



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

Processo nº 10830.724951/2011-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3101-001.682 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente CPFL GERAÇÃO DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2010

COFINS. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. ENERGIA ELÉTRICA. PREÇO PREDETERMINADO.

O preço predeterminado previsto em contrato com prazo superior a 1 (um) ano, de fornecimento de bens ou serviços, não perde sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária com base em índice geral de preços.

Nos termos da O art. 3º, § 3º, da IN SRF nº 658/2006, caberá à administração tributária fiscalizar os reajustes de preços **efetivamente aplicados** a partir pós 31 de outubro de 2003, a fim de verificar se não foram superiores ao correspondente acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, o que representa limite objetivo para manutenção da característica de “contrato a preço predeterminado”.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Mônica Monteiro Garcia de los Rios, que participou do presente julgamento em substituição ao Conselheiro Amauri Amora Câmara Júnior, votou pelas conclusões.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente em exercício

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Henrique Mauri (Suplente), Valdete Aparecida Marinheiro, Mônica Monteiro Garcia de los Rios (Suplente), Elias Fernandes Eufrásio (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ que manteve os autos de infração aplicados decorrentes do recolhimento indevido de PIS e COFINS, uma vez que a recorrente fez o recolhimento com base no regime cumulativo da Lei 9.718/1998 enquanto o fisco entendeu que o mesmo deveria ser feito com base no regime não-cumulativo das Leis 10.833/2003 e 10.637/2003 a partir do primeiro reajuste a partir de 31/10/2003 nos preços firmados em contrato de compra e venda de energia, conforme relatório da DRJ que destaca trechos do relatório da fiscalização e, por muito bem descrever os fatos ocorridos, aqui transcrevo:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS - e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 184.118.817,40, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/09/2011.

No Termo de Verificação Fiscal COFINS, que precede o Auto de Infração, a autoridade fiscal relata o desenvolvimento da auditoria cujo foco são os contratos de definição e reajustamento dos preços de fornecimento de energia elétrica firmados entre a autuada e seus clientes.

Examinados os contratos apresentados, a fiscalização conclui que:

“9.3 Da análise dos Contratos apresentados à Fiscalização depreende-se que os Reajustes dos Contratos de Suprimento de Energia CPFL (item 9.1) e FURNAS (item 9.2), tiveram como base o IGPM (Índice Geral de Preços do Mercado). O Contrato de Suprimento de Energia CPFL (item 9.1) teve seu primeiro reajuste em 08/04/2004 (item 9.1.1) e o Contrato de Suprimento de Energia FURNAS teve seu primeiro reajuste em 1999 (item 9.2.3).”

A partir de tais constatações, a autoridade passa a analisar a legislação aplicável:

“10. A Lei nº 10.833, de 2003, em seus arts. 1º a 8º, estabeleceu sistemática de incidência não-cumulativa da Cofins, obrigatória para determinadas pessoas jurídicas, com início de vigência em 1º/02/2004. A mesma Lei nº 10.833, de 2003, todavia, manteve como sujeitas à sistemática anterior de incidência cumulativa da Cofins, um extenso rol de pessoas jurídicas e de receitas, listadas em seu art. 10, cuja alínea "b" do inciso XI interessa diretamente à presente análise. É a seguinte a redação desse preceito:

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

...

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

...

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

11. O art. 15, inciso V, da própria Lei nº 10.833, de 2003, estendeu a aplicação desse dispositivo à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. O objetivo que norteou a inclusão do inciso XI no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, foi a preservação do equilíbrio econômico dos contratos celebrados antes de 31/10/2003, data em que ocorreu publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, contratos com prazo superior a um ano que, na formação do preço, levaram em conta a alíquota menor, ficaram resguardados de possíveis efeitos da sua majoração, os quais se produziriam a partir de 1º de fevereiro de 2004, conforme art. 68, inciso I, da Medida Provisória nº 135, de 2003, e art. 93, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003.

13. Segundo a inteligência da norma acima transcrita, o não-enquadramento no regime da não-cumulatividade neste caso está sujeito ao atendimento concomitante das seguintes condições:

- a) Contratos firmados anteriormente a 31/10/2003;
- b) Prazo superior a 1 (um) ano;
- c) Fornecimento de bens ou serviços;
- d) Preço predeterminado.

14. No caso de não satisfeita alguma das condições legais, as receitas percebidas ficarão sujeitas à não-cumulatividade.

15. A Instrução Normativa SRF nº 468, de 8 de novembro de 2004, veio regulamentar o art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833, de 2003, definindo o conceito de preço predeterminado a ser utilizado na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A aplicação deste conceito data do início da vigência da sistemática não-cumulativa da Cofins, ou seja, a 1º/02/2004, conforme previsto no art. 6º da IN SRF nº 468, de 2004.

...

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.

16. Sintetizando, segundo a IN SRF nº 468, de 2004, os contratos que contiverem cláusula de reajuste deixam de ser considerados a preço predeterminado a partir da data em que ocorrer a primeira revisão ou reajuste, posteriormente a 31/10/2003. Apesar da IN SRF nº 468, de 2004, ter sido revogada pela IN SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, serão analisados alguns argumentos da Nota Técnica SFF/ANEEL nº 224, de 2006, sobre a IN SRF nº 468, de 2004, e as diferenças entre as duas Instruções Normativas serão apontadas no tempo certo.

17. Argumentou a ANEEL que "a Secretaria da Receita Federal, mediante ato de natureza jurídica meramente complementar, nos termos do art. 100, I, do CTN, estabeleceu restrições e limitações que não se encontram previstas na Lei nº 10.833/2003".

18. A alínea "b" do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, teve por objetivo, não impor aos contribuintes o encargo de terem que iniciar negociações apressadas a fim de revisarem ou reajustarem seus contratos, em virtude do pouco tempo (90 dias, contados a partir da publicação da MP nº 135, de 2003) concedido para que os contribuintes adaptassem-se ao novo regime de incidência da contribuição, o que era tempo insuficiente para que alguns setores renegociassem seus contratos, devido à complexidade da avaliação da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro pretendido quando da contratação inicial. A lei utilizou um conceito ainda novo na legislação das contribuições exatamente para que ele fosse definido adequadamente pela legislação. Não há, no direito privado, conceito legislado de "preço predeterminado", daí porque não procede qualquer alegação de ofensa ao art. 110 do CTN.

19. Posteriormente, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, estatuiu a regra de que a condição de preço predeterminado não seria descaracterizada pelo reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

"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."

20. A ANEEL alega que tal dispositivo foi publicado: "visando superar as perplexidades interpretativas inauguradas pela IN SRF nº 468, de 2004." E expõe que: "outro aspecto importante é que o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, tem por claro objetivo estabelecer o que normalmente se denomina "interpretação autêntica" da noção de preço predeterminado, para fins de aplicação do disposto nas citadas alíneas "b" e "c", do inciso XI, do art. 10 da Lei nº 10.833/2003."

21. A agência entende que o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, veio a dar uma interpretação autêntica às alíneas "b" e "c" do inciso XI do art. 10 da Lei nº

10.833, de 2003. Mas na realidade, o disposto no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 veio estabelecer uma exceção ao § 2º do art. 2º da IN SRF nº 468, de 2004.

22. É a seguinte a dicção do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, a que faz referência o art. 109 da Lei 11.196, de 2005:

"CAPÍTULO IV Da Correção Monetária

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:

...

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;"

23. É clara a diferenciação feita pela lei: o reajuste baseado na correção monetária não se confunde com os reajustes baseados ou no custo de produção ou na variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. *A contrario sensu*, a lei posicionou-se no sentido de excluir do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, o reajuste baseado na correção monetária:

(...)

24. *Ora, a extinção do IPC-r e a sua substituição por outro índice equivalente, permitido pela Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, não tem o condão de transformar esse novo índice em um coeficiente que reflita a variação dos custos de produção ou dos insumos. Pelo contrário, nesse ponto a Lei 10.192, de 2001, em nada inovou, posto que o inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, já permitia contratos com cláusulas de reajuste baseados em índices que expressassem a variação dos custos de produção ou dos insumos. Assim, segundo o art. 2º da Lei nº 10.192, de 2001, acima transcrito, admite-se a estipulação de reajuste por:*

a) índices de preços gerais;

b) índices de preços setoriais;

c) índices que reflitam a variação dos custos de produção;

d) índices que reflitam a variação dos custos dos insumos utilizados.

25. A fim de esclarecer qualquer dúvida, faz-se necessário distinguir "índices de preços setoriais" de "índices de custos setoriais". Índice de preços setoriais reflete a inflação a que foi submetido um determinado setor. Já índice de custos setoriais, como o próprio nome indica, reflete os custos envolvidos na atividade de um dado setor.

26. Feitas as distinções entre os índices existentes, fica claro que o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, somente contemplou em sua redação as letras "c" e "d" do item 24 acima. Não foram permitidos, entre os índices admitidos para a permanência

na cumulatividade, os índices de preços gerais, nem os índices de preços setoriais. De fato, esses índices não estavam entre aqueles albergados pelo inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995.

27. Segundo informações constantes do sítio da FGV na internet (www.fgv.br), o IGPM, principiou a ser calculado a partir de junho de 1989, por solicitação de um grupo de entidades de classe do setor financeiro, liderado pela Confederação Nacional das Instituições Financeiras, em decorrência das constantes mudanças ocorridas nos indicadores da correção monetária e da inflação oficial. Esse índice origina-se da média ponderada do índice de Preços por Atacado (IPAM; 60%), do índice de Preços ao Consumidor (IPCM; 30%) e do índice Nacional de Custos da Construção (INCCM; 10%).

28. É desnecessário apresentar maiores detalhes acerca das características do IGPM para verificar que este não se trata de "índice que reflita a variação dos custos de produção" e nem de "índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados" a sua própria denominação e a dos índices que o compõem é suficientemente elucidativa.

29. Em razão da edição do art. 109 da Lei nº 11.196 de 2005, a SRF editou a IN-SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, e seu art. 3º está assim redigido:

"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.

30. No que tange à definição de preço predeterminado, a inovação diante da IN-SRF nº 468, de 2004, é o conteúdo do § 3º, que admite a manutenção do caráter de preço predeterminado, na hipótese de o reajuste de preços não se dar em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice, previsto em contrato, que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos, incorporando de forma isonômica a exceção criada pelo art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. Entretanto, se o reajuste não leva em conta termos de custos de produção ou insumos, então não se pode se valer do instrumento da comparação para averiguação de eventual inferioridade de percentual, pois da expressão "nos termos do inciso II do § 1.º da art. 27 da Lei nº 9.069 de 1995", conclui-se que o

reajuste estabelecido em contrato deve conter imprescindivelmente termos de custos de produção ou insumos.

31 . Sobre o assunto foi exarada a seguinte Solução de Consulta: Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 390, de 18/09/2006, de cuja ementa se extrai:

O reajuste de preços de contratos por índices gerais de inflação, a exemplo do IGPM, que não reflitam especificamente o custo dos insumos de produção retira a característica de preço predeterminado do contrato a partir da implementação da primeira alteração de preços. Também retira a característica de preço predeterminado o reajuste no qual se considera fator que reflita a variação da carga tributária incidente sobre o faturamento, permitindo que seja repassada ao adquirente do bem ou serviço.

32. De acordo com a solução de consulta, observa-se que o cômputo do IGPM no percentual de reajuste de preços, descaracteriza a condição de preço predeterminado. Em sentido diametralmente oposto, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) tem interpretado que as receitas decorrentes dos Contratos Iniciais, dos Contratos Bilaterais e dos CUSTs, bem como os CPSTs e os Contratos de Concessão do Serviço de Transmissão ajustam-se nas disposições do art. 10, inciso XI, alínea "b", da Lei nº 10.833, de 2003, pois alega que tais contratos foram assinados com preço predeterminado, cujo reajuste anual, calculado com base no índice Geral de Preços de Mercado (IGPM), não descaracteriza o caráter de preço predeterminado, e segundo a ANEEL, tais receitas permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativo das contribuições, previsto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

...

33. *Tendo em vista que os Contratos de Suprimento de Energia das contas contábeis n. 6111024002 Suprimento Energia CPFL (item 9.1) e n.6111031160 Suprimento Energia FURNAS (item 9.2) tiveram como reajuste de preços de suas tarifas o IGPM (índice Geral de Preços do Mercado), esses contratos não se enquadram no conceito de preço predeterminado, faltando assim condição básica para enquadramento de suas receitas no regime cumulativo (alíquota de 3%).*

Por todo o exposto, a Fiscalização procedeu ao lançamento da COFINS no regime não cumulativo para as receitas provenientes desses Contratos no período 04/2007 a 12/2010.

34. *O Auto de Infração terá como lançamento os valores de BASE DE CÁLCULO (receitas contábeis das contas n. 6111024002 suprimento energia CPFL e n.6111031160 suprimento energia FURNAS valores extraídos da contabilidade da empresa e ratificados por planilha de receitas de venda entregue à Fiscalização (anexa)) multiplicados pela alíquota de 4,6% (alíquota correspondente à diferença entre a alíquota de 7,6% (regime não cumulativo) e a de 3% (regime cumulativo) aplicada pela empresa) (...)."*

Fundamentação semelhante preside o lançamento da contribuição para o Programa de Integração Social.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, com base nos contratos de fornecimento de energia, que:

“as receitas advindas dos referidos contratos, relativamente à tributação pela COFINS, enquadram-se no disposto no artigo 10, inciso XI, da Lei nº 10.833,

e relativamente à tributação pela contribuição ao PIS, enquadram-se no disposto no artigo 15, inciso V, da mesma Lei nº 10.833/03.

Nos termos previstos nos acima referidos artigos 10 e 15 da Lei nº 10.833/03, as receitas advindas de (i) contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, (ii) com prazo superior a 1 (um) ano, (iii) de fornecimento de bens ou serviços, (iv) a PREÇO PREDETERMINADO permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins e do PIS, vigentes anteriormente à Lei 10.833/03, estando, portanto, sujeitas ao SISTEMA DA CUMULATIVIDADE previsto na lei nº 9.718/98, com aplicação da alíquota de 3% para a COFINS e 0,65% para o PIS, enquadrando-se nesta situação os contratos mantidos pela IMPUGNANTE com a CPFL Companhia Paulista de Força e Luz e FURNAS.

Ocorre que, com o advento da Instrução Normativa nº 468, de 10 de novembro de 2004, o Fisco Federal, ultrapassando os contornos traçados pela Lei nº 10.833/03, pretendeu limitar, através de instrumento infra legal a aceção do termo "PREÇO PREDETERMINADO" contido nas referidas normas, com o claro objetivo de alcançar, com tributação gravosa, as receitas advindas de contratos como os mantidos pela IMPUGNANTE com a CPFL Companhia Paulista de Força e Luz e FURNAS, impondo a tributação de receitas advindas dos referidos contratos nos termos do SISTEMA NÃO-CUMULATIVO, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS.

Com efeito, o Fisco, através da referida Instrução Normativa nº 468/04, violou os limites da norma que supostamente regularia limitando o conceito do termo "preço predeterminado" dos contratos em questão, afirmando que a natureza de contrato com "PREÇO PREDETERMINADO" somente remanesceria até a implementação da primeira alteração de preços verificada após 31 de outubro de 2003.

Em que pese a revogação da referida Instrução Normativa nº 468/04 pela Instrução Normativa nº 658/2006, a D. Autoridade Fiscal lavrou o Auto de infração por entender que o entendimento esposado pela Instrução Normativa nº 658/2006 e pelo art. 109 da Lei nº 11.196 é no sentido de que apenas os contratos em que a cláusula de reajuste é feita com base na variação ponderada dos custos de produção e dos insumos não descaracterizariam o preço predeterminado dos contratos.

...

Alega a D. Autoridade Fiscalizadora que o IGPM, índice utilizado para reajuste dos contratos objeto da autuação, não se trata de "índice que reflita a variação dos custos de produção" e nem de "índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, razão pela qual os contratos perderiam a característica de "preço predeterminado" após o primeiro reajuste.

Ocorre que, como a seguir se demonstrará, da análise das cláusulas de reajuste dos contratos objeto da autuação, verifica-se que referidas cláusulas pretendem a mera recomposição monetária do preço da tarifa, razão pela qual não há que se falar na descaracterização dos contratos da IMPUGNANTE como de preço predeterminado, devendo ser mantida a incidência do PIS e da COFINS no regime cumulativa e cancelado o

lançamento para cobrança da COFINS com base no regime não-cumulativo nos termos do art. 10 da Lei nº 10.833/03.

...

Não obstante, não cabe ao Poder Executivo estabelecer o conceito de "preço predeterminado" por meio de Instrução Normativa, sob pena de violação aos artigos 10 e 15 da Lei nº 10.833/03.

Ademais, ao contrário do que afirma a D. Autoridade Fiscal o conceito de "PREÇO PREDETERMINADO" há muito foi fixado pelo Direito Privado estando previsto no artigo 65 da Lei n.º 8.666/931 e a alteração do referido conceito por instrução normativa viola tanto o princípio da legalidade, como o art. 110 do Código Tributário Nacional.

A definição contida no artigo 65 da Lei nº 8.666. de 21 de junho de 1993 "Lei das licitações", dispositivo este inclusive citado no §3º, do artigo 1º, da indigitada Instrução Normativa nº 468/04, afasta qualquer dúvida que pudesse restar sobre o fato de que o simples reajuste do preço não caracteriza a alteração do contrato, portanto não resultaria na modificação de sua natureza de "contrato com preço predeterminado", in verbis:

DA ALTERAÇÃO DOS CONTRATOS

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

(...)

§ 8º 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."

Nos termos previstos pela Lei nº 8.666/93, conclui-se que a mera previsão de cláusula de reajuste do preço, seja de que forma for, não altera o conceito de preço pré-determinado.

Ademais, conforme largamente manifestado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, a característica necessária para que um determinado preço seja considerado como predeterminado é que ele esteja inicialmente fixado no contrato.

Em outras palavras, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil já se manifestou no sentido de que a existência, ou não, de cláusula de reajuste, não o critério utilizado para a caracterização de preço predeterminado: a sua condição é a de que exista um preço previamente estipulado entre as partes.

Vejamos:

Instrução Normativa n.º 21, de 13 de março de 1979.

"Art. 31 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 partir das citações acima, relativas a atos emanados pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, verifica-se que é completamente incabível a vinculação da questão da cláusula de reajuste ao conceito de "Preço Predeterminado".

No presente caso, os contratos celebrados com a CPFL e FURNAS não prevêm uma cláusula de reajuste de preços, mas apenas de alteração do valor nominal da tarifa, tratando-se de mera recomposição do valor da tarifa, em face da perda do poder aquisitivo da moeda, de modo a reconduzir a tarifa ao seu valor real.

De fato, deve-se distinguir a alteração de um preço valor real com a simples recomposição de seu valor, frente a um determinado período inflacionário, por meio de cálculos aritméticos que reproduzam essa realidade. Deve-se lembrar, outrossim, que a recomposição inflacionária não se dá por mera aplicação de determinado índice. É cediço que existem vários índices para o cálculo da inflação.

No presente caso, a forma adotada contratualmente visa a recomposição dos valores inicialmente pactuados frente à inflação ocorrida no período.

Desta forma, o simples fato de existir um preço predeterminado e previsão de sua alteração em decorrência da inflação ocorrida em nada altera essa situação de mera recomposição.

...

Pois bem. Uma vez esclarecido o conceito de preço predeterminado, não restam dúvidas que as cláusulas de reajuste, a par de viabilizarem uma atualização monetária do preço contratual, destinam-se a ensejar um ajuste automático recomposição do valor a ser pago ao contratado, em função da variação de preços.

No entanto, ainda que o conceito de "PREÇO PREDETERMINADO" não tivesse sido fixado pelo Direito Privado, ainda assim, não caberia ao Poder Executivo estabelecer tal conceito por meio de Instrução Normativa, sob pena de violação ao disposto nos artigos 10 e 15 da Lei nº 10.833/03.

...

Do simples exame dos contratos (Does. 03 a 06) celebrados pela IMPUGNANTE com a CPFL e com FURNAS verifica-se que esses atendem a todos os requisitos previstos no art. 10 da Lei nº 10.833/03 para a manutenção da incidência cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, senão vejamos:

(i) os contratos foram celebrados em 03 de maio de 2002 e 02 de janeiro de 1998 (portanto, anterior a 31 de outubro de 2003);

(ii) os contratos vigorarão até 31 de dezembro de 2020 e 31 de março de 2014 (prazo muito superior a 1 ano);

(iii) os contratos são de fornecimento de bem, no caso, energia elétrica; e

(iv) os contratos possuem preços predeterminados (com previsão de recomposição de preço).

Ocorre, contudo, que a Instrução Normativa n.º 468, de 10 de novembro de 2004, extrapolando os contornos da Lei que supostamente estaria regulando, limitou seu conteúdo prevendo que havendo reajuste do preço dos bens objeto do contrato, após 31 de outubro de 2003, o contrato perderia a característica de contrato com "preço predeterminado" e a IMPUGNANTE, como resultado, ficaria obrigada a recolher o PIS e a COFINS incidente sobre as receitas advindas dos referidos contratos com base no sistema da não-cumulatividade, com as alíquotas majoradas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, (...).

Não obstante, verifica-se, da simples análise da alínea "b", do Inciso XI, do artigo 10 da indigitada Lei n.º 10.833/2003 acima transcrita, que não há qualquer limitação no texto da Lei impondo condições ou limites para a manutenção da natureza de "preço predeterminado" do contrato de fornecimento de bens que tenha seu preço fixado quando da sua celebração, ou qualquer referência, explícita ou implícita, relativa à perda da natureza de "contrato com preço predeterminado" quando exista em um determinado contrato uma cláusula de reajuste de preço.

...

De fato, as instruções normativas não geram direitos ou obrigações, tal competência está reservada às leis, nos estritos termos do inciso II do artigo 5º e Inciso I do artigo 150, ambos da Constituição Federal.

As instruções normativas apenas declaram a interpretação adotada pelo Fisco, sendo-lhes vedada a hipótese de criar ou modificar direitos que não estejam legalmente previstos, sob pena de nulidade por ilegalidade.

...

Constitucionalmente fixado o imperativo da legalidade, a Instrução Normativa n.º 468/2004 deveria, mas não o fez, estar limitada aos contornos da Lei n.º 10.833/03, que em momento algum pretendeu deixar de fora das exceções à regra não-cumulativa do PIS e da COFINS, as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 ano, de fornecimento de bens ou serviços, a preço predeterminado, em que houvesse ocorrido algum reajuste de preço.

Com efeito, antes da publicação da Instrução Normativa n.º 468/2004 referidas receitas eram tributadas pelo PIS e pela COFINS, sob o sistema da cumulatividade, às alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

Após a publicação da Instrução Normativa n.º 468/2004, as referidas receitas passaram a ser tributadas pelo PIS e pela COFINS, pelo sistema da não-cumulatividade, às alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Assim, é indiscutível o fato de que houve majoração da carga tributária por força única e exclusiva da mudança introduzida pela Instrução Normativa n.º 468/2004, sem qualquer embasamento legal, fugindo flagrantemente dos contornos traçados na Lei n.º 10.833/2003.

(...)

Isto posto, resta comprovado que a existência de reajustes previstos em cláusulas nos contratos de longo prazo de fornecimento de energia celebrados entre a IMPUGNANTE e a CPFL e FURNAS, não descaracterizam a predeterminação do preço.

Por fim, não pode também prosperar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício isolada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

De fato, o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos (...).

...

Assim, ao exigir os juros calculados à taxa Selic sobre a multa de ofício no presente processo, a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido.

...

Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.

Em julgamento (fls. 520/539) a DRJ manteve o auto de infração combatido, com fundamento consubstanciado na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2010

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. PRIMEIRA INSTÂNCIA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. EXAME DE LEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O controle da constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária não compete ao julgador administrativo. No mesmo sentido, o julgador administrativo de primeira instância deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Administração Tributária expresso em atos normativos, cabendo-lhe o exame da conformidade do ato fiscal com a legislação tributária.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. ENQUADRAMENTO. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. PREÇO PREDETERMINADO.

O reajuste dos contratos de fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, firmado antes de 31 de outubro de 2003, por índice geral de preços, implica a descaracterização do preço contratado como sendo preço predeterminado, pelo que, a partir da primeira alteração, as respectivas receitas estão sujeitas ao regime de tributação não-cumulativa das contribuições sociais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2010

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. PRIMEIRA INSTÂNCIA.
ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. EXAME DE
LEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.*

O controle da constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária não compete ao julgador administrativo. No mesmo sentido, o julgador administrativo de primeira instância deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Administração Tributária expresso em atos normativos, cabendo-lhe o exame da conformidade do ato fiscal com a legislação tributária

*REGIME DE TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO-
CUMULATIVA. ENQUADRAMENTO. CONTRATOS DE
LONGO PRAZO. PREÇO PREDETERMINADO.*

O reajuste dos contratos de fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, firmado antes de 31 de outubro de 2003, por índice geral de preços, implica a descaracterização do preço contratado como sendo preço predeterminado, pelo que, a partir da primeira alteração, as respectivas receitas estão sujeitas ao regime de tributação não-cumulativa das contribuições sociais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

A recorrente apresentou recurso voluntário em 07/05/2012 (fls. 551/586), requerendo que o recurso seja recebido e processado para desconstituir o crédito tributário e o cancelamento do auto de infração, repisando os argumentos apresentados na manifestação e já devidamente destacados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Pelo detalhado relatório produzido pela fiscalização e DRJ, verifica-se que o cerne da lide concentra-se na determinação do regime jurídico de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, a partir de inclusão ou não dos os contratos de preço predeterminado com cláusula de indexação pelo IGPM na exceção criada pela Lei 10.833/2003 para conferir às receitas deles advindas o tratamento da apuração cumulativa das contribuições.

É de notar-se que a Lei 11.196/2005, ao dispor que “*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*” não firmou que os índices gerais de preços não poderiam ser utilizados na indexação dos contratos predeterminados, aliás nem mesmo a

fiscalização comprovou que a variação dos custos de energia elétrica foram menores que a variação do IGPM.

O art. 3º, § 3º, da IN SRF nº 658/2006, dispõe:

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

§ 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.

Ora, a norma prevista no § 3º do art. 3º da IN SRF 658/2006 tem como destinatário o agente fiscal e não o contribuinte e a relação de direito privado representada pelo contrato com preço predeterminado, ou seja, trata-se de norma que orienta a fiscalização acerca da forma de verificação do “preço predeterminado” estabelecendo como limite do reajuste a variação dos custos dos insumos utilizados.

A própria fiscalização menciona em seu relatório que:

“No que tange à definição de preço predeterminado, a inovação diante da IN-SRF nº 468, de 2004, é o conteúdo do § 3º, que admite a manutenção do caráter de preço predeterminado, na hipótese de o reajuste de preços não se dar em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice, previsto em contrato, que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos, incorporando de forma isonômica a exceção criada pelo art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. (grifos acrescidos)

Ocorre que, ao confirmar que “o reajuste não leva em conta termos de custos de produção ou insumos, então não se pode se valer do instrumento da comparação para averiguação de eventual inferioridade de percentual, pois da expressão “nos termos do inciso II do § 1.º da art. 27 da Lei nº 9.069 de 1995”, conclui-se que o reajuste estabelecido em contrato deve conter imprescindivelmente termos de custos de produção ou insumos” traz para o instrumento contratual requisitos e exigências que a lei não previa. De modo que o que não está previsto em lei como obrigatório para o particular deve ser considerado como permitido, ou seja, está na esfera da faculdade do contribuinte.

Nestes termos, ao invés de criar uma exigência infundada ou repercutir na dinâmica da tributação uma condição não prevista em lei, em pleno descumprimento ao princípio da segurança jurídica, o Fisco estava acometido do ônus de verificar se o reajuste foi ou não superior a variação dos custos dos insumos. Aliás ao Fisco foi dada a prerrogativa de amplo e irrestrito poder de fiscalizar, não podendo renunciar ao exercício por meio do subterfúgio de atribuir dever a que a lei não atribuiu ao contribuinte.

Ademais, a norma não faz referência ao índice fixado em contrato, mas ao reajuste **praticado**, de modo que não me parece relevante o que prevê o instrumento contratual, até porque o que pode promover alteração no “preço predeterminado” é o índice de reajuste

aplicado. Este é o foco da legislação que determina que o reajuste do preço não pode conferir-lhe valor superior à variação dos custos dos insumos utilizados.

Ora, não cabe ao Fisco investigar qual a fórmula prevista no contrato, mas qual a variação dos custos dos insumos utilizados, até porque, diante da dinâmica do mercado, poderia haver substituição de insumos no decorrer do tempo que influenciaria direta ou indiretamente no índice de reajuste, de modo que, neste caso, as previsões contratuais não teriam a mesma eficácia na subsunção normativa exigida pela Lei 11.196/2005.

Ademais, não se sabe se o IGPM é um índice que reflete a variação ponderada dos custos dos insumos da energia elétrica, nem maior nem menor, pois essa prova o Fisco não realizou.

Note-se que a lei não veda, em momento algum a adoção de índice, mas apenas estabelece como limite da atualização do preço a variação ponderada dos custos dos insumos de modo a não permitir que tal atualização interfira na cláusula “preço predeterminado”, que se reajuste o preço acima da variação do poder de compra da moeda. Isso porque qualquer reajuste superior a recomposição do valor de compra da moeda caracterizar-se-ia em aumento de preço e desconfiguraria a hipótese de “preço predeterminado” prevista na lei.

Em fim, os olhos da administração tributária a fiscalização deveria ter por objetivo verificar se a atualização monetária implementada no contrato descaracterizou o “preço predeterminado” com um reajuste superior à variação dos custos dos insumos e não se o índice adotado é o IGPM, o IPC ou outro índice de variação de preços, até porque alguns desses índices pode refletir variação inferior àquela verificada para os custos dos insumos utilizados.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso voluntário.

Luiz Roberto Domingo – Relator