



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

Processo nº 10730.901737/2009-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.219 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria COFINS
Recorrente CIEN CIA DE INTERCONEXÃO ENERGÉTICA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/07/2005

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

PIS. COFINS. CONTRATO DE PREÇO PREDETERMINADO. APLICAÇÃO DO IGPM. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

O reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como de preço predeterminado, condição indispensável para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

A utilização do IGPM não descaracteriza o contrato como de preço predeterminado somente se ficar comprovado que a utilização do índice resultou em correção menor ou igual ao custo de produção ou à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Alan Tavora Nem e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora) que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Alan Tavora Nem e Carlos Alberto da Silva Esteves

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 273/274 dos autos:

Trata-se da Declaração de Compensação Eletrônica nº 01476.86547.210306.1.3.04-3208– não-homologada – de crédito oriundo de pagamento considerado indevido, a título de Cofins do período de junho-05, conforme se verifica na cópia da PerdComp constante dos autos.

A autoridade fiscal decidiu não homologar a compensação efetuada, pois entendeu inexistir o direito creditório declarado (fl. 36).

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou, Manifestação de Inconformidade (fls. 3 a 11) alegando, em resumo, que:

- reconhece que parte da compensação que efetuou foi indevida, pois usou Taxa SELIC acumulada em percentual incorreto, por este motivo recolherá a diferença;
- quanto ao restante da compensação declarada, a incorreção é do despacho decisório;
- contribuiu involuntariamente para o equívoco do despacho decisório, pois prestou informações incorretas em documentos fiscais;
- firmou contratos a preços pré-determinados, antes de 31/10/03, com FURNAS, GERASUL/TRACTEBEL e CERJ/AMPLA, aprovados pela ANEEL, e com prazo de duração superior a um ano;

- as receitas decorrentes de tais contratos estavam sujeitas ao PIS e à Cofins cumulativa (art. 10, Lei nº 10.833/03);
- na mesma direção opinou a ANEEL pelo ofício nº 1.431/2006-SFF/ANEEL, juntado ao presente recurso;
- equivocadamente, as referidas receitas foram declaradas como sujeitas ao PIS/Cofins não-cumulativos;
- ao perceber a falha retificou a contabilidade, apresentou o PER/DCOMP em tela, mas olvidou de retificar a DCTF;
- ao não retificar a DCTF, induziu a Autoridade a quo a supor que inexistia crédito a restituir/compensar;
- não obstante os erros que estão sendo corrigidos, é indubitável seu direito de reaver o valor recolhido a maior.

A contribuinte requer a homologação da compensação declarada.

A Recorrente apresentou, com a sua manifestação de inconformidade, os seguintes documentos: (i) atos constitutivos e de representação da empresa (fls. 12/35); (ii) despacho decisório (fls. 36 e 263/265); (iii) resolução ANEEL (fls. 38); (iv) contrato Furnas (fls. 39/95); (v) contrato Gerasul (fls. 96/152); (vi) Ofício e despachos ANEEL (fls. 153/157); (vii) contrato CERJ/AMPLA (fls. 158/231); (viii) Ofício 1431/2006 da ANEEL (fls. 232/234); (ix) comprovante de arrecadação (fls. 235 e 257); (x) DCTF retificadora (fls. 236/238); (xi) PER/DCOMP (fls. 239/256 e 258/262); (xii) tela do sistema (fl. 268).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/07/2005

PREÇO PREDETERMINADO. SUBSISTÊNCIA. ATÉ A PRIMEIRA
ALTERAÇÃO.

A permanência no regime cumulativo do PIS e da Cofins, na hipótese prevista no inciso XI, artigo 10 da Lei nº 10.833/03, depende do caráter predeterminado do preço, que subsiste somente até a implementação, após 31/10/03, da primeira alteração do preço decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, salvo situações excepcionais legalmente previstas. Não sendo caso de exceção, o contrato regido com cláusula de reajuste com base no IGP-M, sucedâneo do IPC-r.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/07/2005

OFÍCIO ANEEL. IRRELEVÂNCIA NO DOMÍNIO DE NORMA
TRIBUTÁRIA.

Ofício da Superintendência da Aneel nada interfere na aplicação das normas tributárias, seja em razão da forma inadequada adotada, seja porque carece a autoridade que o subscreve competência para alterar ou interpretar a legislação tributária, mormente quando seu conteúdo é estranho ao domínio fiscal, referindo-se apenas ao mercado de energia elétrica.

Manifestação de inconformidade improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido

O acórdão da primeira instância (fls. 272/281) consignou, em seus fundamentos, que nos contratos de fornecimento de energia elétrica firmados pelo contribuinte foram atendidos os requisitos legais para a adoção do regime cumulativo, presentes na IN SRF nº 658/2006, nos artigos 1º e 2º, II, e no artigo 10, XI, b, da Lei 10.833/03, os quais excepcionaram as receitas decorrentes de contrato de prestação de bens e serviços do regime da não-cumulatividade. Tais requisitos são: (i) receita auferida com o fornecimento de bens e/ou serviços; (ii) contrato firmado antes de 31/10/03; (iii) contrato para período superior a um ano; (iv) preço pré-determinado. Consignou haver, no entanto, um requisito para permanência neste regime: a manutenção do preço pré-determinado, pois a lei impõe a exclusão do regime cumulativo quando da primeira alteração no preço do fornecimento.

Analisando contrato por contrato, a primeira instância entendeu que, devido à presença de cláusulas de reajuste em todos eles, foi devida a inclusão das receitas oriundas destes contratos, cada um a partir do respectivo momento de reajuste, no regime da não-cumulatividade. Concluiu, por isso, que foi correta a adoção do regime da não-cumulatividade pelo contribuinte no período de junho de 2005, descabendo a alegação de erro e o pedido de troca para o regime cumulativo, sendo também descabido, portanto, o reconhecimento do crédito alegado, visto que inexistente.

O acórdão registrou, ainda, que o Ofício nº 1431/2006 da ANEEL não possui o condão de alterar essa conclusão, pois se trata de ato de mera comunicação, e não de ato normativo capaz de complementar a legislação tributária nos termos do artigo 100 do CTN. Assim, admitir que altere dispositivos legais e a base de cálculo de tributo feriria o princípio da legalidade. Além disso, a autoridade subscritora não possuiria competência para interpretar ou alterar legislação tributária. Quanto a seu conteúdo, consignou ser contraditório e ambíguo, por admitir uso de índice (IGPM) que não reflete a variação dos custos de produção e dos insumos utilizados, mas um índice geral de preços de toda a economia.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 21/05/2013 (vide AR à fl. 285 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 20/06/2013, Recurso Voluntário (fls. 287/318).

Em seu recurso, o contribuinte iniciou informando ter ressaltado em sua Manifestação de Inconformidade que as receitas auferidas com os contratos se submetiam e teriam continuado submetidas ao regime cumulativo, de acordo com os artigos 10, XI, b, e 15 da Lei nº 10.833/03, o item 3.1 da IN SRF nº 21/79 e o artigo 3º, § 3º da IN SRF nº 658/2006 e o Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL (Doc. 06 da Manifestação de Inconformidade – fls. 232/234).

Alegou que o acórdão da DRJ foi incorreto, e que deve ser reformado, pelas razões apresentadas na Manifestação de Inconformidade, e pelas adiante sintetizadas.

Primeiramente, apontou a nulidade do acórdão por omissão quanto à violação do artigo 30 do Decreto 70.235/72. Alegou que a primeira instância se recusou a apreciar o item 3.3.2 da Manifestação de Inconformidade, no tocante à argumentação de que as conclusões do Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL devem ser consideradas neste julgamento, por força do artigo 30 do Decreto 70.235/72.

Prosseguiu argumentando que, nos termos do artigo 3º, § 3º, da IN SRF, e em observância ao disposto no artigo 79, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/43, a autoridade administrativa só poderia desconsiderar os esclarecimentos prestados na Manifestação de

inconformidade relativas ao Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL se comprovasse a falsidade ou inexatidão do referido ofício, o que não teria ocorrido.

Tais vícios iriam de encontro às garantias do direito de petição e do devido processo legal presentes na Constituição Federal, o que ensejaria a nulidade do acórdão por força dos artigos 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/72, e seria o entendimento doutrinário e da jurisprudência administrativa.

Alegou, no mérito, que o acórdão merece reforma, pois o próprio teria reconhecido que os contratos sob exame se enquadraram, inicialmente, no regime cumulativo. Quanto ao entendimento de que não cumpriram o requisito para permanência, o recorrente combateu-o com a afirmação de que a própria Secretaria da Receita Federal já definiu, no subitem 3.1 da IN SRF nº 21/79, que a previsão contratual de reajuste não afasta o caráter predeterminado do preço, pois visa apenas a preservar o valor da moeda da data da celebração. Isto também teria sido reconhecido em julgamentos efetivados pelo Poder Judiciário e em normas editadas pelos poderes da União.

O recorrente alegou, ainda, que o Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL não visou à produção de efeitos tributários, mas à emissão de constatações técnicas. Assim, dentro de sua competência regulatória, a ANEEL teria certificado que os reajustes contratuais não superam os acréscimos dos custos de produção e dos insumos utilizados. Os efeitos tributários seriam meras decorrências.

Alegou, por fim, que, ainda que se afaste a prova técnica da ANEEL, o reajuste, pelo IGPM, não teria o condão de desnaturar o caráter predeterminado do preço, pois servia apenas para preservar o poder aquisitivo da moeda. Invocou precedentes do CARF que, em relação aos mesmos contratos sob exame, teriam reconhecido ser devido o enquadramento no regime cumulativo.

Insistiu, com esses fundamentos, que as receitas dos contratos se enquadram no artigo 10, XI, b, da Lei nº 10.833/2003, pedindo, ao final, a reforma do acórdão para fins de reconhecimento do direito creditório e homologação da compensação declarada, ou, ao menos, a declaração de nulidade do acórdão recorrido.

Não apresentou documentos novos com o recurso.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Da preliminar de nulidade

Conforme acima narrado, o contribuinte apresentou em seu recurso pleito preliminar de nulidade do acórdão tendo em vista que este teria se recusado a apreciar o item 3.3.2 da Manifestação de Inconformidade, no tocante à argumentação de que as conclusões do Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL devem ser consideradas neste julgamento, por força do artigo 30 do Decreto 70.235/72.

Prosseguiu argumentando que, nos termos do artigo 3º, § 3º, da IN SRF, e em observância ao disposto no artigo 79, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/43, a autoridade administrativa só poderia desconsiderar os esclarecimentos prestados na Manifestação de Inconformidade relativas ao Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL se comprovasse a falsidade ou inexatidão do referido ofício, o que não teria ocorrido.

Argumenta, então, que tais vícios iriam de encontro às garantias do direito de petição e do devido processo legal presentes na Constituição Federal, o que ensejaria a nulidade do acórdão por força dos artigos 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte neste ponto, conforme será devidamente demonstrado a seguir.

De leitura da decisão recorrida, verifica-se que esta trouxe consistente arrazoado apto a fundamentar o entendimento ali apresentado, no sentido de que “o Ofício da Superintendência da Aneel nada interfere na aplicação das normas tributárias, seja em razão da forma inadequada adotada, seja porque carece a autoridade que o subscreve competência para alterar ou interpretar a legislação tributária, mormente quando seu conteúdo é estranho ao domínio fiscal, referindo-se apenas ao mercado de energia elétrica”, como consignado na própria ementa do acórdão.

Nesse contexto, entendo que não há que se falar em nulidade da decisão recorrida, pois encontra-se devidamente motivada.

De outro norte, entendo que não merece guarida o argumento do contribuinte no sentido de que a autoridade administrativa só poderia desconsiderar os esclarecimentos prestados na Manifestação de Inconformidade relativas ao Ofício nº 1431/2006 – SFF-ANEEL caso comprovasse a falsidade ou inexatidão do referido ofício. Isso porque, embora o referido ofício possua conteúdo que favorece a tese de defesa do Recorrente, não possui efeito vinculante. Logo, a observância do teor deste Ofício não é impositiva aos julgadores administrativos, que possuem autonomia na análise do impacto que as informações ali inseridas terão em suas razões de decidir.

Nesse contexto, por entender que a decisão recorrida não se encontra maculada pelo vício da nulidade, afasto a preliminar apresentada pelo contribuinte.

2. Do mérito

Consoante acima narrado, o cerne da presente contenda é identificar se as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, que tinham o IGPM como índice de reajuste, estão sujeitas ao regime cumulativo ou não-cumulativo. Em outras palavras, cinge-se à interpretação da aplicação do art. 10, XI, da Lei nº 10.833/03, em decorrência do superveniente art. 109 da Lei nº 11.196/05, sendo necessário decidir se o reajuste dos contratos apresentados pelo contribuinte (IGPM) leva à descaracterização dos mesmos como "preço predeterminado".

Como é cediço, o regime não-cumulativo da COFINS foi instituído pela Lei nº 10.833/2003, a qual trouxe exceções em seu art. 10, inclusive as descritas no seu inciso XI, as quais mantiveram-se sob o manto do regime cumulativo:

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

(...).

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

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;

Tais exceções, inclusive, foram estendidas ao PIS, por meio do inciso V do art. 15, também da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

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:

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

Ou seja, com base na legislação acima transcrita, sujeitar-se-iam ao regime da cumulatividade as receitas relativas a contratos de fornecimento de bens ou serviços, desde que os contratos possuam preço predeterminado, tenham sido firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, por prazo superior a um ano.

No caso ora analisado, é incontroverso que os contratos firmados pela Recorrente são anteriores a 31/10/2013 e que possuem prazo superior a um ano. É o que se infere, inclusive, da passagem da decisão recorrida abaixo reproduzida:

Depreende-se dos dispositivos citados que a adoção do regime cumulativo para certas receitas dependem dos seguintes requisitos, tendo em vista o caso sub examine:

1. receita auferida com o fornecimento de bens e/ou serviços;
2. contrato firmado antes de 31/10/03;
3. contrato para período superior a 1 (um) ano;
4. preço predeterminado.

A contribuinte firmou com 3 (três) empresas, contratos de fornecimento de energia elétrica, cujas cópias encontram-se nos autos. A análise de tais contratos permite inferir as informações sintetizadas no quadro a seguir:

XX

Em juízo inicial, por meio do confronto dos dados acima sintetizado com os requisitos legais (1 a 4), acima resumidos, conclui-se que os mencionados contratos atendem às exigências da lei para que a contribuinte possa adotar o regime cumulativo para as receitas daí derivadas. (...).

Ou seja, a própria DRJ reconheceu que os contratos analisados atendem aos requisitos indicados nos itens 1 a 4 acima. Apesar disso, entendeu que o contribuinte não faria jus à apuração da COFINS pelo regime cumulativo, por entender que não teria sido atendido o requisito referente à "permanência no regime", visto que a legislação impõe a exclusão do regime cumulativo quando da primeira alteração do preço do fornecimento. Embasou o seu entendimento na IN SRF nº 658/2006, que trata do preço predeterminado.

Sendo assim, analisando cada um dos contratos, entendeu que a permanência no regime cumulativo teria findado com a aplicação do reajuste contratual, todos realizados com base no IGPM. Também resta incontroverso nos presentes autos, portanto, que o índice de reajuste adotado em tais casos foi o IGPM.

Para a solução da presente lide, então, imprescindível que se identifique o que deve ser considerado como preço predeterminado. Sobre o assunto, a IN/SRF nº 468/2004, já revogada, assim dispunha:

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.

Ato contínuo, foi publicada a Lei nº 11.196/2005, que admitiu expressamente exceções à descaracterização do preço predeterminado, ao assim dispor:

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.

Ou seja, o reajuste de preços em função do custo da produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do parágrafo 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/1995, não será considerado para fins de descaracterização do preço predeterminado.

Ainda sobre o assunto, foi editada a IN nº 658/2006, que revogou a IN/SRF nº 468/2004, ao assim dispor:

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.***

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.

A Lei nº 9.069/1995, mencionada acima, por seu turno, assim dispõe:

*Art. 27. **A correção**, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária contraída a partir de 1º de julho de 1994, inclusive, **somente poderá dar-se pela variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r.***

*§ 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**;*

O que se encontra em discussão, portanto, é se a adoção do IGPM retiraria do preço descrito em seu contrato o caráter de predeterminado, nos moldes do que dispõe o inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 e as demais normas acima indicadas.

Segundo a decisão recorrida, a resposta seria positiva, visto que a adoção do reajuste com base no IGPM configuraria, no seu entendimento, "a primeira alteração no preço do fornecimento".

Discordo da conclusão ali indicada.

Consoante narrado acima, o inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 trazia como requisito para a permanência no regime cumulativo apenas que o contrato tivesse preço predeterminado, não trazendo nenhuma restrição relativa aos reajustes.

O limitador em questão veio inicialmente através da IN/SRF nº 468/2004. Ocorre que não poderia a referida IN trazer restrição não disposta em lei, visto que assim procedendo findou por aumentar a alíquota tributária aplicada ao contribuinte, em total desrespeito ao princípio da Legalidade.

Até porque, importante mencionar que, quando da edição da Lei nº 10.833/2003, encontrava-se em vigor a IN 21/79, que assim dispunha acerca do preço predeterminado:

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.

Logo, infere-se que, ao adotar o termo "preço predeterminado", pretendia a Lei nº 10.833/2003 seguir a previsão legal disposta na IN 21/79 supra transcrita, vigente à época. Eventual alteração dessa interpretação, portanto, somente poderia ser realizada por norma de mesma hierarquia ou superior.

Destaque-se, outrossim, que não se está aqui afastando a aplicação da IN/SRF nº 468/2004 por inconstitucionalidade, o que seria vedado pela súmula nº 02 deste Conselho. Está-se, em verdade, reconhecendo a sua total inaplicabilidade face ao disposto na Lei nº 10.833/2003, norma de hierarquia superior, cuja observância é obrigatória por este Conselho.

Este, inclusive, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, consoante decisões consubstanciadas nas ementas dos RESP nº 1089998RJ e RESP nº 1169088, respectivamente:

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.)

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.

1. O provimento do recurso especial por contrariedade ao art. 535, II, do CPC pressupõe seja demonstrado, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: **(a)** a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; **(b)** houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; **(c)** a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e **(d)** não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação, dada a generalidade dos argumentos apresentados. Incidência da Súmula 284/STF.

2. Não cabe recurso especial quanto à controvérsia em torno da intimação pessoal da Fazenda, sob pena de usurpar-se competência reservada ao Supremo, nos termos do art. 102 da CF/88, já que o aresto recorrido decidiu com base em fundamentos essencialmente constitucionais.

3. Inadmissível recurso especial que demanda dilação probatória incompatível, nos termos da Súmula 7/STJ. No caso, a Corte de origem afirmou, expressamente, tratar-se de impetração preventiva, o que afasta o prazo decadencial de 120 dias para a impetração, premissa que não pode ser revista neste âmbito recursal.

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.

De outro norte, em razão dos problemas ocasionados pela IN nº 468/2004, que trazia restrições de forma ilegal e sem qualquer ressalva, foi editada a Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005 e a IN/SRF nº 658/2006, as quais trouxeram exceções à restrição atinente aos reajustes.

Até porque, não fazia sentido a descaracterização do contrato como tendo preço predeterminado nos casos em que havia mero reajuste por índice de atualização monetária. Isso porque, a aplicação de um índice de correção não retira o caráter de preço predeterminado do contrato, mas apenas o confirma, visto que mantém o valor atualizado de acordo com a realidade do momento, contrapondo-se aos efeitos da inflação.

De toda sorte, não há como se entender aplicáveis a Lei nº 11.196/2005 e a IN/SRF nº 658/2006 ao caso vertente, uma vez que ditas normas são posteriores ao período objeto dos presentes autos, que trata do período de apuração de março de 2005.

Como se não bastasse, ainda que o período em discussão fosse posterior à entrada em vigor de ditas normas, a interpretação que faço destas tampouco se coaduna com a conclusão obtida pela decisão recorrida, consoante será demonstrado a seguir.

Nos termos do parágrafo 3º do art. 3º da IN/SRF nº 658/2006: "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**".

O inciso II do parágrafo 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/1995, por sua vez, dispõe que o reajuste também **poderá** ser realizado, além da variação acumulada do IPC-r disposta no *caput*, em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Percebe-se, portanto, que **a norma não limita a não descaracterização do preço predeterminado à adoção de um índice específico, bastando que o índice adotado nos contratos não seja superior às referências descritas no art. 27 da Lei nº 9.069/1995.**

Ademais, vale destacar que o II do parágrafo 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/1995 admite, **como alternativa ao IPC-r** (o dispositivo legal fala em poderá), os critérios de custo de produção ou variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Nesse contexto, entendo que, ao mencionar o referido dispositivo legal, pretendia o legislador admitir, da mesma forma, não apenas o IPC-r (disposto no *caput* do art. 27), como também o disposto em seu inciso II, parágrafo 1º.

De outra parte, é pertinente mencionar que o IPC-r, índice expressamente previsto no *caput* do art. 27 da Lei nº 9.069/1995, e que também era geral, foi extinto, tendo sido substituído por outros índices, como o IGPM.

Entendo, então, que o índice de atualização adotado em contrato, para que seja admitido para fins do disposto no inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 (preço predeterminado), **não deverá corresponder necessariamente a um índice específico de alguma categoria, setor ou produto**. Até porque, na prática, seria inviável a existência de índices diversos para cada categoria, setor ou produto, o que geraria uma infinidade de índices.

O que se precisa perquirir, na verdade, é se o índice adotado pelo contribuinte no caso concreto representa percentual condizente com a sua atividade, para que seja admitido como mero reajuste em contraponto à inflação, mantendo, assim, a característica de preço predeterminado do contrato, não correspondendo a índice superior aos balizamentos constantes do art. 27 da Lei nº 9.096/1995 (IPC-r, extinto e substituído por outros índices, e demais índices adotados em função do custo da produção ou da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados).

E, no caso concreto em análise, concluo que o IGPM atende a tais requisitos.

Até porque, como bem ressaltou o contribuinte em seu recurso, a ANEEL, por meio do Ofício nº 1431/2006, em resposta à Associação Brasileira dos Produtores Independentes de Energia Elétrica - APINE, informou que o IGPM é o índice de reajuste aceito pelo Poder Concedente em todos os contratos de concessão de distribuição assinados com a União Federal, por refletir mais adequadamente as variações de preços do setor elétrico. Tanto que a ANEEL indica em seu *site* que o reajuste para atualização monetária dos contratos deste setor deve considerar o IGPM.

Nessa ótica, entendo que o IGPM, como bem esclareceu a ANEEL, reflete a variação de preços do setor elétrico, enquadrando-se, portanto, nos requisitos dispostos tanto na Lei nº 11.196/2005 quanto na IN/SRF nº 658/2006, visto que é um dos índices gerais que veio substituir o extinto IPC-r. Até porque, exigir um índice específico para cada produto representaria, na verdade, uma tentativa de negar aplicabilidade à própria exceção atinente aos reajustes, visto que é muito improvável que haja um índice de atualização aplicável a determinado produto/setor específico.

O que a norma buscou evitar é que fossem adotados índices que representassem aumentos superiores aos observados em determinada atividade, o que poderia representar uma verdadeira revisão do seu valor, ou seja, um ganho superior à mera recomposição do valor monetário da moeda. Não é, contudo, o que se vê na hipótese dos autos, em que fora adotado pelo contribuinte o índice oficial admitido pela União Federal, conforme orientação da ANEEL, justamente em razão da sua correlação com as variações de preços atinentes especificamente ao setor elétrico. Ou seja, a adoção do IGPM buscou apenas manter o equilíbrio contratual, não representando uma revisão do preço inicialmente pactuado.

Tanto é assim que a própria ANEEL emitiu a Nota Técnica nº 224/2006, que teve como objeto a avaliação da incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS sobre as receitas decorrentes de contratos assinados em data anterior a 31/10/2003, nos termos do art. 10, inciso XI, e art. 15 da Lei nº 10.833/2003, c/c art. 109 da Lei nº 11.196/2005, através da qual pronunciou-se expressamente no sentido de que a incidência do PIS e da COFINS, nos contratos licitados antes de 31/10/2003, permanecem no regime cumulativo por se caracterizarem como de preço predeterminado. Em razão da sua relevância, traz-se a seguir passagem da referida Nota Técnica:

(...). Diante da nova conceituação de preço predeterminado, trazida pela IN SRF nº 486/2004 exclusivamente para fins de PIS/PASEP e COFINS, tem-se que a existência de cláusula de reajuste no contrato seria causa de indeterminação do preço a partir do momento em que aplicado o reajuste, passando então a receita decorrente a ser submetida ao regime novo da não-cumulatividade. É, portanto, evidente o conflito entre a regulamentação existente (IN SRF nº 21/79 e IN SRF nº 486/2004). Percebe-se que a Secretaria da Receita Federal, mediante ato de natureza jurídica meramente complementar, nos termos do art. 100, I, do CTN, estabeleceu restrições e limitação que não se encontram previstas na Lei nº 10.833/2003. Dessa forma, hialina a violação ao princípio da legalidade, segundo o qual a atividade administrativa está condicionada à observância da lei, pois na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, não devendo sua atividade violar a lei, regulamento ou outro ato normativo. (...).

Neste ponto, cabe observar que o índice utilizado nos Contratos de Suprimento de Energia Elétrica (sejam eles Contratos Iniciais ou Contratos Bilaterais), bem nos Contratos de Concessão do Serviço Público de Transmissão é o IGP-M (Índice Geral de Preços do Mercado), apurado pela Fundação Getúlio Vargas

- FGV. O IGP-M é índice que se enquadra no conceito apresentado pelo art. 27 da Lei nº 0.069/95.

Dessa forma, com o novo comando legal introduzido pelo art. 109 da Lei nº 11.196/2005, a ocorrência de mero reajuste de preços, efetuados especificamente nas condições descritas na Lei nº 9.069, art. 27, parágrafo 1º, II, independentemente do índice utilizado, não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. (...).

Portanto, com a edição da Lei nº 11.196/2005, qualquer reajuste de preço previsto contratualmente, que tenha por objetivo assegurar o reajuste necessário para minimizar os efeitos do desgaste inflacionário ocorrido durante o ano, sem que haja alteração (revisão) do preço e das condições pactuadas quando da assinatura do contrato, mediante índices estipulados contratualmente, qualquer que seja ele, não descaracteriza o preço predeterminado, permanecendo a receita decorrente de tais contratos no regime da tributação cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS. (...).

Por todo o exposto, concluímos que:

a) as receitas decorrentes dos Contratos Iniciais e Bilaterais, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, enquadram-se nas disposições do art. 10, inciso XI, letra "b", da Lei nº 10.833/2003, uma vez que são contratos assinados por prazo superior a 1 (um) ano, com preço predeterminado, cujo reajuste anual, calculado com base em índices oficiais (IGP-M), não descaracteriza o caráter de preço predeterminado, devendo, por conseguinte, tais receitas permanecerem sujeitas às normas da legislação do PIS/PASEP e da COFINS, vigentes anteriormente à edição da Lei nº 10.833/2003, ou seja, no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/1998. (...).

Reforça o entendimento acima exposto o fato de que o contribuinte, no caso em análise, não poderia firmar contrato em valor predeterminado sem que fizesse constar cláusula de reajuste, nem poderia escolher outro índice que não o IGPM, ainda que correspondesse à variação relativa ao seu produto específico. Por força da Lei nº 8.666/93 (Lei de Licitações), a cláusula de reajuste do preço deverá constar necessariamente tanto do ato convocatório do processo de licitação quanto do instrumento contratual. E, no caso de contrato no setor de energia elétrica, o índice a ser adotado deveria ser o IGPM, conforme orientação da ANEEL.

Até porque, é importante salientar que não poderia a Recorrente se distanciar de orientação da ANEEL sobre o tema, visto ser este o órgão regulador da sua atividade, inclusive quando considera que a determinação da tributação a ser adotada impacta diretamente o preço da tarifa adotada pela Recorrente, tema este que se sujeita ao controle direto da ANEEL.

Nesse contexto, entendo que as receitas do Recorrente decorrentes dos contratos firmados antes de 30/10/2003, ainda que o preço seja reajustável pelo IGPM, deveriam ter sido tributadas pelo regime da cumulatividade.

É válido destacar, inclusive, que a 3ª Seção de Julgamento do CARF já se manifestou neste mesmo sentido, consoante se extrai da ementa a seguir transcrita (Processo nº 10183.005952/2009-19 - Acórdão nº 3302001.659 publicado em 22/11/2012):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGPM.

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

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

Recurso Voluntário Provido.

Por oportuno, é válido trazer à tona trecho do voto vencedor proferido pela Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

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

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

(...).

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

(...).

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

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

“Lei nº 10.192/01

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

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

este será substituído, a partir de 1º de julho de 1995, pelo índice previsto contratualmente para este fim.

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

(destaquei)

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

“Lei nº 10.192/01

*Art. 2o É admitida estipulação de correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a **variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados nos contratos de prazo de duração igual ou superior a um ano.***

(...)”

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

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

É pertinente destacar, inclusive, que esta decisão restou mantida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual, à unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 9303003.467 de 24/02/2016). A seguir, transcrevem-se passagens do voto proferida pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora do referido processo, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir:

(...)

Sendo assim, em melhor análise da IN SRF 468/04, ainda que tenha sido editada à época sem previsão legal de “reajuste de preços”, entendo que o que se está propondo com essa norma é desbordar confusão no ordenamento jurídico – vez que **a natureza do evento de reajuste de preço é diferente do evento de revisão de preço.**

Eis que **o reajuste contratual tem a finalidade de se “corrigir monetariamente” o preço já contratado/negociado para se manter o equilíbrio**

econômico financeiro do contrato – equalizando o preço já estipulado com o poder da moeda.

Ou seja, o reajuste não tem o condão de alterar o preço já contratado/negociado, mas sim, de apenas, em virtude de perdas inflacionárias, adequá-lo à realidade econômica.

Enquanto que a revisão do preço, com a definição pela continuidade de determinado serviço e em vista de circunstâncias extraordinárias, p.e. motivos concorrenciais, tem a finalidade de se estipular uma nova equação econômica para se firmar um novo preço junto ao contratado.

O que, de fato, alteraria o preço do serviço. É de se trazer também que o reajuste usualmente ocorre anualmente e no final do exercício, pois deve considerar os impactos inflacionários do ano corrente, diferentemente da revisão de preço, que poderá ocorrer pelas circunstâncias extraordinárias que influenciam as partes e o mercado (p.e., oferta e demanda).

Dessa forma, o reajuste, resultante da simples aplicação do índice de correção monetária não tem o poder de alterar o preço predeterminado. Tanto é assim, que não implica em obrigatoriedade de aditamento do contrato, bastando a previsão de cláusula de reajuste com a estipulação de um índice oficial para a atualização monetária do preço. O que passo, a desconsiderar aquela Instrução Normativa IN SRF 468/04 para o caso em apreço, em respeito à natureza dos eventos jurídicos – reajuste e revisão de preços – já que traz que o mero “reajuste” implicaria a alteração do preço antes firmado, confluindo da mudança da sistemática das contribuições.

(...).

Com a cláusula 11, tem-se claro que **o reajuste ora aventado não teve como pretensão a alteração do preço pré-determinado do contrato, mas apenas a atualização desse preço já estipulado com a utilização do Índice Geral de Preços de Mercado – IGPM – oficial.**

A correção monetária de per si por sua natureza mantém o preço predefinido equalizando-o somente com o poder da moeda – o que, a meu sentir, nem precisaria de previsão legal para se fazer tal reajuste – necessário à manutenção de vários negócios jurídicos.

Sendo assim, a cláusula de reajuste é admitida para assegurar às partes a manutenção do equilíbrio econômico e financeiro da avença.

Cabe lembrar que a Lei 8.666/93 – que dispõe sobre as licitações e contratos firmados pela Administração Pública, estabelece a observância obrigatória de determinadas regras, das quais a cláusula de reajuste de preço deve constar não apenas do instrumento contratual, mas também do próprio ato convocatório do processo de licitação (Grifos meus):

"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, o dia e a 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; (...)*

Art. 55. São cláusulas necessárias em todo contrato as que estabeleçam: (...)

III o preço e as condições de pagamento, os critérios, database e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios da atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo *pagamento;*"

Com efeito, nota-se que o reajuste apenas representa o repasse da correção monetária durante a vigência do contrato, e não o estabelecimento de um novo contrato – por decorrência de um novo preço.

Tanto é assim, que não tem o condão de provocar alteração contratual, conforme demonstrado no art. 65, § 8º do art. 65 da Lei de Licitações (Grifos meus):

"Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos *seguintes casos:* (...)

§ 8.º A variação do valor contratual para fazer face ao reajuste de preços previsto no próprio contrato, **as atualizações**, compensações ou penalizações financeiras decorrentes das condições de pagamento nele previstas, bem como o empenho de dotações *orçamentárias suplementares até o limite do seu valor corrigido, não caracterizam alteração do mesmo, podendo ser registrados por simples apostila, dispensando a celebração de aditamento.*"

Em vista do exposto, o mero reajuste de preço, em respeito ao poder da moeda, não altera o contrato já firmado, tampouco há que se falar em mudança do preço acordado. Ou seja, a mera atualização do preço, por decorrência da desvalorização da moeda, não poderia descaracterizar o contrato com preço predeterminado.

(...)

Seria tão danoso tal entendimento de que não se poderia utilizar o IGPM como índice para a atualização do preço no contrato ora firmado que a própria Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel traz em seu site que o reajuste para a atualização monetária dos contratos deve considerar o IGPM.

Cabe elucidar que a Aneel foi instituída pela Lei 9.427/96, tendo por finalidade regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

E, dentre as suas atribuições, consta a gestão dos contratos de concessão ou de permissão de serviços públicos de energia elétrica, de concessão de uso de bem público, bem como atuar para se zelar pelo cumprimento da legislação de defesa da concorrência, monitorando e acompanhando as práticas de mercado dos agentes do setor de energia elétrica.

Dessa feita, compete à ANEEL zelar pelo cumprimento da legislação de defesa da concorrência, monitorando as práticas de mercado, além de gerir os contratos de concessão de energia elétrica – o que, para tanto, poderá regular o índice a ser utilizado para se atualizar tais contratos. O que efetivamente faz e fez no presente caso ao expor a possibilidade de se utilizar o IGPM como índice de atualização monetária do preço.

Diante de todo o acima exposto, entendo que assiste razão ao contribuinte em seu argumento de mérito, reconhecendo o seu direito de recolher, no que tange às receitas decorrentes dos contratos firmados anteriormente à 30/10/2003, ainda que possuam cláusula de reajuste pelo IGPM, a COFINS com base no regime cumulativo.

Ressalte-se, por fim, que os valores a serem compensados deverão se sujeitar à validação por parte da unidade de origem, quando da execução do presente julgado, razão pela qual o provimento que ora se defere é parcial, devendo ser homologada a compensação no limite do direito creditório reconhecido.

Ademais, não é demais mencionar que o pleito do contribuinte está sendo deferido apenas parcialmente também em razão do reconhecimento realizado por ele próprio em sua manifestação de inconformidade, no sentido de que parte da compensação efetuada fora indevida, pois usou taxa Selic acumulada em percentual incorreto.

3. Da conclusão

Voto, portanto, no sentido de afastar a preliminar apresentada pelo contribuinte e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, para fins de, reconhecendo o direito do contribuinte à tributação pelo regime da cumulatividade, homologar a compensação pleiteada no limite do direito creditório reconhecido.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, peço licença para discordar de suas conclusões sobre a interpretação da norma tributária quanto à manutenção da condição de preço predeterminado pela utilização do IGPM em contrato de energia elétrica, para fins de aplicação do regime cumulativo ou não cumulativo da incidência da Contribuição para a COFINS.

A meu sentir, o reajuste pelo IGPM, a princípio, não reflete o custo de produção, nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição indispensável para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da COFINS.

Em reforço ao entendimento de que o IGPM não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela contribuinte, nem expressa a variação específica dos custos de sua produção, transcreve-se excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-003.373, da lavra do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

"Para que não paire 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 IPA-M, o IPC-M e o INCC-M.

O Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA-M), 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 IPA-M 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 IPA-M.

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 IPA-M é insignificante, muito insignificante.

Já em relação ao IPC-M, 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, contratos que utilizam índices de correção tais como o IGPM podem ser considerados contratos de preços predeterminados, contudo, para tanto, o contribuinte deve demonstrar que a correção pelo índice eleito leva 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. Fato que, no presente processo, não foi comprovado.

Nesse ponto, relembre-se que o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Quanto ao entendimento manifestado pela Agência Nacional de Energia Elétrica-ANEEL, entendo não socorrer ao contribuinte, pois a esta Agência compete tão somente a regulação de questões inerentes à geração e à distribuição de energia elétrica e às atividades correlatas, enquanto que a competência para manifestar-se sobre questões tributárias pertence à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Receita Federal do Brasil.

Assim, considero que são aplicáveis ao caso a Instrução Normativa SRF nº 650, de 2006, a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2007, e o Parecer PGFN/CAT nº 1.610, de 2007. Ademais, também entendo que as normas citadas limitaram-se a regular o que já estava previsto em lei, não havendo, por conseguinte, modificação do conceito de "preço predeterminado" e, portanto, estes atos infralegais estão em consonância com o art. 27, §1º, II, da Lei nº 9.069, de 1995; com o art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 e com o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005.

Conclusão.

Por todo exposto, em especial, por entender que o reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como de preço predeterminado; que a contribuinte não comprovou que o resultado da variação pelo IGPM foi igual ou inferior ao resultado da variação em função do custo de produção ou da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados; que o ônus da prova recai sobre quem alega um direito, por aplicação do art. 373 do CPC; concluo que no presente caso a Contribuição para a COFINS deve incidir no regime não cumulativo.

Diante disso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves