



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.724951/2011-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.809 – 3ª Turma
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CPFL GERACAO DE ENERGIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06. Logo, apenas o reajuste efetuado com base nos custos de produção ou com base na variação de índice que reflita a variação dos custos dos insumos utilizados, não descaracteriza o preço como predeterminado.

A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS

Recurso do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em: **(a)** por maioria de votos, conhecer do recurso especial. Vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López; **(b)** pelo voto de qualidade, acolher a preliminar de não admissão de laudo juntado extemporaneamente suscitada de ofício pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López; **(c)** e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho. Fez sustentação oral o Dr. João Marcos Colussi, OAB/SP nº 109.143, advogado do **sujeito passivo**.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo que busca a reforma do Acórdão nº **3101-001.682** (fls. 632 a 646) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 19/08/2014, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário por unanimidade de votos, tendo sido assim ementado:

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

Para elucidar a questão posta nos autos, adota-se em parte o relatório do voto proferido no recurso voluntário, que bem descreve os fatos ocorridos nos seguintes termos:

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 produziram 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 IPCr.

§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 IPCr 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 INSRF 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 INSRF 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 § 1º 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 acepção 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 NÃOCUMULATIVO, 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 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 predeterminado. 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 prevêem 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 n.º 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);

(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

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 referencia, 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 nº 468/2004 deveria, mas não o fez, estar limitada aos contornos da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 468/2004, sem qualquer embasamento legal, fugindo flagrantemente dos contornos traçados na Lei nº 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 NÃOCUMULATIVA. 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

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 NÃOCUMULATIVA. 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.

[...]

Conforme descrito inicialmente, sobreveio acórdão que deu provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte entendendo que não há vedação pela lei à adoção de índice de correção monetária, 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.

Não resignada com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 648 a 659) suscitando divergência por entender que a previsão de cláusula de reajuste com base no IGPM não desnaturaria o requisito de "preço predeterminado" estatuído no art. 10, XI, "b" da Lei nº 10.833/2003, condição que seria necessária para manutenção da Contribuinte no regime cumulativo do PIS e da COFINS. Trouxe como paradigmas os acórdãos de nº 2102-00.001 e 202-19.497.

Comprovada a divergência jurisprudencial apontada, admitiu-se na íntegra o recurso especial da Fazenda Nacional por meio de despacho do Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF em exercício, proferido em 27/04/2015 (fls. 661 a 664).

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões (fls. 671 a 718), postulando, preliminarmente, não seja admitido o recurso especial e, no mérito, a negativa de provimento do mesmo.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO, Assinado digitalmente em 31/05

/2016 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por HENRIQUE PINHEIRO T

ORRES, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO

Impresso em 13/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Admissibilidade

O recurso especial da Fazenda Nacional foi interposto tempestivamente, restando analisar-se os demais requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009.

Sustenta o Sujeito Passivo em contrarrazões que o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser admitido por não comprovar a divergência jurisprudencial, uma vez a decisão recorrida ter adotado como fundamento que *"caberia à Fiscalização comprovar que os reajustes de preços efetivamente praticados pela Recorrida após 31 de outubro de 2003 são superiores aos acréscimos dos custos de sua produção"*, e os paradigmas trazidos pela Recorrente são pautados no entendimento de que o "IGPM", por si só, é índice que descaracteriza a condição de "preço predeterminado".

Do confronto entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, depreende-se que assiste razão ao Sujeito Passivo, não tendo sido devidamente comprovada a divergência jurisprudencial pela Recorrente.

Na fundamentação do acórdão recorrido constam os seguintes termos:

[...]

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.

[...]

Os acórdãos paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional para embasar o recurso especial não tratam do argumento quanto ao ônus da prova, razão pela qual não resta comprovada a divergência. Para ilustrar, seguem colacionadas as ementas dos paradigmas:

Acórdão 2102-00.001

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

PIS E COFINS. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE CONTRATUAL.

A partir de 01/02/2004, para fins de apuração do PIS e da Cofins, o preço predeterminado não é descaracterizado apenas quando o reajuste de preços se dá em percentual não superior ao correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Recurso voluntário negado.

Acórdão 202-19.497

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

Inocorrendo os vícios que caracterizariam a nulidade, é de se afastar as preliminares, prosseguindo-se na apreciação do mérito.

PREÇO PREDETERMINADO. CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003.

Consideram-se contratos com preço predeterminado aqueles com preço fixado em moeda nacional, como remuneração pela totalidade do objeto do contrato, por unidade de produto ou por período de execução.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 1993.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, só não descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art. 10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art. 109 da Lei 11.196, de 2005, e do art. 3º, §3º, da IN SRF 658/2006, se efetivado apenas em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente 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 1995.

Não sendo esta a situação, as receitas advindas destes contratos sujeitam-se, a partir da data do reajuste, ao regime de não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

DECORRÊNCIA. Se questão específica não foi impugnada, ao lançamento da contribuição para o PIS aplica-se o decidido em relação à Cofins, formalizada com base na mesma motivação.

Recurso negado.

Nessa linha relacional, ainda que se alegue a decisão recorrida ter se manifestado também quanto à questão de o estabelecimento de um índice de correção monetária não descaracterizar a condição de preço predeterminado, igualmente não merece ser admitido o recurso especial por não atacar todos os fundamentos que seriam suficientes para manutenção da decisão recorrida de forma autônoma.

Diante do exposto, não se admite o recurso especial da Fazenda Nacional, tendo em vista a falta de comprovação de divergência jurisprudencial.

Mérito

Transposta a questão da admissibilidade, adentrar-se-á ao mérito do recurso especial. Delimita-se a controvérsia em torno da determinação do regime de tributação de PIS e COFINS (cumulativo ou não cumulativo) a que devem ser submetidas as receitas decorrentes de contratos do setor elétrico firmados anteriormente a 31/10/2003, após o reajuste pelo IGPM e IPCA do preço predeterminado, previsto no art. 10, inciso XI, alínea "b", e art. 15, inciso V, ambos da Lei nº 10.833/2003:

COFINS

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;

[...](grifou-se)

PIS/PASEP

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

Inequívoco que, para permanência na sistemática de tributação do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, as receitas a serem tributadas devem ser de contratos que possuam as seguintes características: (i) tenham sido firmados em data anterior a 31/10/2003; (ii) seu prazo de duração seja superior a 1 (um) ano; (iii) conste como objeto a construção por empreitada ou o fornecimento de bens ou serviços; e (iv) seja estipulado **preço predeterminado**.

A controvérsia posta neste, e em outros casos semelhantes, centra-se no requisito referente ao "preço predeterminado", impondo-se a tarefa de se fazer emergir um conceito para o termo.

Para tratar do tema, em novembro de 2005, foi editada a Lei nº 11.196/05 que, em seu artigo 109, definiu hipótese de reajuste do valor dos contratos que não descaracteriza a condição de preço predeterminado:

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. (grifou-se)

De outro lado, o §3º do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, ato normativo editado pela Secretaria da Receita Federal para interpretar os comandos legais que tratam do preço predeterminado, dispôs que:

DO PREÇO PREDETERMINADO

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

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

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

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

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

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

Da leitura dos dispositivos, depreende-se que o texto da Instrução Normativa SRF nº 658/2006 apenas reiterou o disposto no art. 109 da Lei nº 11.196/05, no sentido de que a simples aplicação de um índice de reajuste ao contrato não é suficiente para desnaturar a sua condição de "preço predeterminado". A lei nova teve por objetivo integrar a lei anterior conferindo-lhe a interpretação mais adequada.

Esclareça-se, ainda, que o inciso II, §1º, art. 27 da Lei nº 9.069/1995, citado nos dois comandos legais, em nada altera o conceito, apenas reproduz o mesmo texto:

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; (grifou-se)

Com relação a esse dispositivo, o Ilustre Conselheiro Ivan Allegretti manifestou-se no sentido de que o intuito da lei era possibilitar que os contratos pudessem ser corrigidos por outros índices que não aquele previsto no *caput*, ao proferir o acórdão nº 3403003.480 do qual se reproduz parte:

[...]

Vale perceber, ainda, que na sua origem remota, quando o conceito surgiu no art. 27 da Lei nº 9.069/95, pretendia-se – em relação 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” – autorizar que nestes casos se pudesse utilizar um critério de atualização diferente daquele índice específico fixado no caput.

No presente caso, o art. 109 da Lei nº 11.196/2005 utiliza o mesmo conceito para dizer que o reajuste não configura uma alteração de preço, nem alteração de contrato, mas apenas a preservação dos ajustes necessários ao preço, justamente para permitir a duração do contrato pelo longo período de tempo para o qual foi concebido para durar.

Assim, o reajuste por índice de correção previsto no próprio contrato original, firmado e vigente antes de 31 de outubro de 2003, não pode implicar na sua exclusão do conceito de contrato por preço determinado, prevista no art. 10, XI, “b” da Lei nº 10.833/2003.

Entendo, por isso, que a aplicação do índice de atualização previsto no contrato não desqualificou o “preço predeterminado”, mantendo-se as receitas no tratamento previsto no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003 [...].

Entende-se, portanto, que a aplicação de um índice de correção monetária não descaracteriza o “preço determinado” referido pelo art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/2003, mas apenas repõe a desvalorização da moeda frente à inflação, restabelecendo o equilíbrio econômico entre as partes do contrato. Nesse sentido, inclusive, já se manifestaram o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

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

1. Cuida-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, questionando o poder regulamentar da Secretaria da Receita Federal, na edição da Instrução Normativa n. 468/04, que regulamentou o art. 10 da Lei n. 10.833/03.

2. O art. 10, inciso XI, da Lei n. 10.833/03 determina que os contratos de prestação de serviço firmados a preço determinado antes de 31.10.2003, e com prazo superior a 1 (um) ano, permanecem sujeitos ao regime tributário da cumulatividade para a incidência da COFINS. (Grifo meu.)

3. A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 468/04, ao definir o que é "preço predeterminado", estabeleceu que "o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços" e, assim, acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%).

4. Somente é possível a alteração, aumento ou fixação de alíquota tributária por meio de lei, sendo inviável a utilização de ato infralegal para este fim, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.

5. No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela Secretaria da Receita Federal, pois "a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico-financeiro entre as partes, a desvalorização da moeda frente à inflação." (Fls. 335, grifo meu.) Mantenho o voto apresentado, no sentido de dar provimento ao recurso especial. (REsp 1089998/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 30/11/2011) (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA CUMULATIVIDADE. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. CLÁUSULA DE REAJUSTE. ART. 10, XI, DA LEI 10.833/2003. INSTRUÇÕES NORMATIVAS 468/2004 E 658/2006. ILEGALIDADE. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PEDIDO PROCEDENTE. 1. O Secretário da Receita Federal, ao editar as Instruções Normativas 468/2004 e 658/2006, inovou em relação à determinação anteriormente prevista na Lei 10.833/2003, alterando o conceito de caráter

predeterminado do preço. Precedentes: (AC 200533000019491, JUIZ FEDERAL MÁRCIO LUIZ COELHO DE FREITAS, TRF1 - 1ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 DATA:17/12/2012 PAGINA:659; AGA, JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (CONV.), TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:15/07/2011 PAGINA:145.) e AGRESP 201200355487, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:17/09/2012..DTPB:.) 2. Apelação da autora provida para assegurar a sua sujeição ao regime cumulativo das contribuições para o PIS e COFINS, em relação às receitas provenientes dos contratos firmados com a CBEE, nos termos do disposto no art. 10, inciso XI, alínea b da Lei n. 10.833/2003, afastando as disposições do art. 3º, §2º, da Instrução Normativa n. 658/2006. 3. Apelação da União e remessa oficial, tida por interposta, às quais se nega provimento. (AC 00251919120054013400, JUIZ FEDERAL RODRIGO DE GODOY MENDES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:14/11/2013 PAGINA:1165.) (grifou-se)

Adentrando-se a análise do caso concreto, verifica-se que os contratos abrangidos por este processo administrativo estabelecem como índice de correção monetária para reajuste dos preços o IGPM.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, ao prover integralmente o recurso voluntário interposto pela Contribuinte, por bem entender que a previsão de cláusula de correção monetária, baseada no IGPM ou IPCA não descaracteriza a condição de preço predeterminado, fez constar na fundamentação do acórdão:

[...] por variação monetária, conforme é cediço, deve-se entender a simples manutenção do valor da moeda no tempo, sendo, portanto, natural que a Recorrente e seus contratantes adotem o IGPM ou o IPCA, para melhor refletirem a atualização da moeda, pois tais índices se fundamentam em cesta de índices e levam em conta a variação real de preços aplicáveis ao dia a dia.

Ou seja, o IGPM e o IPCA objetivam manter atualizado o preço dos contratos, evitando, assim, que o valor estabelecido pelas partes, predeterminado, seja corroído pelos efeitos da inflação, medida justamente por tais índices que não passam de índices de correção monetária.

Mas não é só!

Analizando o Relatório e o Voto, até o presente patamar, não se faz necessário muito esforço de raciocínio para se concluir que a Instrução Normativa RFB n 468/2004 e 658/2006 são completamente órfãs, pois sob o argumento de buscarem suposta validade na Lei n 10.833/2003, elas acabam extrapolando o seu conteúdo, restringindo a aplicação do inciso XI, do artigo 10 do referido Diploma Legal.

Apenas a Lei poderia dispor sobre o que se considera preço predeterminado ou, conforme intentou fazer as IN's, restringir o conteúdo da norma contida no inciso XI, do artigo 10 da Lei n 10.833/2003, mas nunca uma mera Instrução Normativa que, como observado anteriormente, não encontra embasamento prévio em Lei.

[...]

Dessa forma, não há como manter a autuação na forma lavrada, pois além das razões anteriormente descritas, ela contraria inclusive precedentes judiciais e administrativos do próprio CARF.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que as cláusulas de correção monetária adotadas pela Recorrente, tais como o IGPM e o IPCA, não desnaturam a característica de preço predeterminado de seus contratos, que continuam sendo tributados pelo regime cumulativo de apuração das Contribuições ao PIS e COFINS.

[...] (grifou-se)

Portanto, não havendo a descaracterização da condição de preço predeterminado por cláusula contratual prevendo o reajuste por índice de correção monetária, está-se **diante de contratos que preenchem integralmente os requisitos estabelecidos na exceção do inciso XI, do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, sendo imperiosa a manutenção da tributação das receitas deles decorrentes pelo regime de tributação do PIS e da COFINS cumulativo.**

Além disso, reforçando o intuito de se manter no regime cumulativo, o Sujeito Passivo trouxe aos autos, por meio de petição datada de 16/03/2016, **comprovação por meio de parecer emitido por empresa especializada (Ernest & Young) no sentido de que os reajustes nos preços de energia elétrica não superam a variação dos custos de geração de energia no período analisado.** Frise-se tratar-se o laudo de objeto de convencimento do julgador, podendo ser juntado a qualquer momento nos autos do processo.

O art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/192 possibilita a juntada de provas e documentos após a impugnação nas hipóteses em que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No caso, a acolhida do laudo posteriormente trazido aos autos justifica-se em razão de ter estado a Contribuinte amparada pelo entendimento, confirmado no julgamento do recurso voluntário, segundo o qual o ônus da prova competia à Fiscalização e não à parte ora recorrida. Além disso, no transcurso da ação fiscal e do processo administrativo não foi aventada pela Autoridade Fiscal a questão relativa à comprovação de apresentarem, os índices utilizados nos contratos, variação inferior ao custo de produção. Para a Fiscalização, o simples fato de constar no contrato índice de correção monetária por si só descaracterizava a condição de preço predeterminado, e por conseguinte, qualquer laudo ou prova apresentado pela Contribuinte seria por ela desconsiderado.

A possibilidade de juntada posterior de documentos vem confirmada, ainda, pela disposição contida no art. 435 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105/2015, segundo o qual *"é lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos"*. Portanto, por mais esta razão, há de ser acolhido o laudo apresentado pela Contribuinte a fim de demonstrar que a adoção de índice de correção monetária não descaracteriza a condição de preço predeterminado dos contratos de prestação de serviço de energia elétrica, devendo ser mantida a tributação do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto. Houve prequestionamento, a matéria não é objeto de súmula CARF e não foi apreciada pelo STJ ou STF como repetitivo de controvérsia.

Quanto a análise da divergência apontada pela recorrente, reproduzo as razões postas no despacho de admissibilidade que reproduzem a discussão travada no Colegiado sobre o tema, *verbis*:

A divergência foi suscitada pela Fazenda Nacional em razão do entendimento de que a previsão de cláusula de reajuste com base no IGPM não desnaturaria o requisito de “preço predeterminado” estatuído no art. 10, XI, “b” da Lei nº 10.833/2003, condição necessária para manutenção da contribuinte no regime cumulativo do PIS/COFINS.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas no recurso, os Acórdãos nºs 2102-00.001 e 202-19.497. Vejamos a ementa do segundo, abaixo transcrita na parte que interessa à presente análise (grifo nosso):

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

Ano-calendário: 2004

PREÇO PREDETERMINADO. CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003.

Consideram-se contratos com preço predeterminado aqueles com preço fixado em moeda nacional, como remuneração pela totalidade do objeto do contrato, por unidade de produto ou por período de execução. As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 1993. Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, só não descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme

prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF 658/2006, se efetivado apenas em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente 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 nº9.069, de 1995. Não sendo esta a situação, as receitas advindas destes contratos sujeitam-se, a partir da data do reajuste, ao regime de não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS."

Neste ponto, para melhor possibilitar o exame da divergência suscitada, necessário transcrever fragmentos do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, respectivamente:

Recorrido

"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.

(...)

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.”

Paradigma

“Verifica-se, pois, que os reajustes e revisão de preços baseiam-se em índices que captam a variação geral (IGP-M), setoriais (combustíveis) e cambiais, dos preços praticados. Estes índices levam em conta a recuperação do efeito inflacionário, descaracterizando o caráter de preço predeterminado. Com efeito, estes fatores tendem a restabelecer o preço de mercado e não os custos da produção ou dos insumos.

A forma como é praticado o reajuste do preço da energia elétrica, com a utilização de índices gerais de preço e índices setoriais e cambiais, não se enquadra nas regras do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, e tampouco nas disposições do § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006, desvirtuando totalmente o caráter predeterminado do preço praticado pela recorrente.”

De pronto, o confronto das ementas e do teor dos votos evidencia a divergência jurisprudencial sobre a caracterização de preço contratualmente predeterminado e sujeição ou não ao regime cumulativo.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário no sentido de que 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.

Por sua vez, o paradigma citado, que também julgou matéria envolvendo reajuste de preço em contratos do setor elétrico, firmou entendimento diverso, no sentido de que os reajustes e revisão de preços baseados em índices que captam a variação geral (IGP-M), setoriais (combustíveis) e cambiais, dos preços praticados, levam em conta a recuperação do efeito inflacionário, descaracterizando o caráter de preço predeterminado. Ressalta, ainda, que tais fatores tendem a restabelecer o preço de mercado e não os custos da produção ou dos insumos, o que não se enquadra nas regras do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, e tampouco nas disposições do § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006.

Pela brilhante análise feita no juízo prelibação, na minha visão e da maioria do Colegiado a divergência se fez presente, de forma que conheço do recurso e passo ao mérito.

Preliminarmente, ressalto que o sujeito passivo apresentou na data do julgamento na CSRF um laudo que comprovaria que os reajustes nos preços de energia elétrica praticados pela sociedade não superaram a variação dos custos de geração de energia no período analisado.

Esse laudo não foi aceito pela maioria do Colegiado em vista de contraria os artigos 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

O Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos discorreu de forma sintética, objetiva e didática sobre a aplicação das regras contidas nos cânones legais acima mencionado, no acórdão proferido nos autos do processo nº 10314.722059/2012-14.

Com efeito, no meu entender, os artigos 15, 16 e 17 do PAF, em conjunto, trazem sim vedação expressa à apreciação de razões após esgotado o prazo fixado no primeiro. Permitam-me novamente reproduzi-los, destacando aquilo que me parece relevante:

*"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, **será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.***

*Art. 16. A impugnação **mencionará:***

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a **matéria** que não tenha sido **expressamente contestada** pelo impugnante"

Dessa leitura conjunta, parece-me, a única conclusão cabível é aquela expressa na decisão recorrida: é no prazo de trinta dias que devem ser apresentadas as razões e argumentos que devem ser analisados pela instância julgadora, além das provas documentais que a defesa possuir.

Ademais, não consigo aderir à tese da decisão paradigmática segundo a qual a presença da expressão preclusão apenas no art. 17 e a referir-se à prova documental implica não afetar ela a apresentação de razões fora do prazo previsto. É que, em meu entender, sendo a preclusão um instituto processual sequer haveria necessidade de que ele constasse expressamente do decreto regulamentar, pois sempre seria aplicável.

O que o artigo 17 faz, nesse sentido, é abrir exceção à regra, de modo a permitir que a prova documental, e apenas ela, possa ser apresentada após o prazo regulamentar e tão-somente nas hipóteses que elenca. E não é sem motivo: como o próprio paradigma afirma, ela pode ser bastante para definir o processo - por exemplo, quando se trata de um DARF comprobatório de pagamento realizado - e não haveria, assim, razão para que não fosse aceita quando comprovada sua impossibilidade de apresentação tempestiva. Nada disso, no entanto, se aplica às razões de defesa que devem sempre ser expostas, e de forma definitiva, dentro do prazo que a lei lhe facultou.

Como ensinam os mais renomados mestres¹, a preclusão consumativa, de que aqui se trata, alicerça-se no princípio de que

"o processo deve ser dividido numa série de fases ou momentos, formando compartimentos estanques, entre os quais se reparte o exercício das atividades tanto das partes, como do juiz. [] dessa forma, cada fase prepara a seguinte e, uma vez passada à posterior, não é mais dado retornar à anterior. Assim, o processo caminha sempre para a frente, rumo à solução do mérito, sem dar ensejo a manobras de má fé de litigantes inescrupulosos ou maliciosos (...)."

Nesses termos, exercido o direito no prazo que lhe facultou a norma legal, impedido o retorno à mesma fase, agora já superada.

Agora digo eu.

Nos presentes autos, não foi demonstrada que houve impossibilidade, por motivo de força maior, da apresentação do laudo na fase instrutória. A prova produzida a destempo não se refere a fato ou direito superveniente, nem tampouco destinou-se a contrapor fatos ou razões posteriores.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para negar a apresentação do laudo nesta fase processual, em vista da preclusão consumativa.

Afastada essa preliminar, passo ao mérito.

A pedra angular da lide posta nos autos restringe-se a decidir se o recorrente deveria apurar o PIS e a Cofins no regime cumulativo ou no regime não-cumulativo.

Essa matéria foi enfrentada e votada na sessão passada no processo nº 19515.722154/2011-45, de relatoria do conselheiro Henrique Pinheiro Torres, cujo voto o acompanhei, de forma que peço vênha para transcrevê-lo e utilizá-lo com razões de decidir, *verbis*:

A discussão em debate centra-se em decidir qual regime de tributação estavam sujeitas as receitas decorrentes de contratos do setor elétrico firmados anteriormente a 31/10/2003, se pelo regime cumulativo ou não-cumulativo do PIS e da Cofins.

De um lado, o sujeito passivo defende que suas receitas permaneceram tributadas pelo regime da cumulatividade, por força do disposto na ²alínea b do inciso XI do art. 10 da Lei nº

¹ THEODORO JR. Humberto. Curso de Direito Processual Civil, Vol. I, 12 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, pág. 31.

² 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;

10.833/2003, de outro, o Fisco entendeu que as condições para que as receitas auferidas pela contribuinte permanecessem tributadas pelo regime cumulativo não foram atendidas, e que, portanto, deveriam ter sido recolhidas na nova sistemática, ou seja, na não-cumulatividade.

A controvérsia, pois, reside na questão de se decidir qual o regime de tributação de incidência do PIS e da Cofins aplica-se às receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, firmados pela ora recorrida. Se permanece no cumulativo, com amparo nas disposições da alínea "b", inciso XI, do artigo 10, e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, ou no não cumulativo, enquadrando-se na regra do novo regime de tributação dessas contribuições.

O âmbito dessa controvérsia restringe-se à definição do que se deve entender por contrato com preço predeterminado, a que se refere a alínea b do inciso XI do art. 10 da Lei 10.833/2003.

O Fisco, com arrimo na Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, e no Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007, entendeu que o tipo de contratado de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, celebrado pela ora recorrida, não se enquadraria como contrato de preço predeterminado, pois as cláusulas de reajuste de preços, com base no IGPM, não refletiriam apenas a variação de custo de produção ou de insumos, condição necessária para a manutenção da incidência cumulativa do PIS e da Cofins sobre as receitas relativas a esse contrato.

Inicialmente, afasto os argumentos da autuada sobre a competência da ANEEL para regulamentar a incidência de tributos, ainda que relativo a atividades do Setor Elétrico. As Notas Técnicas e as Resoluções dessa agência reguladora aplica-se às questões inerentes à geração e à distribuição de energia elétrica e às atividades correlatas. A competência dessa agência reguladora, abrange a seara dos contratos, dos preços da energia e da remuneração das concessionárias e permissionárias desses serviços públicos, mas não é tão ampla a ponto de alcançar as relações de natureza tributária.

Assim, eventuais pronunciamentos da ANEEL sobre regime de tributação aplicáveis a quem quer que seja, é meramente opinativa, despida de qualquer força normativa ou vinculante. Tampouco pode ser incluída no rol da legislação tributária a que alude o art. 96 do CTN.

Desta feita, aqui não será debatido eventual opinião da ANEEL sobre o regime de tributação do PIS e da Cofins, a que está sujeita a recorrida.

Com esses esclarecimentos, passa-se à análise da questão trazida debate.

O PIS e a Cofins foram instituídas na sistemática de incidência cumulativa, posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, institui-se o regime não-cumulativo para o PIS/Pasep, com efeitos a partir de 1º de dezembro de 2002. A seu turno, a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004, trouxe para a Cofins o regime não-cumulativo. Todavia, algumas pessoas jurídicas permaneceram obrigadas a recolher essas contribuições na sistemática cumulativa. Também permaneceram sujeitas à incidência cumulativa algumas receitas percebidas pela sociedade empresária, independentemente, do regime a que ela estava sujeita. Essas exceções foram explicitadas nos arts. 10 e 15 da Lei nº 10.833/2003, nos termos seguintes:

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

I - Omissis

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

a) Omissis

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

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

I - Omissis

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

Os dispositivos acima não deixam margem à dúvida de que, para permanecerem na sistemática cumulativa, as receitas objeto deste debate precisariam referir-se a contratos que atendessem a quatro requisitos, a saber:

a) houvessem sido firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003;

b) tivessem prazo de duração superior a um ano;

c) tivessem por objeto construção por empreitada ou fornecimento de bens ou serviços; e

d) o preço pactuado fosse predeterminado.

Quanto aos três primeiros requisitos dos contratos, não há controvérsia, apenas o último – o do preço predeterminado – é que se converteu no pomo da discórdia.

A definição de preço predeterminado gerou grande celeuma, levando os interessados a reajustarem seus contratos por índices de inflação, acreditando que, com isso não se descaracterizaria os contratos como por preço predeterminado, inclusive, com a anuência da agência reguladora do setor. Assim, não interessaria quanto tempo durasse o contrato, o preço continuaria o pactuado no início, já que a correção por índice de inflação não alteraria o preço pré-acordado.

Em novembro de 2005, a Lei nº 11.196/2005, em seu art. 109, trouxe regra de reajuste dos contratos que não desnaturaria a característica de preço predeterminado. Esse reajuste teria de refletir o custo de produção ou a variação de índices que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Com a palavra o legislador:

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.

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

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

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

§2º Ressalvado o disposto no §3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data

mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I- de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou II de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

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

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

Visitada a legislação, passa-se ao exame das cláusulas contratuais que têm relevância ao deslinde da Lide. Neste mister, socorro-me da análise feita pelo relator do acórdão de primeira instância, a quem, desde já rendo as homenagens de estilo.

36. No caso concreto, analisando as Cláusulas Sexta dos Contratos de Concessão de Transmissão nº 59/2001 (fls. 27342736) e nº 143/2001 (fls. 28112813), verifica-se que a receita decorrente do serviço de transmissão (Contrato de Prestação de Serviços de Transmissão CPST) consiste de Receita Anual Permitida (RAP), a ser reajustada anualmente conforme as fórmulas lá postas, da qual é integrante o Índice Geral de Preços Mercado – IGPM da Fundação Getúlio Vargas.

37. A Quinta Subcláusula da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão de Transmissão nº 59/2001 prevê que: “No atendimento ao disposto no § 3º, art. 9º, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a assinatura deste CONTRATO, quando comprovado seu impacto, implicará revisão da RECEITA ANUAL PERMITIDA, para mais ou para menos, conforme o caso.”. Igual previsão consta da Oitava Subcláusula da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão de Transmissão nº 143/2001.

38. Portanto, estes contratos não só são corrigidos pelo IGPM, mas como também pela variação tributária. O fato de tais reajustes estarem expressamente previstos em cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, em princípio, já afastaria o caráter predeterminado das tarifas acordadas, a

partir da implementação da primeira alteração de preços, após 31 de outubro de 2003.

39. Resta então verificar se tais cláusulas de reajustes (com base no IGP-M e em razão da alteração, extinção ou criação de tributos ou encargos setoriais com o objetivo de atender à “manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão”) enquadra-se no conceito de “reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”, para fins de aplicação do art. 109, da Lei nº 11.196, de 2005.

40. O IGP-M, segundo informações constantes do site da Fundação Getúlio Vargas – FGV (www.fgv.br), tem as seguintes características:

O IGP-M tem como base metodológica a estrutura do Índice Geral de Preços Disponibilidade Interna (IGPDI), resultando da média ponderada de três índices de preços: o Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA-M), o Índice de Preços ao Consumidor (IPC-M) e o Índice Nacional de Custo da Construção (INCC-M).

À semelhança do IGPDI, a escolha desses três componentes do IGP-M tem origem no fato de refletirem adequadamente a evolução de preços de atividades produtivas passíveis de serem sistematicamente pesquisadas (operações de comercialização em nível de produtor, no varejo e na construção civil). Quanto à adoção dos pesos convencionados, cujos valores representam a importância relativa de cada um desses índices no cômputo da despesa interna bruta, justifica-se do seguinte modo:

- a) os 60% representados pelo IPA-M equivalem ao valor adicionado pela produção, transportes e comercialização de bens de consumo e de produção nas transações comerciais a grosso;*
- b) os 30% de participação do IPC-M equivalem ao valor adicionado pelo setor varejista e pelos serviços de consumo;*
- c) quanto aos 10% complementares, representados pelo INCC-M, equivalem ao valor adicionado pela indústria da construção civil.*

41. Está claro então que não se trata de índice que reflita especificamente os custos da autuada. Não há como entender que um índice de reajustes com base em preços médios de mercado, como o IGP-M, seja um índice que reflita o custo dos insumos de transmissão de energia elétrica.

42. Assim, tal tipo de índice de variação não reflete de forma específica a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pelo contribuinte, tampouco expressa a variação específica dos custos de sua produção.

Para que não paire qualquer dúvida de que o IGP-M 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 IGP-M.

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 IGP-M 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 IGP-M, 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.

Estrutura hierárquica do IPA-M

Segundo Origem (OG)

IPA-M

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS

LAVOURAS TEMPORÁRIAS

LAVOURAS PERMANENTES

PECUÁRIA

PRODUTOS INDUSTRIAIS

INDÚSTRIA EXTRATIVA

CARVÃO MINERAL

MINERAIS METÁLICOS

MINERAIS NÃO-METÁLICOS

INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E BEBIDAS

PRODUTOS DO FUMO

PRODUTOS TÊXTEIS

ARTIGOS DO VESTUÁRIO

COURO E CALÇADOS

PRODUTOS DE MADEIRA

CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL

PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO E ÁLCOOL

PRODUTOS QUÍMICOS

ARTIGOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLÁSTICO

PRODUTOS DE MINERAIS NÃO-METÁLICOS

METALURGIA BÁSICA

PRODUTOS DE METAL

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA

MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAIS ELÉTRICOS

*MATERIAL ELETRÔNICO, APARELHOS E EQUIPAMENTOS
DE COMUNICAÇÃO*

*VEÍCULOS AUTOMOTORES, REBOQUES, CARROCERIAS E
AUTOPEÇAS*

OUTROS EQUIPAMENTOS DE TRANSPORTE

MÓVEIS E ARTIGOS DO MOBILIÁRIO

Segundo Estágios de Processamento (EP)

IPA-M

BENS FINAIS

BENS DE CONSUMO

ALIMENTAÇÃO

ALIMENTAÇÃO IN NATURA

ALIMENTOS PROCESSADOS

COMBUSTÍVEIS

NÃO DURÁVEIS EXCETO ALIMENTAÇÃO E COMBUSTÍVEIS

BEBIDAS E FUMO

VESTUÁRIO, CALÇADOS E ACESSÓRIOS

*MEDICAMENTOS E ARTIGOS PARA RESIDÊNCIA, HIGIENE
E LIMPEZA*

BENS DE CONSUMO DURÁVEIS

UTILIDADES DOMÉSTICAS

AUTOMÓVEIS E ACESSÓRIOS

BENS DE INVESTIMENTO

VEÍCULOS PESADOS

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

BENS INTERMEDIÁRIOS

*MATERIAIS E COMPONENTES PARA MANUFATURA
MATERIAIS E COMPONENTES PARA CONSTRUÇÃO
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PARA PRODUÇÃO
EMBALAGENS SUPRIMENTOS*

MATÉRIAS-PRIMAS BRUTAS

AGROPECUÁRIAS

COMERCIALIZÁVEIS

PROCESSAMENTO INDUSTRIAL PARA FINS ALIMENTARES

*PROCESSAMENTO INDUSTRIAL PARA FINS NÃO
ALIMENTARES*

MINERAIS

2.1. ESTRUTURA DA AMOSTRA DE PRODUTOS

A seleção dos produtos integrantes do IPA se faz em duas etapas. Primeiramente, são escolhidas as classes de produtos a serem representadas e, em seguida, os produtos considerados em cada uma destas classes.

Índice Geral de Preços – Mercado

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 IGP-M 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.

Não fossem as razões expendidas acima suficientes para refutar a tese de defesa da autuada, o inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/1995, ao qual remete o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, deixa claro que a correção de preços por variação do Índice de Preços ao Consumidor, ou de índices gerais de preços que o tenham sucedido, é, absolutamente, distinta da fórmula de reajuste em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. veja-se o dispositivo acima aludido

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 IPCr.

§ 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;...”

Como se pode observar da leitura do dispositivo acima, o legislador diferenciou, nitidamente, os índices de preços gerais daqueles que refletem os custos de produção ou os custos dos insumos. Como bem observou o relator da Primeira instância, enquanto os primeiros refletem a variação de preços ao consumidor, a lei, quando se refere aos custos de insumos, remete a índices que traduzam os preços dos bens, materiais, equipamentos e pessoal utilizado pelas empresas para a consecução de suas finalidades econômicas.

45. Portanto, emerge dos próprios dispositivos legais que tratam da matéria em tela que variações de preço com base em índices gerais de preços descaracterizam os preços contratados pela impugnante como predeterminados.

De tudo o que foi dito acima, não há como deixar de reconhecer que os contratos da recorrida, objeto da controvérsia ora em debate, não se caracterizavam como de preço predeterminado, e, por conseguinte, o regime de tributação do PIS e da COFINS, incidentes nas receitas referentes a esses contratos deve ser o não-cumulativo, como, acertadamente, decidiu o órgão julgador de primeira instância. Aliás, aqui peço licença para, mais uma vez, transcrever excerto do acórdão primeiro como arrimo desta decisão.

46. Além disso, ressalte-se que a exceção contida no §3º do art. 3º da IN SRF nº 658/2006 diz respeito apenas ao reajuste de preços efetuado em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação do índice.

Desta forma, ainda que considerássemos admissível a utilização do IGPM para fins do disposto naquele dispositivo, caberia à impugnante demonstrar que o reajuste efetuado não ultrapassa o limite nele fixado, o que também não foi feito.

47. Do exposto, conclui-se que os contratos em questão não se caracterizam como a preço predeterminado, para fins de enquadramento nas hipóteses prevista na alínea “b” do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, razão pela qual as receitas da impugnante deles decorrentes submetem-se a tributação pelo regime não-cumulativo das contribuições.

48. Quanto ao reajuste decorrente de criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, note-se que está disposto em cláusula contratual que quando comprovado seu impacto, implicará revisão da Receita Anual Permitida RAP.

49. Cabe agora, então, destacar a aplicação da lei para os contratos e licitações efetuados pela União, ante a menção da IN SRF nº 658/2006, art. 3º, inciso II, de que o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação 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. Vejamos o que diz o § 5º do art. 65 citado pela lei:

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.

51. Ademais, relendo o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, salvo nas hipóteses lá expressas, quaisquer reajustes de preços ocasionarão a descaracterização como preço predeterminado. E as duas únicas possibilidades, como já exaustivamente colocado, são:

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. Isto quer dizer que para reajustar seus preços e permanecer atendendo ao disposto na regra de exceção da não-cumulatividade (ou seja, manter-se na cumulatividade), a contratada deve demonstrar que não está aplicando um índice aos seus próprios preços, mas sim, que os preços das etapas econômicas anteriores é que foram modificados: somente neste caso, o incremento do valor do contrato não estaria refletindo o

aumento da carga tributária da própria contratada, mas de um aumento de custo de sua produção.

52. O objetivo da exceção posta na lei era evitar o desequilíbrio contratual imprevisto. Entretanto, nos contratos em que há a previsão de que eventuais alterações na carga tributária influenciam diretamente nos preços acordados não há razão para manter a empresa signatária na regra temporária (cumulatividade). O que é óbvio porque a revisão de valor do preço da própria contratada, obrigatoriamente leva à modificação legislativa introduzida pela Lei nº 10.833/2003, dando ensejo à sua entrada no campo da não-cumulatividade.

53. Ressalte-se que no caso dos contratos em questão, entretanto, essa circunstância é irrelevante, pois neles, como já visto, o reajuste anual é efetuado, essencialmente, com base na variação do IGPM e esse índice, de caráter genérico, não pode ser aceito como reflexo da variação do custo de produção da energia elétrica ou do custo dos insumos empregados nessa produção, nos termos do art. 109 da Lei nº 11.196/2005.

Agora digo eu.

Por derradeiro, gostaria de pontuar que não vejo problemas na utilização de índices propostos em contrato, como por exemplo o IGPM, para correção do preço. Contudo, se o contribuinte optasse por se manter no regime cumulativo, caberia a demonstração de que a correção pelo índice eleito levaria a um resultado igual ou menor do que o 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.

Caso o resultado da aplicação do índice eleito superasse o resultado da aplicação do índice previsto na IN SRF nº 658/2006, deveria deixar de aplicá-lo e assim se manteria no regime cumulativo.

Compulsando os autos, não identifiquei documentos que demonstrassem o cotejo entre os dois índices acima mencionados e, por consequência, sua intenção de se manter no regime cumulativo.

Feitas essas breves considerações, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala de sessões, 26/04/2016

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Processo nº 10830.724951/2011-10
Acórdão n.º **9303-003.809**

CSRF-T3
Fl. 769

CÓPIA