



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

Processo n° 10183.005952/2009-19
Recurso n° 883.416 Voluntário
Acórdão n° 3302-001.659 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2012
Matéria Cofins e PIS - Auto de Infração
Recorrente ITAMARATI NORTE S/A AGRO PECUÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2007

CONSULTA. VINCULAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E CONTRIBUINTE. EFEITOS. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

O processo de consulta é um procedimento administrativo que pretende esclarecer os contribuintes acerca da interpretação das leis e que gera consequência para ambas as partes, Fisco e contribuinte. No que se refere à administração pública, indiscutível o caráter vinculante da resposta à consulta formulada pelo contribuinte, uma vez que nesta oportunidade a autoridade administrativa esclarece ao administrado exatamente qual é seu entendimento sobre aquela determinada norma. Por sua vez, esclarecida a dúvida de interpretação, o contribuinte não poderá mais utilizar em seu favor a boa-fé da interpretação divergente e, menos ainda, suscitar a aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional CTN para se eximir do pagamento de penalidades no caso de ser autuado agindo de forma diversa daquela indicada na resposta à consulta. Registra-se, contudo, que se for autuado, o contribuinte poderá se defender da infração que lhe foi impingida, sendo-lhe garantido o acesso ao rito do processo administrativo fiscal, em obediência ao Decreto-lei n° 70.235/76 e aos princípios da ampla defesa, contraditório e direito de petição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2007

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 n° 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.

O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGPM.

CLÁUSULA DE REAJUSTE. CLÁUSULA DE REVISÃO. CONTRATO PREDETERMINADO. MANUTENÇÃO.

A simples existência de cláusula de reajuste e revisão não é suficiente para que o contrato de prestação de serviços perca sua característica de contrato predeterminado, seria preciso comprovar que o valor referente ao aumento da carga tributária foi repassado ao preço do serviço contratado. Ademais, a existência das mencionadas cláusulas estão previstas na própria lei de licitações Lei nº 8.666/93, artigos 57, 58 e 65.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2007

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.

O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGPM.

CLÁUSULA DE REAJUSTE. CLÁUSULA DE REVISÃO. CONTRATO PREDETERMINADO. MANUTENÇÃO.

A simples existência de cláusula de reajuste e revisão não é suficiente para que o contrato de prestação de serviços perca sua característica de contrato predeterminado, seria preciso comprovar que o valor referente ao aumento da carga tributária foi repassado ao preço do serviço contratado. Ademais, a existência das mencionadas cláusulas estão previstas na própria lei de licitações Lei nº 8.666/93, artigos 57, 58 e 65.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros José Antonio Francisco, relator, e Maria da Conceição Arnaldo Jacó. Designada a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor. O conselheiro Gileno Gurjão Barreto apresentará declaração de voto.

Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Bruno Batista Bezerra de Menezes, OAB/PE nº 21545.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 424 a 437) apresentado em 15 de abril de 2010 contra o Acórdão nº 04-19.503, de 28 de janeiro de 2010, da 2ª Turma da DRJ/CGE (fls. 401 a 407), cientificado em 18 de março de 2010, que, relativamente a auto de infração de Cofins e PIS dos períodos de agosto de 2004 a dezembro de 2007, considerou improcedente a impugnação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

*CONTRATO ANTERIORES A 31/10/2003. FORNECIMENTO
DE BENS E SERVIÇOS. OBRIGAÇÕES DE TRATO*

SUCCESSIVO. PREÇO PREDETERMINADO. COFINS. INCIDÊNCIA CUMULATIVA. REAJUSTE. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Permanecem sujeitas à incidência da COFINS cumulativa as receitas oriundas de contratos anteriores a 31/10/2003, que tenham por objeto o fornecimento de bens e serviços por preço predeterminado, criando obrigações de trato sucessivo. Adotar-se-á a apuração não-cumulativa a partir do reajuste de preços em percentual superior ao da variação dos custos de produção, ou quando, na fórmula do reajuste, seja considerado o aumento da carga tributária decorrente da adoção da nova sistemática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CONTRATO ANTERIORES A 31/10/2003. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. OBRIGAÇÕES DE TRATO SUCESSIVO. PREÇO PREDETERMINADO. PIS. INCIDÊNCIA CUMULATIVA. REAJUSTE. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Permanecem sujeitas à incidência do PIS cumulativo as receitas oriundas de contratos anteriores a 31/10/2003, que tenham por objeto o fornecimento de bens e serviços por preço predeterminado, criando obrigações de trato sucessivo. Adotar-se-á a apuração não-cumulativa a partir do reajuste de preços em percentual superior ao da variação dos custos de produção, ou quando, na fórmula do reajuste, seja considerado o aumento da carga tributária decorrente da adoção da nova sistemática.

Impugnação Improcedente

O auto de infração foi lavrado em 28 de julho de 2009 e, de acordo com o termo de fls. 5, 6, 21 e 22, “A ação fiscal foi motivada devido a contribuinte ter migrado do regime não-cumulativo para o regime cumulativo, proporcionando com isso, recolhimento a menor da Cofins (fls. n. 036).”

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamentos nos quais a Fiscalização, entendendo ter a contribuinte apurado e recolhido incorretamente o PIS e a COFINS na sistemática cumulativa, formalizou a exigência de crédito tributário referente a ambas as contribuições, no montante de R\$ 21.233.862,79, compreendendo tributo, multa e juros, tendo por fundamento legal os arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003 e demais dispositivos mencionados nos autos de infração de fls. 03 a 18 e 19 a 34.

Não resignada, a contribuinte impugnou os lançamentos. Afirmou que tem por atividade a geração, comercialização e transmissão de energia hidroelétrica no Estado do Mato Grosso, sendo toda a produção destinada a Centrais Elétricas Matogrossenses S.A. – CEMAT, a qual se comprometera a adquirir a energia pelo preço de R\$ 106,49 por MW/h e a pagar R\$ 14,16 pelo respectivo transporte, tendo por medida também o

MW/h. Os preços estariam sujeitos a simples atualização monetária.

Disse que a Superintendência da Receita Federal, na 1ª Região Fiscal, em resposta a consulta, decidiu que as receitas oriundas do contrato acima referido, a partir do primeiro reajuste ocorrido em fevereiro de 2004, estariam sujeitas ao regime não-cumulativo de apuração de PIS e COFINS.

Entendeu aquele órgão que o reajuste, ao se basear no IGPM (índice geral de preços de mercado), descaracterizou o conceito de preço predeterminado, essencial para que as empresas que forneciam bens e serviços, em razão de contratos de longo prazo, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, permanecessem sob o regime de apuração cumulativa daquelas contribuições.

Malgrado o entendimento da Superintendência da 1ª Região Fiscal, a impugnante, seguiu a orientação da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, e permaneceu apurando as contribuições no regime cumulativo.

Sustentou que, frente às condições contratuais a que está submetida, obriga-se a adotar, no tocante à COFINS e ao PIS incidentes sobre as receitas oriundas do contrato firmado com a CEMAT, o regime cumulativo. Isso porque o contrato foi assinado antes de 31 de outubro de 2003, é por prazo superior a um ano e tem por objeto o fornecimento de bens e serviços a preço predeterminado. Acrescentou que a previsão de reajuste vinculado ao IGPM assegura apenas a recomposição monetária e, por isso, não afasta o conceito de preço predeterminado.

Alegou ainda que não há lei que estabeleça que o uso do IGPM descaracterize o conceito de preço predeterminado para fins de apuração cumulativa do PIS e da COFINS, ressaltando que, nesse contexto, preço predeterminado não se confunde com preço fixo.

Com esses fundamentos, pugnou pela improcedência do auto de infração.

No recurso, a Interessada esclareceu, inicialmente, que “A certeza da Recorrente quanto à correção do seu procedimento encontra fundamento na posição majoritária dos nossos Tribunais, nos termos da IN SRF 658/2006 e na orientação divulgada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel, autarquia vinculada ao Ministério das Minas e Energia, que, por intermédio da Nota Técnica n. 224/2006 - SSF/ANEEL, deixa claro que a utilização do IGP-M como índice de reajuste não descaracteriza o caráter de preço predeterminado dos contratos de longo prazo.”

Esclareceu haver apresentado consulta e, posteriormente, divergência, da qual não se tomou conhecimento, e que, “Discordando desse equivocado entendimento, e diante da clareza da IN SRF 658, da Nota Técnica n. 224/2006 - SSF/ANEEL e do entendimento dos nossos Tribunais, a Recorrente permaneceu adotando o regime cumulativo, dispondo-se, por consequência, a rediscutir a matéria em um novo foro, o que se faz presente neste processo contencioso fiscal.”

A seguir, contestou a posição adotada pela DRJ, que, segundo alegou, “buscando inverter o ônus da prova de uma questão que sequer foi ventilada na autuação, defendeu que a Recorrente deveria ter comprovado, “mediante a exibição de planilhas de custos e da escrituração contábil, que os reajustes dos preços da energia elétrica e da respectiva transmissão ficaram a quem dos custos”.

Acrescentou que, embora estivesse demonstrado tal fato por meio de parecer (documento 6), a questão sequer foi cogitada à época da autuação e que, pelo fato de ter se mantido no regime cumulativo, não poderia repassar as alterações de sua carga tributária aos preços.

A seguir, analisou a IN SRF n. 658, de 2006, e citou ementas de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais das 1ª, 3ª e 4ª Regiões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

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

Dispõe o art. 10, XI, da Lei n. 10.833, de 2003:

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;

[...]

A Instrução Normativa SRF n. 658, de 2006, dispôs o seguinte sobre o “preço predeterminado”:

Do Preço Predeterminado

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

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

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

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

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

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

A respeito da interpretação das referidas disposições, a Interessada formulou consulta à SRRF da 1ª RF, cujos fundamentos mais relevantes são a seguir reproduzidos, com os devidos destaques:

9.2 A segunda modalidade de exclusão, esta de caráter objetivo, mantém determinadas receitas sujeitas ao regime não-cumulativo (art. 8º, incisos VII, VIII e XI, da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, incisos VII a XXVI, da Lei nº 10.833/2003). A exclusão do regime não-cumulativo não é da pessoa jurídica em si, mas apenas das receitas decorrentes das atividades listadas na lei. Nesse diapasão, reconhece-se que a pessoa jurídica poderá ter receitas decorrentes de atividades sujeitas ao regime não-cumulativo (receitas não operacionais e receitas operacionais não relacionadas na lei) e outras decorrentes de atividades sujeitas ao regime cumulativo.

[...]

*16. Na forma do §2º do art. 3º [IN SRF n. 658, de 2006], acima reproduzido, a existência de cláusula contratual de reajuste periódico afasta, **ressalvado o disposto no §3º, o caráter predeterminado do preço.** Melhor dizendo, o caráter predeterminado somente subsiste até o primeiro reajuste. A partir daí, aplica-se o regime da não-cumulatividade na tributação das receitas decorrentes do contrato em questão.*

A primeira discordância da Interessada diz respeito exatamente a tal interpretação, pois entende não descaracterizar o preço predeterminado a previsão de reajuste de preço por índice de correção monetária.

Note-se que, com a Lei n. 11.196, de 2005, art. 109, a interpretação constante da mencionada IN passou a integrar o arcabouço legal (com os devidos destaques):

*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.

Tal norma é expressamente interpretativa, à vista do disposto no seu parágrafo único.

Veja-se que não há como afastar a interpretação de preço predeterminado efetuado pela IN, uma vez que, sem ela, a disposição do art. 109 acima reproduzido simplesmente não faria sentido.

Nesse contexto, aplica-se ao caso o disposto no Regimento Interno do Carf, anexo II da Portaria MF n. 256, de 2009, art. 62, *caput*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, não pode ser afastada a interpretação autêntica no âmbito do presente recurso voluntário, pois qualquer tentativa de impedir a caracterização da lei como interpretativa passaria, necessariamente, pela inconstitucionalidade de sua aplicação retroativa.

Mas, voltando à interpretação encontrada na solução de consulta, tem-se que a simples adoção do índice de reajuste previsto no art. 2º da IN não descaracteriza o preço predeterminado, uma vez que, literalmente, é admitida a exceção do § 3º, que corresponde exatamente ao art. 109 da Lei n. 11.196, de 2005.

Entretanto, a referida disposição apenas admite como exceção a adoção específica dos índices a que se refere o art. 27, § 1º, II, da Lei n. 9.069, de 1995, que dispõe o seguinte (com os devidos destaques):

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

[...]

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

[...]

Veja-se que, ao contrário do que a Interessada alega a respeito da ressalva efetuada no acórdão de primeira instância, que implicaria uma inversão do ônus de prova, a exceção é a adoção de um índice que reflita o reajuste de custos e não da hipótese específica de o efetivo reajuste de custos ser igual ou superior ao índice adotado no contrato.

Portanto, há duas possibilidades: a adoção de um percentual que reflita o custo de produção (específico para cada contratante) ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos de insumos utilizados (índice setorial).

A nota Aneel citada pela Interessada diz que o IGP-M classifica-se como o índice conceituado no art. 27 da Lei n. 9.069, de 1995.

Entretanto, como já demonstrado, o índice a que se referem o art. 109 da Lei n. 11.196, de 2005, e a IN SRF n. 658, de 2006, é o do inciso II do § 1º do art. 27 e não o do *caput*.

O fato é que, inexistindo, ao que tudo indica, o índice setorial, não autoriza a adoção do IGP-M, especialmente por que o próprio inciso II especifica uma alternativa (a variação de custo de produção).

Adotando o IGP-M, que não mede, nem indiretamente, os custos de produção do setor, não há como saber se os custos serão maiores ou menores.

Dessa forma, tanto a solução de consulta (item 20, fl. 45 dos autos) como o acórdão de primeira instância analisaram corretamente a questão sob o ponto de vista legal, pois o IGP-M não é o índice previsto nas disposições citadas da Lei n. 9.069, de 1995.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

Voto Vencedor

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Redatora Designada

Pedi vista destes autos para melhor me inteirar sobre os fatos objeto da discussão em tela.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para o fim de constituir valores de PIS e Cofins, apurados pela sistemática não cumulativa, em virtude do entendimento de não aplicação, à Recorrente, da exceção prevista na alínea 'b', do inciso XI, do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

Neste sentido, o relatório: “O auto de infração foi lavrado em 28 de julho de 2009 e, de acordo com o termo de fls. 5, 6, 21 e 22, ‘A ação fiscal foi motivada devido a contribuinte ter migrado do regime não-cumulativo para o regime cumulativo, proporcionando com isso, recolhimento a menor da Cofins (fls. n. 036).’”

De fato, a Recorrente exerce a atividade de geração, comercialização e transporte de energia hidroelétrica no Estado do Mato Grosso; possuindo para tanto contrato de prestação de serviços celebrado em 25 de novembro de 1991, aditado e consolidado em 23 de maio de 2003, com vigência prevista até 14 de fevereiro de 2022. Isto é, a Recorrente possui contrato de prestação de serviço com prazo superior a um ano, este fato é indiscutível.

O debate cinge-se ao último requisito necessário para que a receita deste contrato permaneça sujeita à alíquota de 3%, prevista para o regime cumulativo do PIS e Cofins (Lei nº 9.718/98), qual seja, do contrato **ser a preço predeterminado**.

A questão é que a cláusula 11 do contrato de prestação de serviços firmado pelas partes prevê a correção monetária do preço do serviço por intermédio da aplicação do IGPM, a saber:

“Fls. 337/339 – Vol. II:

TÍTULO VI
DOS PREÇOS, DO FATURAMENTO, DO PAGAMENTO E DA GARANTIA

CLÁUSULA 10. DOS PREÇOS DO SUPRIMENTO DE ENERGIA , E DO TRANSPORTE. A CEMAT pagará à ITAMARATI pela ENERGIA por esta entregue, e/ou pela ENERGIA por esta disponibilizada e deixada de receber pela CEMAT (nas hipóteses estabelecidas nos Parágrafos Primeiro e Terceiro da Cláusula 5ª, supra, observado o disposto nos itens (a), (b), (c) e (d) do Parágrafo Quarto da Cláusula 5ª, supra), os preços de suprimento e transporte de ENERGIA fixados nos Parágrafos desta Cláusula.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: O preço justo e acordado entre as partes para o suprimento da ENERGIA é de R\$ 106,33 (cento e seis reais e trinta e três centavos) por megawatt.hora na data base de 01 de abril de 2003, para o VOLUME ESTIPULADO.

PARÁGRAFO SEGUNDO: O preço justo e acordado entre as partes para o transporte da ENERGIA, efetuado através do SISTEMA DE TRANSMISSÃO, a ser pago pela CEMAT à ITAMARATI é de R\$ 14,16 (quatorze reais e dezesseis centavos) por megawatt.hora na data base de 01 de abril de 2003, para o VOLUME ESTIPULADO.

PARÁGRAFO TERCEIRO: A revisão do preço de suprimento de ENERGIA, quando previsto neste Contrato, acarretará concomitantemente a revisão no preço de transporte de ENERGIA, adotando-se o mesmo critério, percentuais e datas de revisão para os preços de suprimento e transporte.

CLÁUSULA 11. DO REAJUSTE DOS PREÇOS DE SUPRIMENTO E TRANSPORTE DA ENERGIA. Os preços do suprimento e transporte de ENERGIA, mencionados respectivamente nos Parágrafos Primeiro e Segundo da Cláusula 10 supra, serão atualizados, automaticamente, a cada doze meses, no dia 01 de abril de cada ano, a partir de 01 de abril de 2004, inclusive, pela variação acumulada do índice Geral de Preços de Mercado — IGP-M, apurado e divulgado pela Fundação

Getúlio Vargas, correspondente aos doze meses (1º de abril a 31 de março, inclusive) anteriores a cada atualização.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: Ocorrendo extinção ou falta de divulgação do IGP-M, as partes adotarão o índice que venha a substituí-lo, divulgado pela Fundação Getúlio Vargas. Na hipótese de a Fundação Getúlio Vargas não divulgar índice substitutivo do IGP-M, será adotado índice divulgado por instituição de renome, que reflita a real inflação e a perda do poder aquisitivo da moeda nacional, no período considerado.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Caso seja permitida por LEI a periodicidade de reajustes de preços inferior a 01 (um) ano, as partes acordam que terá aplicação ao Contrato a menor periodicidade de reajuste permitida em LEI, desde que tal reajuste seja efetivamente repassado pela CEMAT às suas tarifas de fornecimento, o qual, no entanto, nunca será inferior à periodicidade mensal de reajuste.”

No entender da fiscalização que aplica a Instrução Normativa SRF nº 658/06, o fato de o contrato prever a correção monetária com base no índice do IGPM descaracteriza a característica de pré-determinado do contrato.

O ilustre Conselheiro Relator acompanha o entendimento da fiscalização, interpretando, ainda, que esta conclusão tem fundamento no art. 109 da Lei nº 11.196/05 analisado conjuntamente com o § 1º, II, art. 27 da Lei n. 9.069/95.

Após analisar os autos constato que para o deslinde da questão, devem ser analisados os seguintes pontos: **(i)** preliminarmente a existência de consulta negativa em nome da Recorrente; **(ii)** no mérito a aplicação do IGPM como índice de atualização.

(i) Da existência de Consulta em nome da Recorrente

Dos termos dos autos constatei que a Recorrente possui resposta negativa a uma consulta que formulou acerca do enquadramento da receita em referência no sistema cumulativo do PIS e Cofins. É fato que esta questão **não foi mencionada nos autos como razão de decidir, assim como também não foi utilizada qualquer argumentação no sentido deste procedimento vincular os atos da contribuinte**, todavia, para não restar qualquer tipo de dúvida sobre meu entendimento acerca da questão, passo a analisar sucintamente esta situação peculiar.

O processo de consulta é um procedimento administrativo que pretende esclarecer os contribuintes acerca da interpretação das leis. Neste sentido, na hipótese de o contribuinte estar em dúvida em relação à aplicação de determinado dispositivo legal, lhe é permitido questionar referida dúvida à fiscalização, a qual, por sua vez, expedirá um “parecer” sobre a dúvida suscitada.

O procedimento de consulta gera consequência para ambas as partes, Fisco e contribuinte. **No que se refere à administração pública, indiscutível o caráter vinculante da resposta à consulta formulada pelo contribuinte**, uma vez que nesta oportunidade a autoridade administrativa está esclarecendo ao administrado exatamente qual é seu entendimento sobre aquela determinada norma.

Por sua vez, esclarecida a dúvida de interpretação, o contribuinte não poderá **mais utilizar em seu favor a boa-fé na interpretação divergente e, menos ainda, suscitar a**

aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional – CTN – para se eximir do pagamento de penalidades no caso de ser autuado agindo de forma diversa daquela indicada na resposta à consulta. Ao contrário, dependendo da hipótese poderá, inclusive, sujeitar-se à majoração da multa por má-fé.

Claro está, portanto, que a solução de consulta vincula o Fisco¹, mas não o contribuinte que inclusive pode sempre divergir do entendimento que lhe foi apresentado, apesar de a “desobediência” da resposta conferida lhe trazer consequências indiscutíveis.

Sobre as consequências do procedimento de consulta, tomo emprestadas as brilhantes palavras de outro julgador desta casa, o Conselheiro Alexandre Gomes que, ao meu sentir, ao analisar caso similar tornou inconteste a vinculação da resposta de consulta apenas para a administração pública, *verbis*:

“Ocorre que, antes mesmo de adentrar no mérito da discussão, mister analisar se o fato de a consulta respondida ao contribuinte não ter sido questionada mediante recurso especial possui, efetivamente, o condão de impedir que o mérito seja analisado por este órgão colegiado, tal como decidido pela decisão recorrida.

Acredita-se que não.

Isto porque o princípio da legalidade tributária inserto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, ao qual estão vinculados todos os órgãos da administração – inclusive os julgadores deste Conselho – impede a exigência de quaisquer valores em razão de fatos não alcançados por normas tributárias.

¹ “RESPOSTA A CONSULTA. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO.

A consulta, que deve ser solucionada por autoridade definida por lei, não consiste apenas em um ponto de vista da autoridade fiscal, mas obriga a Administração Tributária, como orientação oficial sobre o caso consultado, até que venha de ser alterada.” (Terceiro Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Processo nº 13771.000094/2001-27, Recurso 134.669, acórdão 302-39.928 – destaquei)

“LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.

Restando comprovado que alguns débitos constantes do lançamento já estão sendo cobrados em processos outros, é de se retirar da autuação tais valores a fim de que se evite cobrança em duplicidade.

CONSULTA VINCULAÇÃO.

As soluções de consultas protocolizadas pelo próprio contribuinte vinculam a Administração Tributária para fins de lançamento e julgamento de créditos tributários pretensamente inadimplidos (art. 7º da Port. MF nº 258/2001 c/c art. 2º da Port. SRF nº 001/2001). Observados valores cobrados em desacordo com a solução dada à consulta formulada, é de se refazer a exigência para adequá-la ao posicionamento expresso pela Administração Tributária.” (Segundo Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Turma Ordinária, Acórdão nº 202.18226, Processo nº 10735001930/2003-09 – destaquei)

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DIFERENÇA DE TRIBUTOS. MULTA.

Filmes, tiras, sacos e embalagens de polietileno ou polipropileno - destinados ao acondicionamento de produtos alimentares, mesmo com dizeres impressos, classificam-se na posição 3923.21.0100. Incorreção na classificação fiscal de mercadorias que implique em diferença de imposto enseja a cobrança do tributo devido, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - IPI. ESSENCIALIDADE.

A interpretação sistemática das normas que regem a classificação fiscal não permite inferir que embalagens para alimentos tenham o mesmo grau de essencialidade que alimentos.

SOLUÇÃO CONSULTA.

A vinculação aos resultados da consulta perdura enquanto não modificado o entendimento pela Administração Tributária, tornado público, na forma da lei. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Terceira Turma, Acórdão nº 40304954 do Processo nº 10480028797/99-30 – destaquei)

DocId:31124001/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/09/20

12 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Ass

inado digitalmente em 05/09/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 04/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em síntese, se não ocorrer no mundo fático à hipótese de incidência previamente descrita em lei, não terá ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, nem será lícita à manutenção de qualquer tipo de exigência fiscal, ainda que decorrente de confissão de dívida ou lançamento de ofício não impugnado. Por este motivo a administração tributária está proibida de exigir dos contribuintes valores que sabe ou deveria saber indevidos, de modo que o resultado de uma consulta anterior não impede, agora, seja novamente analisada a incidência da norma tributária diante do caso concreto.

Referida proibição adquire tal modo e força que a conduta do agente que não a observar é considerada ilícita (Código Penal, artigo 326).

Então se a lei, em tese, não define o nascimento da obrigação tributária nas operações realizadas pela recorrente, não pode a administração se furtar de analisar seus argumentos sob o pretexto de existir prévia consulta desfavorável. A eficácia normativa conferida às respostas das consultas não permite a manutenção de exigência tributária contrária à lei. Não possui o condão de vincular o entendimento da Fazenda a ponto de impedir a revisão deste posicionamento em sede de impugnação ao lançamento tributário, dos critérios legais necessários à manutenção de exação tributária.

Foge até mesmo à proporcionalidade exigir que a administração tributária mantenha determinada exigência fiscal ao arrepio da lei.

Acredita-se que, qualquer que tenha sido o resultado da consulta, a administração deverá analisar a defesa do contribuinte, sob pena de incorrer em cerceamento de defesa e de excesso de exação.

Em verdade, as respostas dadas nas soluções de consulta não vinculam o contribuinte, apenas a administração. A consulta é um instrumento posto à disposição dos administrados para evitar a imposição dos acréscimos legais nos casos que suscitem dúvidas a respeito do alcance da legislação tributária.

Quando as respostas convergem no sentido do nascimento da obrigação tributária, o contribuinte deverá obedecer aos comandos legais para promover ao recolhimento das quantias, acrescidas de correção monetária. Quando decidem pela não incidência, isenção ou qualquer tipo de regra que não implique no nascimento da obrigação de recolher tributo, o contribuinte estará liberado, ao menos num primeiro momento, daquela obrigação.

Entretanto, em qualquer das situações, se houver uma mudança na interpretação e aplicação da legislação objeto da consulta, tal posicionamento não poderá ser ignorado pelo contribuinte ou pela administração. Tanto é verdade que o resultado da consulta impede apenas “a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, na forma do artigo 100, parágrafo único do CTN, porquanto o principal não poderá ser dispensado.

Então não há impedimento de que a impugnação do recorrente seja analisada por este Conselho.” (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo 13984.001576/2007-94, Recurso 153.627 – destaquei)

Realmente, penso que não resta qualquer dúvida de que a resposta à consulta não é lei e, portanto, não pode ser imposta ao contribuinte como se lei fosse. Neste diapasão,

impedir que o contribuinte, se autuado, apresente recurso administrativo; ou seja, violar seu direito constitucional ao contraditório, ampla defesa e ao devido processo legal com base apenas na existência de resposta à consulta, que nada mais é do que ato administrativo que esclarece a interpretação da fiscalização, é negar aplicação ao próprio Decreto 70.235/76, o que é defeso aos Conselheiros desta Casa.

Desta forma, traço estas linhas preliminares para esclarecer a razão pela qual adentro ao mérito do recurso independentemente da existência de resposta desfavorável à consulta formulada pelo contribuinte.

(ii) Da aplicação do IGPM

O mérito debatido nos presentes autos refere-se apenas à condição do contrato travado entre as partes, especificamente a sua condição de preço pré-determinado.

O ilustre relator aplica a Instrução Normativa SRF nº 658/06, por compreendê-la nos termos do art. 109 da Lei nº 11.196/05, c/c o § 1º, II, art. 27 da Lei n. 9.069/95. Por este raciocínio, a legislação excluiria a aplicação do IGPM nos contratos com preço pré-determinado.

Data máxima vênia, ousou divergir do Nobre Colega. Não apenas porque **(a)** não coaduno com o entendimento desenvolvido, **(b)** mas porque a meu sentir a correção monetária não implica aumento de preço, somente manutenção do poder da moeda **(c)** e porque a legislação (Lei nº 10.833/03) pretendeu, exatamente, garantir o equilíbrio financeiro dos contratos estabelecidos antes de sua vigência.

(ii.a.) Do Impeditivo Legal

Conforme se depreende do voto do ilustre Conselheiro Relator², em seu entender, o IGP-M não pode ser aplicado porque não está previsto na legislação citada pela Lei nº 9.069/95, que é a legislação mencionada na Lei nº 11.196/05. Explico.

O nobre julgador aceitou a interpretação do conceito de “*pré-determinado*” nos termos da Instrução Normativa nº 658/06 (que é o dispositivo utilizado para a desconsideração do procedimento da Recorrente) por força do disposto no artigo 109 da Lei nº 11.196/05, a saber:

“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.”

² Trecho final do voto do Conselheiro Relator:

“Veja-se que não há como afastar a interpretação de preço predeterminado efetuado pela IN, uma vez que, sem ela, a disposição do art. 109 acima reproduzido simplesmente não faria sentido.

(...)

Dessa forma, tanto a solução de consulta como o acórdão de primeira instância analisaram corretamente a questão sob o ponto de vista legal, pois o IGP-M não é o índice previsto nas disposições citadas da Lei n. 9.069, de 1995.”

Autenticado digitalmente em 05/09/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/09/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Ass

inado digitalmente em 05/09/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 04/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

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

(...)”

Assim, **no entender do Relator, somente poderão ser considerados como contratos pré-determinados aqueles que forem corrigidos com base no custo de produção ou no IPC-r, por expressa limitação legal.**

Ouso discordar do nobre colega. Para tanto acato a argumentação trazida aos autos por meio do Parecer da ANEEL (fls. 235/236 – Vol. II), que esclarece que o índice IPC-r foi extinto e substituído por outros índices, inclusive o IGPM. Neste sentido, o citado artigo 27 da Lei nº 9.069/95 (lei instituidora do Plano Real) foi substituído pelo o artigo 8º, da Lei nº 10.192/01 (lei complementar do Plano Real), vejamos:

“Lei nº 10.192/01

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

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

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

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

“Lei nº 10.192/01

Art. 2º É admitida estipulação de correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a

variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados nos contratos de prazo de duração igual ou superior a um ano.

(...)"

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

Além da questão específica referente à legislação, mesmo que não houvesse tal possibilidade, registro que entendo que a correção monetária por si só não representa nova grandeza econômica³, mas apenas a manutenção do poder de moeda⁴. Neste diapasão, sequer haveria a necessidade de expressa previsão legal, posto que sua incidência claramente não tem o poder de descaracterizar os preços pré-determinados dos contratos, pretendendo apenas garantir o equilíbrio financeiro da relação jurídica estabelecida. Neste raciocínio, ainda que o IPC-r não estivesse extinto, parece-me claro que o artigo 109 mencionado não define o conceito de "pré-determinado" – por isso precisaria de uma Instrução Normativa, apenas determina um comando legislativo, esclarecendo que em determinadas hipóteses não poderia haver interpretação do conceito por parte da fiscalização.

Esta questão foi julgada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do **Recurso Especial nº 1.089.998 – RJ**, tendo o Colendo Tribunal concluído que

³ Vale registrar que a jurisprudência deste Egrégio Tribunal Administrativo corrobora este entendimento, a saber:

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

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

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

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

⁴ Neste sentido também os Tribunais Superiores:

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

"Tributário - Parcelamento - Transação - Correção Monetária

Sibrevindo nova ordem econômica no país, não ofende direito do devedor a atualização de parcelas vincendas da OTNs, até porque a atualização não constitui um plus mas simples critério de atualização na moeda em regime inflacionário. (...) (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp nº 12.006/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU-09/09/91)

a cláusula de correção monetária não altera o valor pré-determinado no contrato e que a Instrução Normativa em comento (IN 468/2004) extrapolou seu poder normativo, ocasionando o aumento da carga tributária sem ser por meio de lei, a saber:

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

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." (grifo meu)

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

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

Com efeito, parece-nos que a tese defendida pela Parte ora Recorrente é que mais se coaduna com os princípios da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da inalterabilidade dos atos jurídicos perfeitos, estampados nos arts. 150, inciso III e 5º, XXXVI, da Constituição Federal ora

vigente, motivo esse pelo qual optamos por encampar a idéia ali expressa, e nos firmarmos no entendimento de que a Instrução Normativa SFR nº 468 de 2004 pode ter vindo, de fato, a **restringir** o alcance dado pela regra de exceção prevista na da Lei nº 10.833, já que a regra ali exposta **excluiu** da incidência daquela norma excepcional, receitas elencadas pela própria Lei, e isto mediante o entendimento de desconfiguração do caráter de **predeterminação do preço**, em face de mera aplicação de cláusula de **reajuste** prevista no contrato.

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

Mesmo raciocínio se verifica na abalizada doutrina dos tributaristas Fabio Brun Goldschmidt e Marcelo Knopfmacher⁵: “...parece claro que a aplicação de índice de reajuste/correção monetária seria incapaz de desfigurar o requisito de preço predeterminado. Os índices de correção monetária, em que pese intrinsecamente variáveis, destinam-se exclusivamente à reposição do poder de compra da moeda. A correção monetária não se constitui em acréscimo, senão que mera reposição do valor da moeda em virtude dos efeitos inflacionários. Objetiva ela, portanto, única e exclusivamente reconstituir o poder aquisitivo do dinheiro quando, pela passagem do tempo, este se encontrar deteriorado. Por isso mesmo

⁵ IN artigo intitulado "A Cofins, o PIS e a Questão dos Contratos com Prazo Superior a 1 (um) ano de Fornecimento de Bens ou Serviços - Comentários sobre a Exclusão das suas Receitas do Regime da Não-Cumulatividade", parte do livro "PIS e Cofins - Questões Atuais e Polêmicas", Quartier Latin, 2005 - fls. 313 e

*ela será sempre devida quando se tratar do pagamento/ressarcimento de dívidas de qualquer natureza, pois não decorre de convenção ou ajuste, mas do próprio princípio da vedação ao enriquecimento ilícito. Não é por outra razão que a jurisprudência vem decidindo outorgar correção monetária mesmo quando não pedida expressamente, sob o entendimento de que esta estará, sempre, implícita.*⁶

Parece-me claro que por uma razão ou por outra, não há meios de admitir-se 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 descaracteriza o contrato como sendo de preço pré-determinado⁸.

(ii.b.) Da Comprovação da Correção Abaixo do Custo

Outra questão trazida pela Recorrente refere-se à fundamentação do acórdão recorrido. Alega a Recorrente que a decisão foi além do discutido nos autos ao concluir que a contribuinte deixou de comprovar que utilizou percentuais de correção inferiores ao custo de produção ou custo dos insumos.

Diz a decisão recorrida, *verbis*:

“Trecho do Acórdão proferido pela DRJ - Fls. 405/406 – Vol. III

Como se pode perceber, não é o simples reajuste dos preços e tampouco a utilização desse ou daquele índice

⁶ nota dos autores: "Neste sentido, a jurisprudência do STF é pacífica, valendo destacar a seguinte passagem do voto do Min. Moreira Alves, nos autos do RE nº 93.415/RS: 'Com efeito, se a reparação do inadimplemento contratual deve ser a mais ampla possível, há que se considerar implícita no pedido desta a correção monetária, que nada mais é do que a atualização do valor monetário em que se traduz o dano sofrido, o que é indispensável para que haja a completa recomposição do valor lesado.' "

⁷ A Instrução Normativa SRF n. 658, de 2006, dispôs o seguinte sobre o “preço predeterminado”:

"Do Preço Predeterminado

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

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

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

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

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

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

⁸ Cito neste sentido entendimento da própria Receita Federal, que já externou este posicionamento, conforme esclarecido em artigo publicado no livro “Pis Cofins – Questões Atuais e Polêmicas, da Quartier Latin, artigo de Igor Mauler Santiago e Valter Lobato, fls. 586/587”, a saber: “Mais liberal, porém, tem sido o entendimento da SRF, como se pode ver na Solução de Consulta nº 38, de 28.05.2004, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 4ª Região Fiscal, onde se afirma que ‘as receitas a contratos para fornecimento de energia elétrica, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, entre empresa pública federal e produtora independente de energia, permanecem sujeitas ao PIS/PASEP e à COFINS cumulativos desde que o preço do serviço tenha sido predeterminado, ainda que o respectivo contrato preveja seu reajustamento.’”

que descaracteriza a figura do preço predeterminado. A descaracterização ocorre se o reajuste se der em percentuais superiores ao aumento do custo de produção ou do custo dos insumos, no período.

Diante desse quadro normativo, cabia à impugnante demonstrar, mediante a exibição de planilhas de custos e da escrituração contábil, que os reajustes dos preços da energia elétrica e da respectiva transmissão ficaram aquém dos custos. Entretanto, assim não procedeu.

Esse fato, por si só, já seria suficiente para negar provimento à impugnação. Mas a ele se soma uma outra circunstância, até mais contundente, que se refere à fórmula adotada para o reajuste.

A impugnante, por sua própria iniciativa, trouxe aos autos a Nota Técnica nº 224/2006-SFF, expedida pela ANEEL (fls. 226 a 253), na qual fica demonstrada a fórmula a ser adotada, quando do reajuste dos preços pactuados nos contratos de compra e venda de energia elétrica.

Pelo exame da fórmula adotada no cálculo do reajuste, constata-se que as alterações na carga tributária são efetivamente consideradas quando da fixação do novo valor.

(...)

Observe-se que o índice de correção, o IGPM (IP) é aplicado sobre a receita total do período anterior (RA), dela excluídos os tributos (VPB.).

Apurado o valor reajustado, a ele se acrescentam os tributos (VPA1), segundo a legislação vigente à época do reajuste, consideradas obviamente todas as alterações na legislação tributária, tais como modificação de alíquotas, bases de cálculo, incentivos fiscais etc.

Sendo assim, é fácil concluir que, por ocasião do primeiro reajuste após 31 de outubro de 2003, o aumento do PIS e da COFINS decorrente da sistemática de incidência não-cumulativa já fora (ou poderia ter sido) considerado, o que descaracteriza a figura do preço predeterminado e, mais do que isso, faz desaparecer o fato que motivou a lei a dispensar o tratamento tributário excepcional e transitório previsto no art. 10, inciso XI, alínea "b", da Lei nº 10.833.

A impugnante, por essas razões, passou a sujeitar-se à COFINS e ao PIS não-cumulativos.” (destaquei)

Em resumo, a autoridade administrativa de primeira instância administrativa manteve o auto de infração não porque o índice previsto para atualização era o IGPM, mas porque constatou, ao analisar a fórmula de reajuste trazida pela Recorrente, que está incluído na fórmula a possibilidade de atualizar o valor do preço com possíveis alterações tributárias que venham a ocorrer. Em seu entender, esta determinação seria suficiente para descaracterizar o preço pré-determinado.

A questão é de grande relevância, e devo afirmar que, se este tivesse sido o objeto/motivação da lavratura do auto de infração, ou se houvesse sido comprovado que a Recorrente atualizou o preço do serviço com o aumento da carga tributária, com certeza não haveria qualquer dúvida quanto ao fato de a receita decorrente do contrato estar fora do regime cumulativo.

O fato é que a decisão está confundindo a cláusula de reajuste, prevista na Cláusula 11⁹ do contrato, com a cláusula de revisão, consubstanciada na Cláusula 12 do contrato, *verbis*:

“CLÁUSULA 12. DOS TRIBUTOS. Cada PARTE arcará com os respectivos tributos a ela atribuídos pela LEI. Caso sobre o preço e/ou receita do suprimento e/ou transporte de ENERGIA (i) venham a incidir novos tributos e/ou (ii) venham a ocorrer aumentos ou reduções de tributos vigentes ou dos que venham a ser criados a partir dessa data incidentes sobre referido preço e/ou receita, e (iii) o repasse do valor dos referidos novos tributos, ou do valor dos aumentos e reduções dos tributos incidentes mencionados em (i) e (ii) acima às tarifas da CEVIAT seja permitido pela ANEEL (ou órgão que vier a substituí-la na função de regulação do setor elétrico), as partes negociarão de boa-fé, objetivando avaliar a viabilidade de (a) a ITAMARATI realizar o efetivo repasse, no todo ou em parte, do valor dos referidos tributos, aumentos ou reduções aos preços de suprimento e transporte de ENERGIA objeto deste Contrato e (b) a CEMAT realizar o efetivo repasse, no todo ou em parte, do valor dos referidos tributos, aumentos ou reduções às suas tarifas de fornecimento de energia. Em havendo controvérsia, será observado o procedimento arbitral previsto na Cláusula 26 e seus Parágrafos deste Contrato. A CEMAT observará minimamente em relação à ITAMARATI os mesmos critérios e procedimentos adotados nas relações comerciais com suas demais supridoras de energia no que tange a esta matéria, observadas as disposições legais aplicáveis. (destaquei)

Existe uma diferença entre Clausula de revisão e de reajuste. *“No direito administrativo brasileiro, o reajuste contratual consiste em uma forma de indexar os preços*

⁹ "CLÁUSULA 11. DO REAJUSTE DOS PREÇOS DE SUPRIMENTO E TRANSPORTE DA ENERGIA. Os preços do suprimento e transporte de ENERGIA, mencionados respectivamente nos Parágrafos Primeiro e Segundo da Cláusula 10 supra, serão atualizados, automaticamente, a cada doze meses, no dia 01 de abril de cada ano, a partir de 01 de abril de 2004, inclusive, pela variação acumulada do índice Geral de Preços de Mercado — IGP-M, apurado e divulgado pela Fundação Getúlio Vargas, correspondente aos doze meses (1º de abril a 31 de março, inclusive) anteriores a cada atualização.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: Ocorrendo extinção ou falta de divulgação do IGP-M, as partes adotarão o índice que venha a substituí-lo, divulgado pela Fundação Getúlio Vargas. Na hipótese de a Fundação Getúlio Vargas não divulgar índice substitutivo do IGP-M, será adotado índice divulgado por instituição de renome, que reflita a real inflação e a perda do poder aquisitivo da moeda nacional, no período considerado.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Caso seja permitida por LEI a periodicidade de reajustes de preços inferior a 01 (um) ano, as partes acordam que terá aplicação ao Contrato a menor periodicidade de reajuste permitida em LEI, desde que tal reajuste seja efetivamente repassado pela CEMAT às suas tarifas de fornecimento, o qual, no entanto, nunca será inferior à periodicidade mensal de reajuste.”

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

O reajuste, resultante na simples aplicação do índice do IGPM, conforme a Cláusula 11, não representa alteração do preço pré-determinado do contrato. Já a revisão, que normalmente pretende restabelecer o equilíbrio contratual por consta de uma situação extraordinária e imprevisível (tal como a alteração da situação tributária), altera o valor anteriormente pactuado.

Registra-se que a previsão da revisão e do reajuste é procedimento normal e praticamente obrigatório dos contratos, principalmente os contratos de longo prazo e esta possibilidade está, inclusive, prevista nos artigos 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93 (lei que trata da licitação). É a aplicação dos princípios da moralidade administrativa, segurança jurídica, proteção do ato jurídico perfeito.

Do que se conclui que a simples previsão da possibilidade de revisão do preço não é suficiente para macular a característica pré-determinada do contrato, seria necessário se comprovar que houve a utilização efetiva da cláusula de revisão e, para que isso fosse feito, seria preciso que este fosse o objeto do auto de infração.

Todavia, a matéria em discussão objeto do auto de infração em análise refere-se à Cláusula 11, ao reajuste do preço e não à Cláusula 12, referente à possibilidade de revisão, do que se depreende que está com razão a Recorrente.

Ante o exposto, ousou divergir do ilustre Relator, com as vênias costumeiras, para o fim de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado pela Recorrente.

É como penso. É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

¹⁰ Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT - nº 120, in "PIS/Cofins - art. 10, XI, b, da Lei 10.833/03 a Questão do Preço Predeterminado" - fl.134 - Autores: João Dácio Rolim e Marciano Seabra de Godoi - grifo meu.