



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.728364/2014-81
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-009.910 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2011

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

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06.

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 comprovação pela empresa, por meio de laudo técnico juntado, de que o índice adotado no contrato não superou o valor referente aos custos de produção, torna aceitável o índice escolhido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

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

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06.

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 comprovação pela empresa, por

meio de laudo técnico juntado, de que o índice adotado no contrato não superou o valor referente aos custos de produção, torna aceitável o índice escolhido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o Auto de Infração. O Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares acompanhou o Relator pelas conclusões, por entender que não haveria necessidade de apresentação de laudo técnico. Ausente, justificadamente, a Conselheira Cynthia Elena de Campos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes: o conselheiro Jorge Luis Cabral, a conselheira Cynthia Elena de Campos e a conselheira Renata da Silveira Bilhim .

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PAULISTA, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos, a fiscalização constatou algumas irregularidades referentes ao ano-calendário de 2011, narradas no Termo de Verificação Fiscal-COFINS e no Termo de Verificação Fiscal-PIS (fls. 728/740 e 758/770). Transcrevo trechos destes Termos:

Vale destacar, de plano como fonte de embasamento do presente auto de infração o Demonstrativo de Receita 2011 apresentado pelo contribuinte, onde atesta-se que os valores das contas contábeis: 61122110001(Contratos Concessão Transmissão), 6112110002 (Parcela Ajuste Concessão Transmissão), 6112210001 (Contratos Serviço Transmissão) e 6112210002 (Parcela de Ajuste Serviço Transmissão) não foram considerados pelo contribuinte como receita incidente da Não-Cumulatividade para a COFINS e o PIS.

(....)

Analisando os valores contabilizados, em face dos contratos apresentados. O Fisco constatou que a composição das receitas registradas pelo contribuinte no ano-calendário 2011 decorrem em grande parte da prestação de serviço de energia elétrica, os quais foram contratados antes de 31/10/2003. E tanto a Nota COSIT SRF/COSIT nº01, de 16/02/2007 bem como o Parecer PGFN/CAT nº1610/2007, estabelecem que as receitas oriundas de Contratos de Concessão de Serviço Público de Transmissão não se subsomem ao inciso XI do art.10º da Lei nº10.833/2003, devendo ser tributada segundo o regime não-cumulativo das Contribuições.

(....)

A legislação estabelece que será realizado lançamento de ofício quando constatada a insuficiência de declaração da COFINS devida, conforme foi apurado no Demonstrativo da COFINS Nao-Cumulativa referente a linha 29, da Ficha 25 B(em anexo), em confronto com o valor confessado em DCTF (código de receita 5856). Vale destacar que os dados para o preenchimento da Linha 01, da Ficha 17 B (Apuração da COFINS) foram acrescidos dos valores do Demonstrativo de Receita de 2011(em anexo) apresentados pelo contribuinte. Onde ficam provadas as irregularidades quanto a exclusões indevidas no faturamento mensal de receitas, as quais foram consideradas equivocadamente pelo contribuinte como receita sujeita à incidência cumulativa, apesar de serem oriundas das seguintes contas contábeis: (6112110001-Contratos Concessão Transmissão), (6112110002-Parcela de Ajuste Concessão Transmissão), (6112210001-Contratos Serviço Transmissão) e (6112210002- Parcela de Ajuste Serviço Transmissão) totalizando um total de exclusão de receita no faturamento durante o ano-calendário de 2011, no valor de R\$2.067.822.705,76 dos seguintes períodos de apuração:

- 1)-janeiro de 2011-R\$172.998.664,64;
- 2)-fevereiro de 2011-R\$170.840.064,69;
- 3)-março de 2011-R\$165.679.528,33;
- 5)-maio de 2011-R\$164.970.908, 14 ;
- 6)-junho de 2011- R\$ 167.325.108,28;
- 7)-julho de 2011-R\$183.481.725,46;
- 8)-agosto de 2011-R\$156.630.241,54;
- 9)-setembro de 2011-R\$182.870.957,66;
- 10)-outubro de 2011-R\$ 181.198.992,95;
- 11)-novembro de 2011-R\$ 177.013.167,78; e
- 12)-dezembro de 2011-R\$178.314.436,11.

III - DA BASE DE CALCULO

Demonstrativo(DACON X DCTF)

COFINS NÃO-CUMULATIVA

PA (Ficha 25 B,linha29) DCTF Diferença

jan/11	16.617.344,75	3.469.446,24	R\$ 13.147.898,51
fev/11	16.101.000,02	3.117.155,11	R\$ 12.983.844,91
mar/11	15.377.303,36	2.785.659,21	R\$ 12.591.644,15
abr/11	15.436.536,83	2.782.619,66	R\$ 12.653.917,17
mai/11	15.225.363,67	2.687.574,66	R\$ 12.537.789,01
jun/11	15.593.399,42	2.876.691,19	R\$ 12.716.708,23
jul/11	17.190.400,80	3.245.789,67	R\$ 13.944.611,13
ago/11	13.035.156,28	1.131.257,93	R\$ 11.903.898,35
set/11	16.981.910,12	3.083.717,34	R\$ 13.898.192,78
out/11	16.728.230,58	2.957.107,12	R\$ 13.771.123,46
nov/11	16.108.760,71	2.655.759,96	R\$ 13.453.000,75

dez/11 16.275.888,98 2.723.991,83 R\$ 13.551.897,15

III - DA BASE DE CÁLCULO

Demonstrativo(DACON X DCTF)

PIS NÃO-CUMULATIVA

PA	(Ficha 15B Linha29) .	DCTF	Diferença
jan/11	3.607.988,22	753.510,26	R\$ 2.854.477,96
fev/11	3.495.876,70	677.015,63	R\$ 2.818.861,07
mar/11	3.338.755,61	605.043,39	R\$ 2.733.712,22
abr/11	3.351.619,59	604.387,58	R\$ 2.747.232,01
mai/11	3.305.770,68	583.750,69	R\$ 2.722.019,99
jun/11	3.385.666,16	624.801,87	R\$ 2.760.864,29
jul/11	3.732.377,34	704.928,87	R\$ 3.027.448,47
ago/11	2.830.284,28	245.885,29	R\$ 2.584.398,99
set/11	3.687.158,72	669.787,92	R\$ 3.017.370,80
out/11	3.632.082,13	642.298,75	R\$ 2.989.783,38
nov/11	3.497.590,27	576.873,00	R\$ 2.920.717,27
dez/11	3.533.872,65	591.684,46	R\$ 2.942.188,19

Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração científicos ao contribuinte em 24/11/2014 (fl. 789):

a) Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fl. 741): Valor do crédito tributário de R\$ 321.868.254,98, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2014, fundamento legal citado nas fls. 742 e 745 ;e b) Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fl. 771): Valor do crédito tributário de R\$ 69.879.292,20, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2014, fundamento legal citado na fl. 772 e 775.

O contribuinte apresentou impugnação de fls. 798/867 em 22/12/2014, na qual alega em síntese:

a) é empresa concessionária de serviços públicos e tem como atividade principal a transmissão de energia elétrica, regulada e fiscalizada pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL; b) conforme os artigos 10, XI e 15, V da lei nº 10.833/03, o legislador excluiu do regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, dentre outras hipóteses, as receitas relativas a contratos que, cumulativamente: (i) tenham sido firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003; (ii) com prazo superior a 1 (um) ano; (iii) envolvam fornecimento de bens ou serviços; e, (iv) a preço predeterminado;

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

de serviço público; d) os contratos de transmissão de energia elétrica firmados entre o Impugnante e os contratantes e que foram objeto de análise no presente Auto de Infração foram os seguintes: (i) Contrato de concessão do serviço público de transmissão/prorrogação de energia elétrica nº 59/2001; e (ii) Contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica nº 143/01; e) os dois negócios jurídicos foram celebrados antes de 31/12/2003, com prazo de vigência superior a um ano, a preço predeterminado, assim deveriam se submeter ao regime cumulativo;

f) o auto de infração questiona exclusivamente o cumprimento do quarto requisito estabelecido pelo artigo 10, XI da Lei nº 10.833/03, qual seja, a predeterminação dos preços estipulados nos contratos;

g) a Fiscalização sustenta que a aplicação de cláusulas de reajuste pelo IGP-M e a mera existência de cláusula de variação tributária resultariam em ajustes que descaracterizariam o "preço predeterminado";

h) muito embora o "preço predeterminado" seja um dos requisitos para que o contribuinte tribute suas receitas (ou parte delas) de acordo com a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS, a Lei nº 10.833/2003 não estabeleceu um conceito de tal expressão. O legislador apenas utilizou a expressão "preço predeterminado" para delimitar as receitas que estariam sujeitas, ainda, à tributação do PIS e da COFINS pela sistemática cumulativa;

i) partindo do pressuposto que a Lei nº 10.833/2003 não definiu um conceito de preço predeterminado, a adequada definição deve ser obtida por meio de interpretação sistemática do ordenamento jurídico vigente, a partir do exame dos princípios do direito privado, conforme determina o artigo 109 do Código Tributário Nacional e não pode ser meramente imposta por normas infralegais da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil. De acordo com o artigo 100 do Código Tributário Nacional, essas normas são denominadas "complementares" e, como o próprio nome diz, têm por finalidade apenas complementar a lei, regulamentar mandamentos já existentes no ordenamento jurídico, não podendo inovar, modificar ou alterar a ordem jurídica vigente, criando ou extinguindo obrigações ou direitos;

j) são normas infralegais, que têm por função permitir uma perfeita execução da lei, bem como regulamentar o tratamento e a atuação da própria Administração dentre os seus diversos Órgãos e, ainda, o tratamento dela própria (Administração) com os seus administrados;

k) a função das normas complementares prevista no artigo 100 do Código Tributário Nacional não poderia ser outra, senão a de apenas permitir a perfeita execução da lei, tendo em vista o princípio da legalidade;

l) os atos infralegais, como as Soluções de Consulta, as Notas Técnicas COSIT, os Pareceres da PGFN/CAT e as Instruções Normativas nunca poderiam ultrapassar ou modificar os limites estabelecidos na lei. Este foi exatamente o posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no julgamento de processos em tudo semelhantes ao presente, nos quais foram lavrados autos de infração contra a Impugnante para exigir PIS e COFINS não cumulativos sobre as receitas decorrentes dos contratos em análise nos autos, mas em relação a períodos anteriores;

m) nem se diga, como fez a Fiscalização, que o artigo 109 da Lei n.º 11.196/05 esgotaria o conceito de preço predeterminado e que, nessas condições, o "preço predeterminado" permaneceria intacto apenas na hipótese de o reajuste praticado não superar o aumento dos custos de produção ou da variação dos índices que reflitam a variação ponderada dos insumos utilizados pelo Impugnante;

n) nesse sentido, importante destacar que o disposto no artigo 109 da Lei nº 11.196/05 traz apenas um exemplo das situações que não serão consideradas para fins de descaracterização do preço predeterminado, que é 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. O fato estabelecido no artigo 109 da Lei nº 11.196/05 é "preço predeterminado", mas "preço predeterminado" não se limita ao fato descrito nesse dispositivo legal;

o) afinal, como se sabe, um dado conceito (no caso, o de preço predeterminado) não pode ser esgotado pela negativa, uma vez que a negação não é suficiente para caracterizar exhaustivamente o elemento a ser definido. Em verdade, a negativa pode até eventualmente contribuir na conformação/limitação do conceito, mas não é suficiente para, por si só, defini-lo;

p) por se tratar de instituto regulado pelo Direito Privado, o conceito de preço predeterminado não pode ser modificado pelo legislador tributário, conforme determina o artigo 110 do Código Tributário Nacional;

q) a delimitação do conceito de preço e, especialmente, de preço predeterminado, deve ser extraído de disposições legais originadas do direito privado, de onde se extrai a ideia de preço como elemento fundamental do contrato de compra e venda, ou seja, a quantia que o comprador se obriga a pagar ao vendedor. Dessa forma, para a validade do contrato de compra e venda, somente há duas espécies possíveis de preço, ou bem deve ser ele determinado ou bem deve ser ele determinável. "Preço determinado" é o preço fixo, já conhecido pelas partes desde a celebração do contrato, conforme prevê o artigo 483 do Código Civil. Por sua vez, "preço determinável", nas palavras de Pontes de Miranda, 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.. É nessa última classificação que se insere o "preço variável", ou seja, aquele que não tem um valor inicial estipulado, porém, deve se ajustar a um parâmetro qualquer escolhido pelas partes para sua aferição, sendo determinável, passível de determinação objetiva no futuro;

r) é por demais óbvio que o "preço predeterminado" não se insere na classificação de "preço determinável". Isso porque é característica do "preço predeterminado", como o seu próprio nome diz, a fixação inicial do preço do negócio acordado pelas partes. Neste contexto, eventual cláusula de reajuste não descaracteriza a natureza do preço predeterminado quando tal reajuste tem por objetivo tão-somente preservar o poder aquisitivo do preço nominal inicialmente pactuado e, por decorrência, a equação econômico-financeira originalmente estabelecida entre as partes;

s) os reajustes aplicados sobre preços predeterminados têm por finalidade apenas recompor o valor originalmente fixado, não alterando o seu conteúdo. Ou seja, tem as partes, no contrato sujeito a preço predeterminado, o pleno conhecimento do preço acordado desde o seu início, sendo certo que o preço reajustado nada mais é do que a tradução do preço nominal originalmente pactuado segundo o novo cenário econômico verificado, trata-se do preço passado trazido para o presente;

t) nesse contexto, é de se destacar que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 21/79 confirma que o "preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento". Da leitura dessa norma, verifica-se que o entendimento da Secretaria da Receita Federal, ainda hoje vigente, é o de que não é requisito essencial à caracterização de preço predeterminado a (in)existência de cláusulas de reajustes, mas sim a necessidade de o preço estar inicialmente fixado no contrato, a necessidade de o preço ser previamente conhecido

pelas partes. Se não for essa a melhor e correta interpretação, o artigo 10, inciso XI, alínea "b" da Lei 10.833/03 nada mais seria do que uma norma com efeitos temporários, de curtíssima duração, para não dizer sem eficácia, pois é inconcebível que sejam celebrados contratos de longa duração sem cláusulas de revisão;

u) a remuneração de uma empresa transmissora de energia se dá mediante a fixação de Receita Anual Permitida (RAP), estabelecida pela ANEEL. Essa receita cobre os custos de operação e de manutenção que as empresas transmissoras de energia possuem com esses empreendimentos. A Receita Anual Permitida (RAP) é fixada pela ANEEL mediante fórmula própria e estabelecida contratualmente, respeitando os limites fixados em lei, resultando nos contratos objeto de fiscalização e de atuação;

v) no caso concreto, essa fórmula é imutável, uma vez que tem por objetivo remunerar a concessionária pela atuação em relação às redes de transmissão de energia elétrica já existentes antes da concessão. Considerando a dificuldade em precificar as instalações absorvidas pelas empresas concessionárias e, ainda, partindo do pressuposto de que a remuneração de tais empresas estaria no ganho de produtividade a ser auferido ao longo do contrato de concessão o preço do serviço prestado foi estabelecido previamente, não sendo passível de revisão;

w) em razão de tais fatos, o preço estabelecido nos contratos que foram analisados pela Fiscalização é imutável, sendo alcançado pela aplicação de fórmula própria e previamente estabelecida pela ANEEL. O que existe apenas é o reajuste do valor nominal desse preço (até para que ele se mantenha imutável e não defasado) por meio da aplicação do IGP-M e de mera existência de cláusula de variação tributária, que não alteram a característica do "preço predeterminado" dos contratos firmados pelo Impugnante;

x) a Nota Técnica nº 065/2006-SRT/ANEEL, de 18/04/2006, confirma a previsão de inalterabilidade da fórmula para definição de preço no caso em concreto, em relação especificamente ao sistema de transmissão de energia preexistente (parcelas RBSE e RPC);

y) em outros termos, de acordo com orientação da ANEEL, verifica-se que está caracterizado "preço predeterminado" quando as partes contratantes têm conhecimento objetivo e real do preço acordado no instante em que celebrado o negócio jurídico, ainda que este preço esteja sujeito a eventuais ajustes futuros. Por outro lado, está caracterizado "preço variável" quando as partes não tem, no momento da celebração do contrato, qualquer conhecimento objetivo do quantum a ser pago que será fixado apenas em instante futuro;

z) no caso concreto, as partes contratantes tinham a exata dimensão da fórmula (inalterável) que delimitaria a composição do preço pelo serviço prestado;

aa) nesse mesmo sentido, a Nota Técnica nº 041/2008-SRT/ANEEL;

bb) considerando o conceito de preço predeterminado extraído da legislação vigente verifica-se que o IGP-M é mero índice de correção monetária, que não altera a condição de preço predeterminado dos contratos firmados. O IGP-M é o índice de correção que reflete o custo da produção do setor elétrico, a cláusula de correção monetária pelo IGP-M tem por objetivo apenas realizar a simples recomposição nominal do preço do valor do serviço prestado, sendo mera cláusula de correção monetária. O IGP-M é o índice de atualização monetária aplicável, tendo em vista a sua regulamentação pelo órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL);

cc) na verdade, muito ao contrário do que afirma a Fiscalização, é a manutenção da expressão nominal do preço do contrato ao longo de sua vigência sem qualquer reajuste monetário que propiciaria o efeito de mudança do preço real, já que o poder aquisitivo do preço declinaria inexoravelmente com o tempo;

dd) o legislador editou a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, reconhecendo expressamente que a aplicação de cláusulas de reajuste de preços decorrentes do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados não alteraria o preço predeterminado dos contratos celebrados. Essa norma foi introduzida com efeitos retroativos;

ee) a ANEEL, agência competente para atuar, na forma da lei e do contrato, nos processos de definição e de controle de preços e de tarifas de energia elétrica, confirma que o IGP-M objetiva refletir o custo de produção ou dos insumos utilizados no setor elétrico, é o que estabelece a Nota Técnica nº 224/2006-SFF/ANEEL, de 19 de junho de 2006, que, dentro da competência exclusiva do Órgão Estatal, analisou especificamente a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de contratos assinados nos termos do artigo 10, inciso XI da Lei nº 10.833/2003, c/c art. 109 da Lei nº 11.196/2005, e entendeu que o índice aplicável para o ajuste dos preços seria o IGP-M. Nesse mesmo sentido, Ofício nº 1431/2006-SFF/ANEEL, de 23 de agosto de 2006;

ff) importante mencionar que o IGP-M é o índice de reajuste econômico que reflete a variação do custo dos serviços, usado historicamente nos contratos de energia elétrica, vide Decreto nº 774/93;

gg) a Lei nº 9.427/96 estabelece que é de competência da ANEEL a regulamentação e controle de preços e tarifas de energia elétrica, sendo de rigor a observação pela Secretaria da Receita Federal da regulamentação baixada pela ANEEL;

hh) deveria a Fiscalização ter não só identificado o índice de correção adequado, mas também mensurado a diferença encontrada entre o reajuste havido e o que seria supostamente correto, para só então apurar se de fato o reajuste promovido pela Impugnante teria sido ou não superior ao legalmente permitido. Isso porque, a Lei nº 11.196/05 concebe que o reajuste de preços não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou dos custos dos insumos utilizados não descaracteriza o preço predeterminado. Trata-se de indevida inversão do dever probatório imposto ao Fisco, na qualidade de órgão acusatório e responsável pela realização do lançamento tributário. Ocorre que o ato administrativo de lançamento, por ser veiculador de obrigação cogente, deve se submeter aos princípios da legalidade e tipicidade tributária o que implica à Autoridade Administrativa o dever de provar o fato jurídico veiculado pelo lançamento;

ii) a Fiscalização alega também que a mera existência de cláusula de variação tributária poderia afastar a característica de predeterminação do preço dos contratos firmados pelo Impugnante. Apesar de haver a cláusula contratual citada pela Fiscalização o impugnante não se valeu da mesma em concreto, ou seja, não reajustou suas tarifas com base no hipotético aumento da sua carga tributária. Ainda que cogitasse se valer da aludida cláusula contratual, estaria impedido de assim proceder, isso porque a ANEEL vedou a hipotética majoração de preço aqui ventilada, partindo do pressuposto que o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS não se aplicaria para o Impugnante, motivo pelo qual não haveria que se falar em impacto tributário para o seu custo, esse é o teor da Nota Técnica nº 041/2008-SRT/ANEEL jj) Caso eventualmente mantido o auto de infração, o Impugnante seria duplamente penalizado, uma vez que (i) estaria sujeito a um aumento de carga tributária decorrente

da sua submissão (indevida) ao regime não cumulativo para o PIS e para a COFINS e, ainda, (ii) estaria proibido pela ANEEL de repassar esse custo ao seu preço, tendo em vista o teor da Nota Técnica;

kk) ainda que tivesse se valido das meras cláusulas contratuais relativas à variação tributária, ainda sim não haveria alteração quanto à predeterminação do preço praticado. Isso porque as referidas cláusulas apenas se prestam a albergar o que a doutrina brasileira denomina de "teoria da imprevisão", consistindo no reconhecimento pelas partes, de que evento novo, imprevisível e/ou imprevisível, que reflita na economia ou execução do contrato, pode ser suscetível de revisão para ajustá-lo às circunstâncias supervenientes;

ll) a Fiscalização já lavrou autos de infração contra o Impugnante para, com base na mesma argumentação apresentada na autuação objeto de discussão. Quando do julgamento dos recursos voluntários, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já reconheceu a necessidade de cancelar essas autuações;

mm) a Fiscalização deixou de considerar os valores já efetivamente pagos na sistemática cumulativa e também na sistemática não cumulativa das contribuições, assim o auto de infração violou o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Ademais, a Fiscalização deixou de considerar os créditos do PIS e da COFINS de acordo com a sistemática não cumulativa;

nn) o auto de infração seria nulo, pois a fiscalização não efetuou a devida quantificação do valor objeto de autuação. O lançamento tributário deve se submeter ao princípio da legalidade, a Autoridade Administrativa tem o dever de provar o fato jurídico que resultou na exigência tributária, mediante exata determinação da matéria tributável, com apresentação dos cálculos acerca do montante exigido pela autuação;

oo) em procedimentos fiscais anteriores, sobre a mesma matéria, a fiscalização apurou os créditos não cumulativos, bem como considerou os montantes pagos de PIS/COFINS;

pp) o artigo 100 do Código Tributário Nacional é enfático ao determinar que, se um contribuinte pautou o seu comportamento em qualquer das espécies de normas complementares da legislação tributária nele elencadas, expedidas por autoridades administrativas, não se pode cogitar a cobrança do suposto tributo inadimplido acompanhado de penalidades (juros de mora e multa de ofício);

qq) no caso concreto, o artigo 109 da Lei nº 11.196/05, a Nota Técnica nº 224/2006-SFF/ANEEL e a Instrução Normativa nº 658/2006, em seu artigo 3º, determinam que a aplicação de cláusulas de reajuste pelo IGP-M aos contratos firmados nos termos do artigo 10, XI da Lei nº 10.333/03 não descaracteriza o preço predeterminado. Desse modo, a orientação de que a aplicação da cláusula de reajuste (IGP-M) não descaracterizaria o preço predeterminado tinha como origem não apenas o Poder Legislativo (artigo 109 da Lei nº 11.196/05), mas também as Autoridades Administrativas;

rr) deve ser afastada a incidência da SELIC sobre a multa, isso porque a conduta representa flagrante descumprimento das determinações do artigo 61 da Lei 9.430/96, sendo manifestamente ilegal. Somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. A multa não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital. Logo, não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por

definição, se os juros remuneraram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal;

ss) o contribuinte citou diversos excertos doutrinários, além de julgamentos administrativos e judiciais para amparar a sua impugnação.

Os autos foram baixados em diligência, por intermédio do Despacho de fls. 1.743/1.744 para que a fiscalização se manifestasse sobre as seguintes questões:

a- a fiscalização deverá apurar quais são os créditos não cumulativos de PIS e de COFINS (relacionados às receitas que serviram de base ao lançamento de ofício), passíveis de dedução do tributo devido, em cada um dos períodos de apuração. Este montante não deverá incluir os créditos informados em DACON, já considerados pela fiscalização;

b- caso a receita objeto do lançamento de ofício já tenha sido alvo de recolhimento na sistemática cumulativa, a fiscalização deverá informar os montantes recolhidos (em cada um dos períodos, PIS e COFINS);

c- se porventura houver recolhimentos de PIS e de COFINS não cumulativos que não estejam alocados à DCTF, caberá à fiscalização informar os montantes em cada um dos períodos;

Ao término dos trabalhos de diligência fiscal, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal de fls. 1.841/1.844, na qual relatou quais seriam os créditos não cumulativos de PIS/COFINS passíveis de dedução, bem como os montantes recolhidos a título de PIS/COFINS cumulativo.

Em face deste relatório, o contribuinte manifestou-se nas fls. 1.846/1.855, nos seguintes termos:

Deve ser declarado nulo o auto de infração, nos termos do artigo 142 do CTN, em face do erro na quantificação do valor tributável, fato evidenciado após a realização da diligência;

Em seguida passa a questionar o lançamento de ofício com argumentos utilizados na impugnação.

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO (SP) julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

REGIME NÃO CUMULATIVO. REQUISITOS.

As receitas oriundas de contratos firmados antes de 31/10/2003, com prazo superior a um ano e a preço predeterminado são tributadas no regime cumulativo. O reajuste do preço previsto no contrato pelo IGPM descaracteriza o preço predeterminado, condição “sine qua non” para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

RECOLHIMENTOS EM OUTRO REGIME. APROVEITAMENTO.

A tributação de ofício de receitas no regime não cumulativo deve levar em consideração recolhimentos efetuados anteriormente pelo contribuinte no regime cumulativo.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE OFÍCIO. A fiscalização ao tributar no regime não cumulativo receitas que foram erroneamente tributadas no regime cumulativo, deve apurar de ofício os créditos não cumulativos a que faz jus a pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2011

REGIME NÃO CUMULATIVO. REQUISITOS.

As receitas oriundas de contratos firmados antes de 31/10/2003, com prazo superior a um ano e a preço predeterminado são tributadas no regime cumulativo. O reajuste do preço previsto no contrato pelo IGPM descaracteriza o preço predeterminado, condição sine qua non para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

RECOLHIMENTOS EM OUTRO REGIME. APROVEITAMENTO.

A tributação de ofício de receitas no regime não cumulativo deve levar em consideração recolhimentos efetuados anteriormente pelo contribuinte no regime cumulativo.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE OFÍCIO.

A fiscalização ao tributar no regime não cumulativo receitas que foram erroneamente tributadas no regime cumulativo, deve apurar de ofício os créditos não cumulativos a que faz jus a pessoa jurídica.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Houve a interposição de recurso de ofício, tendo em vista que a exoneração do crédito tributário foi em valor superior ao previsto no art. 1º da Portaria MF 03/08.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

A Empresa, em seu Recurso Voluntário, repisou os mesmos argumentos utilizados na sua Impugnação quanto à aplicação do IGPM, afirmando, em suma, que a mera existência de cláusula de reajuste nos seus contratos não alterariam a condição de preço predeterminado.

Visando apurar a questão da cláusula de reajuste, e a fim de conferir se o índice de reajuste escolhido (IGPM) ultrapassa ou não o acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, este Colegiado, em sessão realizada no dia 29 de janeiro de 2018, achou por bem baixar o processo em diligência à Unidade de Origem para realizar os seguintes procedimentos:

1. informar se a metodologia adotada pela empresa de Auditoria responsável pelo Laudo é adequada para refletir a variação de custos da empresa;
2. informar se existem pontos de discordância quanto a elaboração do referido laudo, devendo explicar, por ventura existentes, os pontos de divergência, bem como apresentar os cálculos que julgue corretos;
3. facultar a Recorrente se posicionar sobre os pontos de divergência, caso existam, permitindo que a empresa proceda as devidas correções no laudo, caso deseje e concorde com as conclusões da Auditoria;
4. informar, demonstrando em tabela comparativa, se a variação do índice de reajuste (IGPM) utilizado pela empresa em seus contratos de prestação de serviço de transmissão foi superior, igual ou inferior a variação dos custos da prestação de serviço, relativo ao período correspondente ao reajuste ocorrido imediatamente anterior a 31/10/2003 e os ocorridos até a competência que foi objeto de autuação.
5. efetuar quaisquer outras verificações que julgar necessárias para esclarecer as questões postas.

A unidade de origem elaborou Relatório de Diligência com resultados dos procedimentos solicitados (fls. 2.243 e 2.244).

A Recorrente não se manifestou sobre os resultados da diligência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, fez considerações finais sobre o laudo juntado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal (fls.2.260 a 2.265).

Novamente, em sessão realizada em 24 de julho de 2019, o Colegiado baixou o processo em diligência para que o laudo pericial, juntado pela Recorrente, fosse complementado a fim de esclarecer questão atinente a indicar a variação efetiva de reajustes de preços praticados no contrato de nº059/2001, referente ao período de observação desde a data definida na regulamentação do enquadramento tributário (31 de outubro de 2003), até a análise deste estudo, ou seja, 31 de maio de 2013” (fl. 2.006), bem como efetuar as devidas comparações com a variação dos custos da prestação de serviço.

A Unidade de Origem elaborou Relatório de Diligência com resultados dos procedimentos solicitados (fls. 2.258 e 2.265).

A Recorrente se manifestou sobre os resultados da diligência (e-fls.2.479 a 2.488).

A Procuradoria da Fazenda Nacional fez considerações sobre a complementação do laudo pericial e conclusões da diligência fiscal (fls.2.260 a 2.265).

Por fim, o processo foi restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou tributo e encargos de multa em valor superior a R\$ 2.500.000,00, no montante de R\$ 62.521.246,53 para ser exato.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria MF 63/2017:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Por entender correta a decisão recorrida que exonerou parte do crédito, porque a Fiscalização não considerou nos cálculos do valor devido das contribuições os pagamentos de PIS e da COFINS a título do regime cumulativo, adoto na presente decisão os mesmos fundamentos utilizados pela decisão recorrida, a seguir transcritos:

O impugnante questionou o fato de o autuante não haver considerado pagamentos efetuados a título de PIS e de COFINS, além de não ter apurado créditos não cumulativos dos tributos.

Em que pese considerarmos que as receitas relativas à transmissão de energia elétrica devam se sujeitar ao regime não cumulativo, não podemos deixar de excluir

do montante devido, os valores recolhidos pelo contribuinte a título de PIS e COFINS no regime cumulativo. Apesar de se tratar de regimes distintos: cumulativo e não cumulativo, fato é que estes regimes interagem entre si, como por exemplo cito o caso do fornecedor que se sujeita ao regime cumulativo e o comprador afeito ao regime não cumulativo, mesmo nesta situação o adquirente não está impedido de apurar créditos.

Neste mesmo diapasão, devemos, de ofício, apurar os créditos não cumulativos relativos a estas receitas, pois o contribuinte somente deixou de calcular tais créditos por entender estar sujeito ao regime cumulativo.

Em face deste entendimento, os autos foram encaminhados à fiscalização para que fossem apurados os pagamentos efetuados no regime cumulativo e os créditos não cumulativos de PIS/COFINS, passíveis de dedução, ambos relacionados às receitas que serviram de base ao lançamento de ofício.

Em resposta, a fiscalização elaborou a Informação de fls. 1.841/1.844 da qual extraímos os seguintes dados:

Período	Créditos de PIS	Recolhimentos de PIS cumulativo	TOTAL
jan/2011	60.695,72	840.401,93	901.097,65
fev/2011	61.213,06	798.811,41	860.024,47
mar/2011	62.298,21	798.818,92	861.117,13
abr/2011	63.102,98	799.210,32	862.313,30
mai/2011	65.298,74	799.395,80	864.694,54
jun/2011	73.318,26	799.422,92	872.741,18
jul/2011	76.483,03	873.992,74	950.475,77
ago/2011	83.933,92	874.186,52	958.120,44
set/2011	112.418,25	875.432,82	987.851,07
out/2011	119.011,83	875.699,56	994.711,39
nov/2011	127.492,24	876.351,32	1.003.843,56
dez/2011	142.318,22	876.351,38	1.018.669,60

Período	Créditos de COFINS	Recolhimentos de COFINS cumulativa	TOTAL
jan/2011	279.568,15	3.878.778,12	4.158.346,27
fev/2011	281.951,08	3.686.821,89	3.968.772,97
mar/2011	286.949,35	3.686.856,54	3.973.805,89
abr/2011	290.656,16	3.688.663,01	3.979.319,17
mai/2011	300.769,96	3.689.519,08	3.990.289,04
jun/2011	337.708,35	3.689.644,26	4.027.352,61
jul/2011	352.285,46	4.033.812,66	4.386.098,12
ago/2011	386.604,73	4.034.707,00	4.421.311,73

set/2011	517.805,29	4.040.459,19	4.558.264,48
out/2011	548.175,72	4.041.690,00	4.589.865,72
nov/2011	587.236,98	4.044.698,42	4.631.935,40
dez/2011	655.526,34	4.044.698,69	4.700.225,03

Importante destacar que conforme consta dos Termos de Verificação Fiscal os créditos não cumulativos constantes do DACTON já haviam sido considerados nos autos de infração, assim como os pagamentos de PIS/COFINS não cumulativos, tendo em vista que o autuante considerou os valores confessados em DCTF.

Desta feita, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

O processo trata, em suma, de auto de infração lavrado contra empresa do ramo de energia elétrica decorrente do fato dela se utilizar de índice (IGPM) para a correção dos seus contratos nº59/2001 e nº143/2001 de prestação de serviços de transmissão de energia. Sendo constatada tal situação, a Autoridade Tributária concluiu que estaria descaracterizado o preço predeterminado, devendo a empresa ser tributada pelo regime não cumulativo, ao invés do cumulativo, como vinha procedendo. Restaram diferenças a pagar das contribuições de PIS e COFINS com os juros e as respectivas penalidades.

Assim, a lide do presente processo concentra-se em sobre qual regime de apuração do PIS e da COFINS que devem estar sujeitas as receitas da companhia de energia elétrica decorrentes de contratos onde é prevista a utilização de índice de correção (IGPM). Segundo entendeu a Fiscalização, a previsão de correção pelo IGPM é determinante para a descaracterização da predeterminação do preço, com repercussão na mudança do regime de apuração das contribuições PIS e COFINS do regime cumulativo para o não cumulativo.

A Recorrente, por sua vez, afirma que a aplicação de cláusulas de reajuste pelo IGP-M aos contratos firmados nos termos do artigo 10, XI da Lei nº 10.333/03 não descaracterizaria o preço predeterminado.

Deve-se analisar, portanto, os requisitos para exclusão das receitas em questão da incidência não-cumulativa das contribuições, bem como a correta definição de preço predeterminado.

O tema, ora analisado, há muito tempo vem sendo debatido nas turmas desta instância administrativa com várias posições discordantes, inclusive na Câmara Superior.

Antes de adentrar na questão crucial da lide no caso concreto, para sua perfeita compreensão é necessário apresentar a cronologia das normas que regularam a matéria desde a criação do regime de apuração não cumulativo para o PIS e a COFINS, até os tempos atuais. Para tanto, com a devida vênia, utilizo de parte do voto proferido no acórdão nº 3302000.467, de lavra do Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé, que, em análise sobre a mesma questão da própria Recorrente, fez uma exposição detalhada dos dispositivos legais que regeram a matéria ao longo dos anos e buscou uma definição adequada de preço predeterminado, a qual me filio, *in verbis*:

As receitas decorrentes de determinados contratos firmados antes de 31/10/2003 foram excluídas da incidência não-cumulativa das contribuições, a partir da vigência

do inciso XI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, aplicado ao PIS/Pasep pelo art. 15 da referida lei:

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: (Produção de efeito)

[...]

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

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

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

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

[...]Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

Regulamentando o dispositivo, a RFB editou a IN SRF 468/2004, que, em seu art.2º, estipulou que a implementação do primeiro reajuste ou a revisão para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos, após 31/10/2003, descaracterizariam o preço predeterminado, nos seguintes termos:

Art. 2º 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 - Se estipulada no contrato cláusula de aplicação de reajuste, periódico ou não, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços verificada após a data mencionada no art. 1º.

§ 3º - Se o contrato estiver sujeito a regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, o caráter predeterminado do preço subsiste até a eventual implementação da primeira alteração nela fundada após a data mencionada no art. 1º.

Posteriormente, a Lei nº 11.196/2005, em seu art. 109, dispôs que o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos não será considerado para fins de descaracterização do preço determinado:

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.

Novamente, regulamentando a matéria, a RFB editou a IN SRF nº 658/2006, revogando a IN SRF nº 468/2004 e incorporando as disposições do art. 109 acima mencionado, nos seguintes termos:

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. 2º¹, 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.(grifo não original)

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

Verifica-se que a Receita Federal considerou que as hipóteses de reajuste e de revisão dos contratos administrativos, destinados à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, expressos no art. 55, inciso III, 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93, descaracterizariam o preço predeterminado, excetuando o reajuste 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.

A revisão contratual decorre de fatos imprevisíveis, ou previsíveis, porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual².

Já o reajuste é cláusula necessária nos contratos administrativos³ e "objetiva reconstituir os preços praticados no contrato em razão de fatos previsíveis, é dizer, álea econômica ordinária, no momento da contratação, ante a realidade existente, como a variação inflacionária. Por decorrência, o reajuste deve retratar a alteração dos custos de produção a fim de manter as condições efetivas da proposta contratual, embora muitas vezes não alcance este desiderato relativamente a certo segmento ou agente econômicos".

A legislação distingue as duas figuras, como se observa na Lei nº 8.987/95, que, dispondo sobre o regime de concessão de serviços públicos, especifica em seu art. 9º, §3º⁴, a possibilidade de revisão da tarifa decorrente da criação ou alteração de tributos.

¹ A data é 31/10/2003.

² Art. 65, inciso II, alínea "d" da Lei nº 8.666/93

³ Art. 55, inciso III da Lei nº 8.666/93

⁴ Lei 8.987/95:

Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

Já o artigo 18 da referida lei dispõe que o edital de licitação deverá prever os critérios de reajuste e revisão da tarifa, também ocorrendo a referida distinção nos artigos 23 e 29.

A situação aqui tratada refere-se a reajuste e não a revisão contratual e se o procedimento altera o preço predeterminado. A definição desta expressão adotada pela RFB era a disposta na IN SRF nº 21/79:

3 - Produção em Longo Prazo O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a 12 (doze) meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução:

3.1 - Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global; no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade.

A instrução normativa acima foi utilizada como fundamento em diversas soluções de consulta da RFB, após a edição do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003. O entendimento era pacífico neste sentido até a edição da IN SRF 468/2004.

Porém a RFB editou a referida instrução, modificando o entendimento sobre a definição de preço predeterminado, sem que qualquer lei tenha sido publicada alterando tal definição. Foi meramente nova interpretação normativa que suscitou debates por parte dos contribuintes, tendo o STJ se pronunciado sobre a ilegalidade da IN SRF 468/2004:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.310.284 - PR (2012/0035548-7)

EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 557 DO CPC. INEXISTÊNCIA. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. COFINS. REGIME DE CONTRIBUIÇÃO. LEI N. 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 468/2004. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. A eventual nulidade da decisão monocrática calcada no art. 557 do CPC fica superada com a reapreciação do recurso pelo órgão colegiado, na via de agravo regimental, como bem analisado no REsp 824.406/RS de Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, em 18.5.2006.

2. A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa 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%).

[...]

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

[...]

Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

[...]

IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;

Art. 29. Incumbe ao poder concedente:

[...]

V - homologar reajustes e proceder à revisão das tarifas na forma desta Lei, das normas pertinentes e do contrato;

3. 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.

Precedentes: REsp 1.089.998-RJ, DJe 30/11/2011; REsp 1.109.034-PR, DJe 6/5/2009; e REsp 872.169-RS, DJe 13/5/2009.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.169.088 - MT (2009/0235718-4)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. INTIMAÇÃO PESSOAL DA FAZENDA. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. NATUREZA PREVENTIVA. SÚMULA 7/STJ. ART. 10, XI, "B" DA LEI 10.833/03. CONCEITO DE PREÇO PREDETERMINADO. IN SRF 468/04. ILEGALIDADE. PRECEDENTE. ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. MULTA. AFASTAMENTO. SÚMULA 98/STJ.

[...]4. O preço predeterminado em contrato, previsto no art. 10, XI, "b", da Lei 10.833/03, não perde sua natureza simplesmente por conter cláusula de reajuste decorrente da correção monetária. Ilegalidade da IN n.º 468/04. Precedente.

5. A multa fixada com base no art. 538, parágrafo único, do CPC, deve ser afastada quando notório o propósito de prequestionamento dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 98/STJ.

6. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.089.998 - RJ (2008/0205608-2)

EMENTA 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 ." (Fls. 335, grifo meu.)

Mantenho o voto apresentado, no sentido de dar provimento ao recurso especial.

De fato, a IN SRF nº 468/2004 extrapolou a legislação vigente ao estipular que o reajuste implicaria em descaracterização do preço predeterminado. Entretanto, o advento do art. 109 da Lei nº 11.196/2005 alterou a configuração legislativa sobre a matéria.

O art. 109 mencionou expressamente que "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 9.069/95, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado". Se a intenção da modificação era permitir que o reajuste não descaracterizasse o preço predeterminado, não foi o que restou publicado.

O art. 109 faz referência à Lei 9.069/95, conversão das MPs que criaram o Plano Real, na qual estipulava que a correção monetária, em virtude de estipulação legal ou em negócio jurídico, deveria dar-se pelo Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r, de acordo com o art. 27 da Lei nº 9.069/95, mas ressalvadas as hipóteses de seu parágrafo primeiro:

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às operações e contratos de que tratam o Decreto-lei nº 857, de 11 de setembro de 1969, e o art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

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;

III - às hipóteses tratadas em lei especial.

Foi justamente sobre o inciso II do §1º que o art. 109 fez a ressalva quanto ao reajuste não descaracterizar o preço predeterminado e não sobre o IPC-r.

Salienta-se que a Lei nº 10.192/2001, conversão de MPs que se originaram da MP nº 1.503/95, extinguiu o IPC-r em seu art. 8º:

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.

A mesma lei, em seu artigo 2º, dispõe que:

Art. 1º As estipulações de pagamento de obrigações pecuniárias exequíveis no território nacional deverão ser feitas em Real, pelo seu valor nominal.

Parágrafo único. São vedadas, sob pena de nulidade, quaisquer estipulações de:

I - pagamento expressas em, ou vinculadas a ouro ou moeda estrangeira, ressalvado o disposto nos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 857, de 11 de setembro de 1969, e na parte final do art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

II - reajuste ou correção monetária expressas em, ou vinculadas a unidade monetária de conta de qualquer natureza;

III - correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

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.

§ 1º É nula de pleno direito qualquer estipulação de reajuste ou correção monetária de periodicidade inferior a um ano.

§ 2º Em caso de revisão contratual, o termo inicial do período de correção monetária ou reajuste, ou de nova revisão, será a data em que a anterior revisão tiver ocorrido.

§ 3º Ressalvado o disposto no § 7º do art. 28 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e no parágrafo seguinte, são nulos de pleno direito quaisquer expedientes que, na apuração do índice de reajuste, produzam efeitos financeiros equivalentes aos de reajuste de periodicidade inferior à anual.

O Decreto nº 1.544/95 estipulou que, na hipótese de não existir previsão de índice para substituir o IPC-r e na falta de acordo entre as partes, deveria ser utilizada a média aritmética entre o Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC - do IBGE e o Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna - IGP-DI - da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Art. 1º Na hipótese de não existir previsão de índice de preços substituto, e caso não haja acordo entre as partes, a média de índices de preços de abrangência nacional a ser utilizada nas obrigações e contratos anteriormente estipulados com reajustamentos pelo IPC-r, a partir de 1º de julho de 1995, será a média aritmética simples dos seguintes índices:

I - Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE);

II - Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI), da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Observa-se que a própria legislação, já em 1995, cuidou de diferenciar o reajuste em função de índices gerais ou setoriais do reajuste em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, inicialmente no art. 27 da Lei nº 9.069/95 e posteriormente nos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.192/2001 (na realidade, a diferença temporal entre as disposições é de apenas 10 dias).

O art. 109, ao se referir apenas ao reajuste em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, acabou inovando a definição de preço predeterminado, estabelecendo uma distinção até então inexistente. Quisesse apenas referir-se a reajuste em geral, bastaria tê-lo feito nos termos do art. 2º da Lei nº 10.192/2001.

Reforçam este entendimento, as emendas feitas à MP 252/2005, citadas na Nota Técnica 224/2006 SFF-ANEEL: Emendas nº 224 (Dep. Eduardo Gomes), 225 (Dep. Eduardo Sciarra), e 353 (Dep. Max Rosenmann):

EMENDA - ART. 44-A. O art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833, de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 10.....

.....

XI- as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, independentemente de a eles serem aplicados reajustamentos previstos em cláusulas contratuais."

JUSTIFICATIVA:

a redação proposta, com adição da locução "independentemente de a eles serem aplicados reajustamentos previstos em cláusulas contratuais" faz-se necessária, visto que o Poder Executivo através da Instrução Normativa nº 468/2004, da SRF, mudou a interpretação do conceito de "preço predeterminado" passando a impedir que os contratos abrangidos pela Lei nº 10.833/2003, deixem de usufruir o direito de permanecer sob o regime da cumulatividade. A IN em questão entende que o simples reajuste de preço por índices oficiais já caracteriza uma mudança da base do preço e desta forma afasta a eficácia do dispositivo legal. No fundo o que a IN faz é, na prática, equiparar o

conceito de preço predeterminado " ao conceito de preço fixo, uma vez que praticamente não existe contrato com prazo superior a um ano sem previsão de reajustamento.

Tivesse sido assim publicado o artigo 109, a interpretação forçosamente retornaria ao texto da IN SRF nº 21/79, mas não foi o ocorrido.

Todavia, a redação da IN SRF 658/2006 modificou, sutilmente, a redação do art. 109, ao dispor no §3º do art. 3º:

§ 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 redação da lei que era "reajuste de preços em função do" foi regulamentada como "reajuste de preços em percentual não superior". Esta redação não exclui, a priori, a utilização de qualquer índice, desde que ele não ultrapasse o acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Assim, se a fórmula de reajuste utilizada não ultrapassar aqueles limites, deve tal fórmula de reajuste não descaracterizar o preço predeterminado. Ressalta-se que o art. 109 está em consonância com o fundamento econômico para o reajuste que é a variação dos custos, como dispõe o inciso XI do art. 40 da Lei nº 8.666/93 e o inciso XVIII do art. 3º da Lei nº 9.427/96, que instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL:

Lei nº 8.666/93:

Art. 40. O edital conterá no preâmbulo o número de ordem em série anual, o nome da repartição interessada e de seu setor, a modalidade, o regime de execução e o tipo da licitação, a menção de que será regida por esta Lei, o local, dia e hora para recebimento da documentação e proposta, bem como para início da abertura dos envelopes, e indicará, obrigatoriamente, o seguinte:

[...]XI - critério de reajuste, que deverá retratar a variação efetiva do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais, desde a data prevista para apresentação da proposta, ou do orçamento a que essa proposta se referir, até a data do adimplemento de cada parcela; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

Lei nº 9.427/96:

Art. 3º Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1º, compete à ANEEL: (Redação dada pela Lei nº 10.848, de 2004) (Vide Decreto nº 6.802, de 2009).

[...]XVIII - definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição, **sendo que as de transmissão devem ser baseadas nas seguintes diretrizes:** (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

a) assegurar arrecadação de recursos suficientes para cobertura dos custos dos sistemas de transmissão; e (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

a) **assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos dos sistemas de transmissão**, inclusive das interligações internacionais conectadas à rede básica; (Redação dada pela Lei nº 12.111, de 2009)

b) utilizar sinal locacional visando a assegurar maiores encargos para os agentes que mais onerem o sistema de transmissão; (Incluído pela Lei nº 10.848, de 2004)

Depreende-se da legislação e jurisprudência citadas que a previsão de cláusula de reajuste, *a priori*, não desqualifica o contrato como de preço predeterminado, desde que o índice

utilizado não ultrapasse o acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Se a fórmula de reajuste utilizada não ultrapassar esses limites, deve tal fórmula de reajuste não descaracterizar o preço predeterminado do contrato, e, por consequência, as receitas auferidas nesse contrato devem permanecer tributadas no regime cumulativo para as contribuições ao PIS e à COFINS, como facultou o §3º do art. 3º, da IN SRF 658/2006 e art. 109, da Lei nº 11.196/2005.

Assim, após se buscar na legislação e jurisprudência, anteriormente reproduzidas, as condições essenciais para a definição de preço predeterminado, passa-se a analisar o caso concreto a fim de verificar se as receitas auferidas, decorrentes dos contratos de fornecimento de energia, subsomem-se às condições estabelecidas em lei para permanecer no regime cumulativo de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

Segundo consta nos autos, a Autoridade Tributária constatou que a empresa possuía receita de prestação de serviços de transmissão de energia elétrica contabilizadas nas contas contábeis 61122110001 (Contratos Concessão Transmissão), 61122110002 (Parcela Ajuste Concessão Transmissão), 6112210001 (Contratos Serviço de Transmissão) e 6112210002 (Parcela de Ajuste Serviço Transmissão), que não foram consideradas como receita incidente da Não Cumulatividade para o PIS e a COFINS. Tais receitas foram decorrentes dos contratos de Concessão de Serviço Público de Transmissão de números 59/2001 e 143/2001 celebrados entre a empresa e a União Federal.

O objeto dos contratos é a Concessão de Serviço Público de Transmissão outorgada à Transmissora pelo prazo de 30 (trinta) anos contado a partir da assinatura de cada contrato e consiste na implantação, operação e manutenção das Instalações de Transmissão

Em ambos os contratos citados consta na cláusula sexta, que trata da Receita do Serviço de Transmissão de Reajustes, previsão de utilização do IGPM (Índice Geral de Preços de Mercado) da Fundação Getúlio Vargas.

Na mesma cláusula sexta dos referidos contratos também consta subcláusula de previsão de revisão de receitas da empresa pelos seguinte motivos:

- a) de alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, exceto Imposto Sobre a Renda;
- b) pela execução de reforços e ampliações nas instalações de transmissão, inclusive as decorrentes de novos padrões de desempenho técnico determinados pela ANEEL; e
- c) visando contribuir para a modicidade tarifária do serviço público de transmissão, sempre que houver receita auferida com outras atividades.

Como anteriormente abordado, a revisão contratual decorre de fatos imprevisíveis, ou previsíveis, porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual⁵.

Informa a Recorrente, em sua defesa, que, apesar de haver cláusula de previsão de revisão nos contratos, essa nunca foi aplicada no caso concreto, ou seja, não reajustou as suas tarifas com base na referida cláusula.

Assim, tendo em vista que a Recorrente informa em sua defesa que jamais a cláusula de revisão foi aplicada e a Fiscalização fundamentou a sua autuação baseada apenas na

⁵ Art. 65, inciso II, alínea "d" da Lei nº 8.666/93

cláusula de reajuste, entendendo que a discussão do caso concreto em questão deve se limitar a análise do reajuste e não na revisão contratual. É incontroverso nos autos que houve a aplicação da cláusula de reajuste e quanto a cláusula de revisão, a sua previsão, por si só, não retira o caráter de preço predeterminado do contrato, exigindo a implementação da primeira alteração de preço para a descaracterização, após 31 de outubro de 2003, fato que não consta nos autos, conforme prevê o §3º do art. 3º, da IN nº658/2006, *in verbis*:

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. 2º⁶, 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.

Retornando a questão do índice de reajuste, percebe-se que também resta comprovado nos autos que se está diante de contratos de fornecimento, com vigência superior a um ano, firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003. Observa-se, ainda, que em ambos os contratos citados consta na cláusula décima previsão de reajuste do preço da energia fornecida utilizando-se o IGPM (Índice Geral de Preços de Mercado) da Fundação Getúlio Vargas, segundo as seguintes fórmulas:

Contrato nº143/2001 ANEEL

Terceira Subcláusula - A RECEITA ANUAL PERMITIDA (RA) da TRANSMISSORA será reajustada para cada ano de prestação do SERVIÇO DE TRANSMISSÃO pela fórmula abaixo:

$$RA_i = RA_{i-1} \times IVI_i$$

Onde:

i = Ano de referência para o qual estará sendo calculado o reajuste;

RA_i = RECEITA ANUAL PERMITIDA para o ano i ;

RA_{i-1} = RECEITA ANUAL PERMITIDA no ano i-1 ;

IVI_i = Resultado da divisão do IGP-M do segundo mês anterior à data do reajuste em processamento pelo IGP-M do segundo mês anterior à “Data de Referência” definida na Segunda Subcláusula desta Cláusula;

IGP-M = Índice Geral de Preços de Mercado, da Fundação Getúlio Vargas ou, em caso de sua extinção, o índice definido pela ANEEL para sucedê-lo;

Contrato nº59/2001 ANEEL

⁶ A data é 31/10/2003.

Quarta Subcláusula - A RECEITA ANUAL PERMITIDA da TRANSMISSORA, entre as REVISÕES PERIÓDICAS, será calculada, para cada período anual de prestação do SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSMISSÃO, utilizando-se da fórmula abaixo:

$RAP_i = RPB_i + RPC_i + PA_i$, onde:

RAP_i = RECEITA ANUAL PERMITIDA para o período anual i ;

i = período anual de prestação do SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSMISSÃO, entendido como o período entre 1º de julho de um ano e 30 de junho do ano subsequente, observado o disposto no inciso I da Segunda Subcláusula desta Cláusula;

RPB_i = parcela da RECEITA ANUAL PERMITIDA para o período anual i referente às INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO integrantes da REDE BÁSICA, calculada da seguinte forma:

$RPB_i = RBSE_i + RBNi_i$, onde:

$RBSE_i = RBSE_{i-1} \times IVI_{i-1}$

$RBNi_i = RBNi_{i-1} \times IVI_{i-1} + RBNIA_{i-1} \times (IVI_{i-1} \text{ pro rata tempore})$

$RBSE_i$ = parcela da RPB_i referente às INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO integrantes da REDE BÁSICA existentes na data de cada REVISÃO PERIÓDICA. No primeiro reajuste, o valor desta parcela na “data de referência anterior” corresponderá ao valor estabelecido na Resolução ANEEL nº 167, de 2000, para as INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO relacionadas no Anexo I deste CONTRATO. Desta parcela será subtraída a receita das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO integrantes da REDE BÁSICA que forem reclassificadas nos termos do art. 4º da Resolução nº 433, de 10 de novembro de 2000;

$RBNi_i$ = parcela da RPB_i correspondente às novas instalações autorizadas e com receitas estabelecidas após a publicação da Resolução ANEEL nº 167, de 2000, que entrarem em operação comercial no período entre as REVISÕES PERIÓDICAS, acrescido, quando couber, das receitas definidas em autorizações específicas,

correspondentes às INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO da REDE BÁSICA que entraram em operação até 30 de abril de 2000. Desta parcela será subtraída a receita das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO integrantes da REDE BÁSICA que forem reclassificadas nos termos do art. 4º da Resolução nº 433, de 2000;

$RBNIA_{i-1}$ = parcela da $RBNi_i$ correspondente às novas INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO integrantes da REDE BÁSICA autorizadas e com receitas estabelecidas pela ANEEL à TRANSMISSORA, que entraram em operação no período $(i-1)$. Esta parcela da receita passa a ser devida a partir do mês de entrada em operação comercial da respectiva instalação e seu valor, no período $(i-1)$, corresponderá ao valor da receita anual autorizada para a nova instalação calculada *pro rata tempore*.

RPC = Receita referente às DEMAIS INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO e às INSTALAÇÕES DE CONEXÃO, obtida como indicado a seguir:

$RPC_i = RPC_{i-1} \times IVI_{i-1} + RCDM_{i-1} \times (IVI_{i-1} \text{ pro rata tempore})$, onde:

RPC_i = parcela da RECEITA ANUAL PERMITIDA para o período anual (i) referente às DEMAIS INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO e INSTALAÇÕES DE CONEXÃO. No primeiro reajuste, o valor desta parcela, na data de referência inicial, corresponderá ao valor estabelecido na Resolução ANEEL nº 167, de 2000, para as INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO relacionadas no Anexo II deste CONTRATO. À esta parcela será adicionada a receita relativa às INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO integrantes da REDE BÁSICA que forem reclassificadas nos termos do art. 4º da Resolução nº 433, de 2000.

$RCDM_{i-1}$ = parcela da RPC_i decorrente de investimentos autorizados após a emissão da Resolução ANEEL nº 167, de 2000, observadas as condições e prazos estabelecidos na Resolução nº 433, de 2000.

IVI_{i-1} = quociente da divisão do número índice do Índice Geral de Preços de Mercado - IGPM, da Fundação Getúlio Vargas, ou de índice que vier a sucedê-lo, do mês de maio do período ($i-1$) pelo IGPM, do mês de maio do período ($i-2$), observado o disposto no inciso I da Segunda Subcláusula desta Cláusula, onde, para o primeiro reajuste, o IVI_{i-1} será o quociente do IGPM do mês de maio do período ($i-1$) pelo IGPM do mês de abril do período ($i-2$).

IVI_{i-1} *pro rata tempore* = quociente da divisão do número índice, do Índice Geral de Preços de Mercado - IGPM, da Fundação Getúlio Vargas, ou do índice que vier a sucedê-lo, do mês de maio do período ($i-1$) pelo número índice do IGPM do mês de entrada em operação das INSTALAÇÕES DE TRANSMISSÃO.

PA_i = PARCELA DE AJUSTE do período i , a ser adicionada ou subtraída à RECEITA ANUAL PERMITIDA para o mesmo período, de modo a compensar excesso ou déficit de arrecadação do período anterior ($i-1$), calculada considerando, para cada mês do período ($i-1$), a soma algébrica de um duodécimo da RECEITA ANUAL PERMITIDA, de outras parcelas que vierem a ser regulamentadas, e a receita mensal efetivamente faturada. O valor do déficit ou superávit mensal será atualizado pelo IGPM acumulado até o mês de maio do período ($i-1$).

Ao meu sentir, o reajuste pelo IGPM, a princípio, não seria o índice adequado a refletir a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados na prestação do serviço e, como consequência, levaria a descaracterizar o contrato como de preço predeterminado e deslocamento da apuração das contribuições do PIS e da COFINS para o regime não cumulativo. As características do referido índice (IGPM) foram objeto de análise detalhada pelo Conselheiro Henrique Pinheiro no Acórdão nº 9303003.373, que chegou a mesma conclusão quanto ao IGPM não refletir a variação ponderada dos custos da prestação de serviços, nem expressar a variação específica dos custos de sua produção, conforme o trecho a seguir reproduzido:

Para que não pairasse qualquer dúvida de que o IGPM não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pelas distribuidoras de energia, basta analisar o grupo de produtos que compõem cada um dos índices integrantes do IGPM.

Nesse índice, entram, além de outros componentes, os preços de legumes e frutas, bebidas e fumo, remédios, embalagens, aluguel, condomínio, empregada doméstica, transportes, educação, leitura e recreação, vestuário e despesas diversas (cartório, loteria, correio, mensalidade de Internet e cigarro, entre outros).

Como dito anteriormente, o IGPM é composto de 3 índices, o IPAM, o IPCM e o INCCM.

O Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPAM), que responde por 60% do IGPM, é sistematizado segundo a origem dos produtos agropecuários e industriais e segundo o estágio de processamento bens finais, bens intermediários e matérias-primas brutas. No total, são pesquisados 340 produtos, distribuídos em grupos.

Veja, a seguir, a estrutura desse índice.

(...)

De acordo com a metodologia de cálculo da FGV para esse índice, os produtos de origem agropecuários representam 28,9738% do IPAM e o de origem industrial os outros 71,0262%, sendo que os subitens relativos às máquinas, aparelhos e materiais elétricos correspondem a minguados 1,7674% do IPAM.

Partindo-se da premissa que outros subitens da indústria possam ser utilizados como insumos do setor elétrico eliminando os do setor alimentício, fumo, bebidas, agropecuário, eletrodoméstico, celulose, etc., que não são aplicáveis ao setor de distribuição de energia elétrica vê-se que a participação dos insumos do setor elétrico no IPAM é insignificante, muito insignificante.

Já em relação ao IPCM, nenhum item está diretamente relacionado a insumos utilizados pelo setor de distribuição de energia elétrica, haja vista que os produtos que compõem esse índice, é específico para o consumo das famílias.

A seu turno, o INCC, por óbvio, não reflete os custos do insumo do setor elétrico, haja vista que é específico para medir a variação do setor da construção civil.

Ora, mergulhando-se na metodologia de cálculo do IGPM e analisando os produtos que o integra, conclui-se, sem a menor dúvida, que esse índice nem de longe reflete de forma específica a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela contribuinte, tampouco expressa a variação específica dos custos de sua produção.

Ainda assim, em consonância com a definição de preço predeterminado já anteriormente exposto, entendo que os contratos que utilizaram índices de correção, tais como o IGPM, podem ser considerados contratos de preços predeterminados, desde que a correção pelo índice eleito leve a um resultado igual ou inferior ao resultado do reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Compulsando os autos, percebi a existência de um laudo técnico elaborado por empresa de auditoria no qual se demonstra a variação de custos da energia vendida da empresa em comparação com a variação do índice do IGPM.

Com efeito, entendi por bem a Fiscalização analisar a metodologia adotada no referido laudo, mormente quanto a demonstração de se o índice de reajuste escolhido (IGPM) ultrapassou ou não o acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Nesse sentido, foi proposta diligência fiscal à Unidade de Origem, seguida pelo Colegiado, a fim de esclarecer essa questão.

A unidade de origem atendeu aos quesitos formulados nas Resolução nº3402.001.187 (fls.2.115 a 2.139) e 3402.002.206, respondendo-os nos seguintes termos:

Resolução nº3402.001.187

1)- Informar se a metodologia adotada pela empresa de Auditoria responsável pelo Laudo é adequada para refletir a variação de custos da empresa.

Resposta- Opino que a metodologia adotada foi adequada, conforme se constatou na análise dos dados obtidos(folha 2151 a 2239);

2)-Informar se existem pontos de discordância quanto a elaboração do referido laudo, devendo explicar, porventura existentes, os pontos de divergência, bem como apresentar os cálculos que julgue corretos.

Resposta-Não existem pontos de discordância quanto a elaboração do referido laudo;

3)-Facultar a Recorrente se posicionar sobre os pontos de divergência, caso existam, permitindo que a empresa proceda as devidas correções no laudo, caso deseje e concorde com as conclusões da Auditoria.

Resposta-item prejudicado; e

4)-Informar, demonstrando em tabela comparativa, se a variação do índice de reajuste (IGPM) utilizado pela empresa em seus contratos de prestação de serviço de transmissão foi superior, igual ou inferior a variação dos custos da prestação de serviço, relativo ao período correspondente ao reajuste ocorrido imediatamente anterior a 31/10/2003 e os ocorridos até a competência que foi objeto de autuação.

Resposta- Opino que a variação de custos da prestação de serviço foi superior de 31/10/2003 até a competência que foi objeto de autuação, conforme se constatou na análise dos dados obtidos(folha 2151 a 2239).

Resolução nº 3402.002.206

Os procedimentos determinados pelo D. Relator, às fls. 2.303 e 2.304, encontram-se a seguir reproduzidos (item a item), seguidos das providências e/ou informações produzidas por esta Fiscalização:

“a) intimar a empresa a complementar o parecer de auditoria para indicar a variação efetiva de reajustes de preços praticados no contrato de nº059/2001 no período de observação desde a data definida na regulamentação do enquadramento tributário (31 de outubro de 2003), até a análise deste estudo, ou seja, **31 de maio de 2013**” (fl. 2.006), **bem como efetuar as devidas comparações com a variação dos custos da prestação de serviço;**”

Resposta da Fiscalização:

Pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência (fls. 2.454 a 2.457) lavrado em 29/10/2019, cuja ciência deu-se em 01/11/2019 (via postal – AR), o sujeito passivo foi intimado a apresentar, além dos documentos estatutários e de representação legal (itens “1” e “2”), os seguintes elementos:

“3- Tendo em vista o disposto às fls. 12 a 14 da Resolução do CARF nº 3402-002.206, com relação ao parecer de auditoria às fls. 1.985 a 2.058, promover a retificação do mesmo a fim de indicar a variação efetiva de reajustes de preços praticados no contrato de nº 059/2001 no período de observação desde a data definida na regulamentação do enquadramento tributário (31 de outubro de 2003), até a data final de análise do referido estudo, ou seja, 31 de maio de 2013;

4- Elaborar demonstrativo discriminando as devidas comparações entre os índices de reajuste apurados conforme disposto no “item 3” acima e a variação dos custos da prestação dos serviços.”

“b) informar se existem pontos de discordância exclusivamente quanto a complementação do referido parecer de auditoria, devendo explicar aqueles porventura existentes. Bem como, apresentar os cálculos que entenda corretos;”

Resposta da Fiscalização:

No que diz respeito ao documento denominado “Resposta aos quesitos relacionados ao Processo Administrativo nº 10314.728364/2014-81” (fls. 2.374 a 2.379) apresentado pela auditoria, esta fiscalização concluiu que o mesmo atendeu seu objetivo, quer seja, prestar esclarecimentos relativos às variações de preços relacionadas ao contrato de transmissão de energia nº 059/2001.

“c) facultar a Recorrente se posicionar sobre os pontos de divergência, caso existam, permitindo que a empresa proceda as devidas correções no parecer, caso deseje e concorde com as conclusões da Auditoria;”

Resposta da Fiscalização:

Prejudicado, tendo em vista o exposto no item anterior.

“d) informar, demonstrando em tabela comparativa, se a variação do índice de reajuste no contrato nº 059/2001 utilizado pela empresa na prestação de serviço de transmissão foi superior, igual ou inferior a variação dos custos da prestação de serviço, relativo ao período correspondente ao reajuste ocorrido imediatamente anterior a 31/10/2003 e os ocorridos até a competência que foi objeto de autuação;”

Resposta da Fiscalização:

Trata-se o questionamento em questão do “item 3” do documento denominado “Resposta aos quesitos relacionados ao Processo Administrativo nº 10314.728364/2014-81” (fls. 2.374 a 2.379) apresentado pela auditoria, cujo teor, a resposta e a tabela comparativa, encontram-se a seguir reproduzidos:

“3) Queira a PwC indicar, utilizando uma tabela comparativa, se a variação efetivamente praticada do índice de reajuste do contrato nº 059/2001 foi superior, igual ou inferior à variação dos custos da prestação de serviço, relativo ao período correspondente ao reajuste ocorrido imediatamente anterior a 31/10/2003 e os ocorridos até a competência que foi objeto de autuação?”

PwC: A variação anual acumulada das receitas relacionadas com RBSE e RPC foi comparada à variação anual acumulada dos custos da prestação dos serviços de transmissão de energia, cumulado para o mesmo período, conforme descrito em nossas análises no relatório emitido com data de 2 de maio de 2016, conforme tabela comparativa a seguir:

	Variação acumulada	
	Custo	Reajuste contratual
2003/2004	16,8%	7,0%
2004/2005	24,8%	16,8%
2005/2006	30,8%	16,4%
2006/2007	35,7%	21,5%
2007/2008	44,5%	35,5%
2008/2009	52,8%	40,4%
2009/2010	60,8%	46,3%
2010/2011	67,1%	60,6%
2011/2012	81,1%	67,4%
2012/2013	100,5%	77,8%

Conforme observado, em todo o período de junho de 2003 a maio de 2013, a variação acumulada dos custos sempre superou a variação acumulada do reajuste do contrato nº 059/2001.” (grifei)

“e) efetuar quaisquer outras verificações que julgar necessárias para esclarecer as questões colocadas;”

Resposta da Fiscalização:

Prejudicado, tendo em vista o exposto no item anterior.

“f) após conclusão, elaborar relatório fiscal facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre as conclusões obtidas, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011;”

Resposta da Fiscalização:

Esta Informação Fiscal será encaminhada ao DTE - Domicílio Tributário Eletrônico do sujeito passivo para ciência e manifestação, nos termos da legislação pertinente.

“g) em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) se manifestar quanto a complementação do parecer pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.”

Resposta da Fiscalização:

Após manifestação do sujeito passivo acerca desta Informação Fiscal ou transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias sem que a faça, o processo administrativo será encaminhado à 2ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª Seção de Julgamento do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento.

Percebe-se, pelo trecho acima transcrito, que a Autoridade Fiscal ratificou a metodologia adotada pela empresa de auditoria na elaboração do laudo para apuração da variação dos custos da prestação de serviços, bem como confirmou que a variação do índice de reajuste utilizado pela empresa foi inferior a variação dos custos de prestação de serviços da empresa no período de 31/10/2003 até a competência que foi objeto da autuação.

Nesse caso, como a aplicação do índice eleito não superou a variação dos custos de produção da empresa, o § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658/2006, preceitua que não há descaracterização do preço predeterminado, *in verbis*:

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.

(negrito nosso)

Como representativo desse mesmo entendimento no CARF, transcreve-se trecho do acórdão nº 9303003.373 de lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por sua vez, editou a Instrução Normativa SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, para interpretar os dispositivos legais que tratam do preço predeterminado. Segundo a interpretação da Administração Tributária, cláusulas de reajuste, independentemente da periodicidade, como também as regras de reajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, após sua implementação, afastariam o caráter predeterminado do contrato. Para não haver a descaracterização de preço predeterminado, o reajuste não poderia exceder o aumento do custo de produção ou a variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

(...)

A meu sentir, a interpretação dada por essa IN é perfeitamente compatível com norma veiculada no art. 10 da Lei 10.833/2003 e no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. Na verdade, é uma reprodução literal do texto legal. Ora, dada a similitude da regra trazida na IN com a veiculada na lei, não me parece coerente atacar a interpretação da Administração Tributária. Assim, para que o ajuste ou revisão de preço não descaracterizem o contrato como de preço predeterminado, o acréscimo deve refletir o aumento do custo de produção, ou a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Nesse mesmo sentido, os acórdãos assim ementados:

PIS. COFINS. CONTRATO PREÇO PREDETERMINADO. CORREÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. PROVA. PAGAMENTOS INDEVIDOS. DIREITO À RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

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

Havendo prova técnica que conclua que os ajustes de preços praticados nos contratos enquadram-se no conceito de "preço predeterminado" do artigo 10, inciso XI, alínea "b" da Lei n. 10.833/03 (ou seja, que a variação dos reajustes nos preços de energia dos contratos se deu em percentual inferior à variação dos custos totais no período a que se refere o crédito discutido), o contribuinte possui o direito de tributar a receita deles decorrente na sistemática cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, e, havendo valores indevidamente recolhidos no período, porque erroneamente submetidos à não-cumulatividade das Contribuições, devem ser restituídos.

(Acórdão nº9303-012.979, 3ª Turma da CSRF, sessão de 17 de março de 2022, relatoria da Conselheira Érika Costa Camargos Autran)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006 COFINS. CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06. No caso vertente, há comprovação nos autos de que o reajuste do contrato se deu em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período, por conseguinte, que não houve alteração do critério de preço predeterminado, conforme reza a IN SRF 658/06.

(Acórdão nº3401-009.864, 1ª Turma da 4ª Câmara, sessão de 27 de outubro de 2021, relatoria da Conselheira Fernanda Vieira Kotzias)

Assim, em vista da conclusão técnica presente nos autos, confirmada pela Autoridade Fiscal, bem como amparado na jurisprudência e legislação citadas ao longo deste voto, não restam dúvidas que o lançamento fiscal ora analisado é insubsistente.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo