poderia ultrapassar os limites estabelecidos na lei que regulamenta, o que indevidamente aconteceu, pois a citada norma estabeleceu conceitos e critérios novos para a definição de preço predeterminado;*

*7.45. com isso, o Poder Executivo criou mandamentos não previstos em lei, haja vista que a Lei nº 10.833/03 não criou qualquer critério para definição de preço predeterminado, pelo contrário, apenas o citou como um dos requisitos para a manutenção do contribuinte no regime de cumulatividade;*

*7.46. não há na Lei nº 10.833/03, em nenhum de seus dispositivos, esse critério de que os contratos que contiverem cláusulas de reajuste ou, ainda, de revisão para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, subsistirão na qualidade de possuidores de preço predeterminado somente até a eventual implementação de sua primeira alteração, como dispõe a IN/SRF nº 468/04;*

*7.47. tanto é assim que a SRF editou a IN/SRF nº 658/06, numa tentativa de minorar os impactos da IN anterior; porém, a interpretação dada pelo fiscal autuante ao seu texto é manifestamente equivocada e ilegal, pois buscou um entendimento que reafirme o teor da IN/SRF 468/04, a qual é inconstitucional;*

*7.48. é inquestionável que padeceria de invalidade qualquer pretensão em se tributar sob o regime da não-cumulatividade as receitas auferidas anteriormente à IN/SRF nº 468/04, sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade da lei tributária, conforme artigo 150-III-a da Constituição Federal, como pretende o artigo 6º daquele ato normativo;*

*7.49. ainda que se considerem devidos os valores de PIS e COFINS apurados de forma não-cumulativa sobre as receitas decorrentes dos citados contratos, a impugnante deverá arcar apenas com o principal das contribuições, conforme artigo 100 do CTN, pois, se os recolhimentos foram efetuados com base no conceito de preço predeterminado trazido pela IN/SRF 21/79, a posterior modificação deste conceito pela IN/SRF 468/04 não tem o condão de cominar penalidade em relação ao período anterior à sua edição;*

*7.50. a matéria em discussão na presente autuação fiscal, embora nova, já foi apreciada pelo Poder Judiciário, conforme decisões transcritas;*

7.51. a Lei nº 11.196/05, em seu artigo 109, tentou reduzir o impacto tributário causado pela IN SRF nº 468/04, sendo que seu parágrafo único lhe atribui efeitos retroativos a 01/11/03;

7.52. tal norma extinguiu a presente celeuma, restando reconhecido o direito de a impugnante permanecer sujeita ao regime cumulativo das referidas contribuições, no tocante às receitas em questão, afastando a aplicação da IN/SRF nº 468/04;

7.53. no mesmo sentido foi editada a IN/SRF nº 658/06, que buscou ajustar o posicionamento da SRF com a norma contida na Lei nº 11.196/05;

7.54. portanto, a interpretação dada pelo fiscal autuante à IN/SRF nº 658/06 está em manifesto confronto com a norma contida na Lei nº 11.196/05, impondo-se o cancelamento da autuação;

7.55. ainda que não sejam acolhidos os fundamentos expostos, sujeitando-se a impugnante ao regime da não-cumulatividade, é inequívoco o direito de apropriação do crédito das contribuições (PIS/COFINS) incidentes na aquisição de gás natural, tributadas à alíquota zero conforme disposto na Lei nº 10.312/2001, insumo essencial à produção de energia elétrica, necessitando a impugnante adquirir esse produto em grande volume, muito embora não seja essa a interpretação que vem sendo adotada pela Secretaria da Receita Federal, remetendo-se à Lei nº 10.865/2004;

7.56. há direito ao crédito do PIS e da COFINS não somente nos casos de aquisição de insumos isentos para posteriores vendas tributadas, mas também nos casos de aquisição de insumos adquiridos sob a alíquota zero, como é o caso da impugnante relativamente às suas aquisições de gás natural;

7.57. não aceitar o direito ao crédito na situação ora analisada implicaria frustrar o princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal, porque a manutenção do crédito é a única maneira de garantir que o tributo pago nas operações subsequentes não seja novamente pago pelo adquirente do bem adquirido sob alíquota zero ou isenção, o que acarretaria, isso sim, em cumulatividade do produto;

7.58. também o Supremo Tribunal Federal (STF) entende ser imprescindível o creditamento relativo à aquisição de bens isentos ou tributados à alíquota zero, a fim de dar aplicação ao princípio da não-cumulatividade, e a não anular o benefício da isenção ou alíquota zero, conforme apontado no Recurso Extraordinário (RE) nº 350446/PR, no qual se examinou questão análoga, referente ao IPI;

7.59. Pelo exposto, requer, preliminarmente, a suspensão do presente feito, vez que o crédito objeto da autuação se encontra com sua exigibilidade suspensa por força do artigo 151-V do CTN, c/c o artigo 62 do Decreto nº 70.235/72;

7.60. caso a impugnante saia vencedora do pleito judicial, requer a desconstituição do lançamento, nos termos do artigo 149-VIII do CTN;

7.61. na hipótese de superado o pedido anterior, requer seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se o crédito exigido, em face das razões apresentadas.

No recurso, a Interessada alegou, inicialmente, a impossibilidade de autuação à vista da existência de sentença a ela favorável, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 62 do Decreto n. 70.235, de 1972.

Ademais, segundo a Interessada, não poderia ter sido exigida multa, em razão do disposto no art. 63 da Lei n. 9.430, de 1996.

Em relação ao mérito, alegou que, “*embora nessa parte da defesa exista uma identidade de argumentos com a ação judicial proposta pela Recorrente, deve este E. Conselho de Contribuintes, também, apreciá-la sob pena de nulidade [...]*”.

Tratou, na sequência, da “*não definição do conceito de preço predeterminado em lei*”, do entendimento da Receita Federal constante da IN SRF n. 21, de 1979, da presença de preço predeterminado nos contratos firmados pela Recorrente, da Inalterabilidade do preço inicialmente acordado pelas cláusulas de reajuste de preço, da criação de mandamentos não previstos em lei pela IN SRF n. 458, de 2004, do direito superveniente contido na Lei n. 11.196, de 2005, e de sua não consideração pelo acórdão de primeira instância.

Em relação à última questão acima mencionada, acrescentou:

*121. A única novidade na IN 658 (art. 3º, § 3º) diz respeito à inserção do artigo 109 da Lei 11.196/05, em especial, em relação à inalterabilidade do preço predeterminado na aplicação de cláusula de reajuste que reflita o custo de produção ou dos insumos utilizados.*

*122. Essa regra contida no artigo 109 da Lei 11.196/05 reconhece o direito buscado pela Recorrente. Isso porque, a cláusula de atualização de todos os contratos das Recorrentes tem o IGPM como índice, e a ANEEL, valendo-se de sua competência reguladora prevista em lei, confirmou de forma expressa que tal índice refletiria o custo de produção das empresas do setor elétrico (Nota Técnica 224/2006 e, Ofício n.º 1.431/2006).*

*123. Assim sendo, a aplicação de cláusulas de atualização pelo índice IGPM não alteraria o preço dos contratos inicialmente estipulado pela Recorrente, devendo, assim, ser as receitas originárias desses contratos mantidas no regime cumulativo das contribuições do PIS e da COFINS.*

Não abordou as questões relativas aos créditos das contribuições.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento, nos termos abaixo expostos.

A alegação de que não seria possível efetuar o lançamento à vista do art. 62 do Decreto n. 70.235, de 1972, é improcedente, uma vez que tal norma foi revogada tacitamente pelo art. 63 da Lei n. 9.430, de 1996.

Ademais, a sentença apenas vedou a adoção de “atos ostensivos” à cobrança (fl. 26), o que não ocorreu, pois a cobrança não seria possível com a auto de infração tendo sido lavrado com exigibilidade suspensa.

No restante, inicialmente em relação às questões de inconstitucionalidade de lei e à matéria submetida ao Judiciário, aplicam-se as Súmulas Carf abaixo reproduzidas, conforme Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009:

*Súmula CARF n. 1*

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

*Súmula CARF n. 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Com relação à multa, a Fiscalização esclareceu o seguinte em seu relatório:

*Em 27 de junho de 2006 a autuada obteve junto à Justiça Federal do Ceará em 1ª Instância o reconhecimento provisório deste direito, (Doc. 3), ou seja, o de permanecer no regime da cumulatividade referente às receitas provenientes do contrato com a Light, e a respectiva sentença determina de forma clara a abstenção da cobrança por parte da União da diferença apurada de forma diversa.*

*Sendo assim, lavramos este auto com exigibilidade suspensa a fim de resguardar futuro direito da Fazenda Nacional de se ressarcir da diferença dos valores do PIS e da COHNS provenientes do cálculo destas contribuições pelo regime da cumulatividade em detrimento da apuração pelo regime da não-cumulatividade, que não foram recolhidos pela autuada, por força da disposição judicial supracitada.*

Segundo os autos de infração (fls. 554 e 555, 564 e 565), não foi aplicada multa de ofício e o lançamento foi efetuado para prevenir a decadência, nos termos do art. 63 da Lei n. 9.430, de 1996.

A Primeira Instância discordou de tal entendimento, considerando o seguinte:

*Também não se aplica ao presente caso o disposto no artigo 149-VIII, citado pela autuada, considerando que, na eventual hipótese de provimento judicial final favorável à empresa nos autos da Ação Ordinária nº 2005.34.00.000715-0, este, como já demonstrado acima, não afetará o presente crédito, fundamentado em norma diversa da questionada judicialmente. No entanto, ainda que assim não fosse – ou seja, ainda que vinculação da discussão travada na ação nº 2005.34.00.000715-0 com o crédito tributário lançado existisse -, não se cogitaria de eventual descabimento do lançamento, que se fez necessário, na forma do art. 63 da Lei nº 9.430/96, de modo a prevenir a decadência, sendo somente o caso, na hipótese de decisão final favorável à autuada – citamos, meramente a título de argumentação - de extinção do crédito constituído em decorrência de decisão judicial transitada em julgado, nos termos do artigo 156-X do CTN, nunca o sendo, tal como alegado, de aplicação do art. 149-VIII, do CTN.*

A discordância da DRJ disse respeito às alterações posteriores ao lançamento, que capitulou como infringida a norma da IN SRF n. 658/2006, art. 30, não abrangida pela ação judicial.

Em relação a tal questão, a Fiscalização a considerou irrelevante. Ademais, as IN não produzem norma por si só, uma vez que devem encontrar respaldo em lei, o que não foi alterado até a publicação da Lei n. 11.196, de 2005.

Entretanto, tem razão a Primeira Instância na seguinte observação:

*É interessante observar, ainda, que a modificação na legislação aplicável não é abordada claramente pela autuada em sua impugnação, manifestando-se a empresa de forma contraditória, ora inserindo a IN/SRF nº 658/06 nas alegações relativas à inconstitucionalidade/ilegalidade, repetindo os mesmos argumentos já submetidos ao Poder Judiciário, os quais somente se referiam à IN/SRF nº 468/04 (fls. 597 e 606), ora alegando que a IN/SRF nº 658/06 “buscou ajustar o posicionamento da Secretaria da Receita Federal com a norma contida na Lei nº 11.196/05”, sendo que a “interpretação dada pelo Fiscal autuante à Instrução Normativa SRF nº 658/06 está em manifesto confronto com a norma contida na Lei nº 11.196/05” (fl. 613).*

*Assim, não resta claro se a autuada pretende invalidar também a IN/SRF nº 658/06 por inconstitucionalidade/ilegalidade, ou se considera a norma em questão aplicável, vindo ao encontro de suas pretensões, na medida em que corresponderia à adequação da SRF à determinação contida na Lei nº 11.196/05, sendo equivocada apenas a interpretação que lhe foi dada pela autoridade fiscal.*

É claro que a referida disposição legal estabeleceu que somente a adoção de índice de reajuste de custo não representaria violação à regra do preço predeterminado.

Nesse contexto, não seria diferente o procedimento adotado pelo Fisco diante das duas instruções normativas citadas.

Ademais, a norma do art. 109 tem caráter interpretativo, respaldando a interpretação oficial. Por isso, tais questões trazidas pela Interessada ao recurso não lhe beneficiam no sentido de que tal norma lhe seria benéfica.

Entretanto, as considerações acima expostas demonstram que, ainda que não tenham sido abordadas na ação judicial, as alterações legais e infralegais posteriores não afetariam o resultado da coisa julgada em relação ao período objeto do auto de infração.

No caso específico do art. 109 da Lei n. 11.196, de 2005, publicada em novembro de 2005, trata-se de norma interpretativa, como já esclarecido, com vigência a partir de novembro de 2003.

Obviamente, a Interessada não poderia prever, ao propor a ação judicial, que no futuro houvesse a edição de uma norma interpretativa sobre o mérito da questão.

Descabe, assim, razão à Primeira Instância, tendo sido o auto de infração lavrado corretamente nos termos do art. 63 da Lei n. 9.430, de 1996. De toda forma, tais efeitos não poderiam ser modificados pela DRJ, pois haveria uma alteração no lançamento efetuado, especificamente quanto à suspensão da exigibilidade do crédito por conta da decisão judicial.

Tal alteração somente poderia ser efetuada por meio de revisão de lançamento, nos termos do art. 149, IX, do Código Tributário Nacional, uma vez que diz respeito à correta interpretação dos fatos.

Por outro lado, tal situação implica reconhecer que o mérito legal do lançamento foi submetido ao Judiciário, descabendo sua apreciação no âmbito administrativo, conforme a súmula anteriormente citada.

Esclareça-se, ainda, que, na interpretação divergente (sustentada pela Interessada), se fosse o caso de não aplicar retroativamente as disposições do art. 109 da Lei n. 11.196, de 2005, ainda assim não deixaria de haver a renúncia às instâncias administrativas.

Nessa eventualidade e sendo decidida a não aplicação retroativa da lei, ou a Interessada perderia o interesse processual (com a declaração, no processo, de tal situação) ou a não aplicação retroativa poderia lhe garantir o sucesso na ação. Num e noutro caso, a autoridade fiscal ficaria obrigada a aplicar a decisão judicial ao caso dos autos.

Esclareça-se que, como é elementar, se a antecipação de tutela for revogada, cassada ou reformada, a suspensão do crédito ficará prejudicada, uma vez que o auto de infração foi lavrado com a suspensão de exigibilidade pelo fato de existir decisão judicial que a determinava.

É importante, ademais, esclarecer que o recurso versa sobre toda a matéria submetida ao contraditório. Nesse contexto, a Fiscalização lavrou o auto de infração com exigibilidade suspensa e, em decorrência, sem a aplicação da multa de ofício. A DRJ, por sua vez, não só decidiu o julgamento da impugnação em desfavor da Interessada, como agravou o lançamento, afastando a suspensão da exigibilidade.

Nesse contexto, toda matéria decidida pela DRJ submete-se também ao recurso da Interessada. Como a questão é de mérito, pois a suspensão da exigibilidade é aplicável ao caso dos autos, cabe decidir sobre a matéria em sede de mérito do recurso e não

somente declara a nulidade do acórdão de primeira instância por agravamento da exigência (já que a competência para tal agravamento caberia somente à Fiscalização).

Veja-se que na hipótese de a Primeira Instância reconhecer a renúncia às instâncias administrativas e ser essa posição mantida pelo Carf, em regra se nega provimento ao recurso voluntário, que pretenderia a alteração da decisão da primeira instância, mantendo-se a renúncia e, em consequência, não se analisando as razões do recurso.

Entretanto, no caso dos autos ocorre o oposto em relação a tais matérias. Portanto, cabe prover o recurso quanto ao que foi agravado pela Primeira Instância.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para declarar a de concomitância de processos administrativo e judicial e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, negando provimento em relação às demais matérias preliminares. Quanto ao mérito, voto por não tomar conhecimento do recurso, por estar sujeita a matéria ao Judiciário.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco