



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.903652/2011-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.146 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrente SEMESA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/06/2005

REGIME CUMULATIVO. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS OU SERVIÇOS. PREÇO PREDETERMINADO. ÍNDICE QUE REFLITA A VARIÇÃO PONDERADA DOS CUSTOS DOS INSUMOS UTILIZADOS. ÔNUS DA PROVA.

Se a Fiscalização alega que o índice de reajuste indicado nos contratos não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e esse fato é impeditivo ao direito creditório pleiteado pelo contribuinte/autor, deve fazer prova quanto à existência desse fato.

A Fiscalização não pode exigir do contribuinte requisito não previsto em lei, caracterizando uma conduta das autoridades fiscais de transferir o seu ônus probatório ao contribuinte, numa inversão vedada pelo ordenamento jurídico.

Não pode a Fiscalização recusar a utilização do IGP-M como índice por não ser próprio para o setor, se tal índice setorial não existe, ou ao menos não foi indicado qual seria. Tal conduta caracteriza até mesmo o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois ao não indicar qual o índice que julga adequado, não permite que se manifeste a respeito, com a apresentação de argumentos para ter optado por índice diverso.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.143, de 22 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10830.903649/2011-26, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de

Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Em julgamento Processo Administrativo decorrente da apresentação de Declaração de Compensação eletrônica (DCOMP) referente a crédito de Pagamento Indevido ou a Maior (PGIM) de COFINS não cumulativo.

O crédito alegado tem por fundamento a alteração do regime de apuração da contribuição não cumulativa.

Em síntese, o contribuinte inicialmente apurou débito de COFINS não cumulativo relativo aos contratos de fornecimento de energia, entretanto, posteriormente, verificou que os valores recebidos estariam sujeitos ao regime cumulativo da contribuição, com alíquota inferior, dada a previsão do art. 10, XI, “b” da Lei nº 10.833, de 2003 (receitas de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços).

De acordo com a Informação Fiscal e Despacho Decisório juntados aos autos, o Auditor-Fiscal concluiu pela não homologação da DCOMP em virtude da não comprovação do direito creditório, visto que os contratos de fornecimento de energia apresentados, que subsidiariam a análise do crédito, não tinham relação com a empresa SEMESA S.A.

Ciente da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que entendeu pela sua improcedência.

Em síntese, entendeu o Colegiado de primeira instância que, apesar de superada a ausência de prova com a apresentação do aditivo contratual, não foi constatada a prática de “preço predeterminado” no fornecimento de energia, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 468/2004 e art. 10, XI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Inconformado com a decisão de piso, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, preliminarmente, a impossibilidade de utilização da IN SRF nº 658/2006, já que posterior aos fatos em litígio.

No mérito, defendeu a impossibilidade da IN SRF nº 468/2004 de estabelecer o conceito de “preço predeterminado”, já previsto na Lei nº 8.666/93, quando se firmou que a variação do valor contratual para fazer face ao reajuste de preços previstos no próprio contrato não caracterizariam alteração do valor.

Alegou ainda que a cláusula de reajuste prevista no contrato, de acordo com a variação do IGP-M, não constituiria em acréscimo de preço, mas mera recomposição dos valores

reais em função do ajuste dos custos de produção e insumos utilizados na produção de energia elétrica.

Por fim, traz considerações a respeito dos valores de crédito declarados, conforme documentação juntada aos autos.

Posteriormente, juntou aos autos Relatório de Auditores Independentes que demonstra a variação do IGP-M em percentual inferior à TJLP + 4 ou 5%, considerando comprovado o reajuste de preço em valor inferior à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, caracterizando o “preço predeterminado”.

É o Relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.¹

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, ousou dele discordar quanto à decisão de que “*permanece não provado o direito creditório alegado em Declaração de Compensação*” e a consequente negativa de provimento ao Recurso Voluntário. Explico.

Vejamos, inicialmente, os termos do voto do ilustre Relator:

A Câmara Superior de Recursos Fiscais teve diversas oportunidades de se manifestar sobre o tema e vem sedimentando entendimento, do qual compartilho, de que, **existindo nos autos prova técnica que demonstre a aplicação de índice de reajuste contratual inferior à variação dos custos de geração de energia, não haveria alteração contratual do critério de preço predeterminado.**

O entendimento decorre da aplicação direta do previsto no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, **cabendo ao contribuinte, no caso concreto, a comprovação de que os reajustes aplicados não superavam a variação dos custos na prestação do objeto contratual.**

(...)

Em seu Recurso Voluntário, em síntese, cuidou o contribuinte de defender a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 468, de 2004, e a prática de preço predeterminado previsto na Lei nº 10.833, de 2003, conforme contratos juntados aos autos, bem como do Relatório de Auditoria juntado posteriormente.

(...)

Em verdade, a aceitação da prova decorre da própria dinâmica do processo administrativo que, em decorrência da sua obediência ao Princípio da Verdade

¹ Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Material, permite ampla discussão de fatos não necessariamente conhecidos desde o primeiro momento do procedimento de fiscalização.

Apesar de apreciar a juntada do “Relatório dos Auditores Independentes sobre Asseguração”, não vejo que o documento adicione maiores esclarecimentos que permitam a conclusão pela caracterização do preço predeterminado.

O documento juntado aos autos não traz maiores considerações a respeito dos custos incorridos no fornecimento do objeto contratual e sequer decorreu da apreciação das contas contábeis que representam os custos arcados pela recorrente.

Em verdade, o Trabalho de Asseguração apresentado apenas conclui sobre a comparação do IGP-M e da TJLP + 4% (Taxa de Juros de Longo Prazo mais 4%), demonstrando que em todo o período o índice de reajuste contratual foi inferior à taxa de remuneração variável prevista para o Contrato de Debêntures “para o qual a Administração considera um acréscimo do custo de produção”, conforme se extrai do Relatório:

(...)

Ora, ainda que eventualmente as variações dos Contratos de Debêntures influenciem nos custos de fornecimento de energia, **não há como se concluir, com base na documentação acostada aos autos, que a aplicação do IGP-M reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados para fins de caracterização do preço predeterminado.**

A recorrente sequer junta aos autos documentação que permita a identificação dos custos dos insumos utilizados e a variação dos preços sofrida no período abrangido pelo contrato, nem qualquer referência aos dados contábeis que permitam chegar a esta conclusão.

(...)

A utilização de um índice ou percentual específico, por si só, não confere ao contrato uma característica de aumento de preço, mas também não o coloca automaticamente em situação de preço predeterminado, isso porque, apesar de não exigir a aplicação de um “preço fixo”, **a Lei expressamente previu que o índice aplicado ao reajuste contratual, seja ele o IGP-M, ou qualquer outro, refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, característica essa a ser analisada para cada caso específico, de acordo com as provas juntadas aos autos.**

Vale ressaltar que **a Receita Federal do Brasil, em Nota Técnica citada pelo Colegiado de primeira instância, ressaltou a característica do IGP-M como índice de preço e não de custos**, não podendo se interpretar que sua aplicação se enquadraria nas exceções criadas pelo art. 109 da Lei nº 11.196/2005:

“42. A variação do IGP-M (segundo termo da fórmula do item 38) é um índice de preço, e não de custos, e é um índice geral, e não específico, razões pelas quais não se pode interpretar que esta parcela do fator de reajuste (FR) dos Contratos Iniciais se enquadre nas duas únicas exceções criadas pelo art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005.”

Pelo exposto, entendo que permanece não provado o direito creditório alegado em Declaração de Compensação, ainda que seja a recorrente parte dos contratos de fornecimento de energia apresentados.

Como se depreende dos excertos acima transcritos, o Relator entende que “*não há como se concluir, com base na documentação acostada aos autos, que a aplicação do IGP-M reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados para fins de caracterização do preço predeterminado*”.

Sustenta, ainda que “*A recorrente sequer junta aos autos documentação que permita a identificação dos custos dos insumos utilizados e a variação dos preços sofrida no período abrangido pelo contrato*”, demonstrando seu entendimento de que o contribuinte deve comprovar que o índice escolhido efetivamente reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Alega, por fim, que “*a Receita Federal do Brasil, em Nota Técnica citada pelo Colegiado de primeira instância, ressaltou a característica do IGP-M como índice de preço e não de custos*”.

Para analisar tais fundamentos, faz-se necessário verificar o que determina a legislação de regência da matéria, art. 10, inciso XI, alínea “b” da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, c/c o art. 109 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

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

(...)

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

Lei nº 11.196/2005

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.

O art. 27, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.069/95 (que dispõe sobre o Plano Real e o Sistema Monetário Nacional), por sua vez, estabelece a seguinte regra:

CAPÍTULO IV

Da Correção Monetária

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às operações e contratos de que tratam o Decreto-lei n.º 857, de 11 de setembro de 1969, e o art. 6º da Lei n.º 8.880, de 27 de maio de 1994;

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

III - às hipóteses tratadas em lei especial.

§ 2º Considerar-se-á de nenhum efeito a estipulação, a partir de 1º de julho de 1994, de correção monetária em desacordo com o estabelecido neste artigo.

§ 3º Nos contratos celebrados ou convertidos em URV, em que haja cláusula de correção monetária por índice de preços ou por índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, o cálculo desses índices, para efeitos de reajuste, deverá ser nesta moeda até a emissão do REAL e, daí em diante, em REAL, observado o art. 38 da Lei n.º 8.880, de 27 de maio de 1994.

§ 4º A correção monetária dos contratos convertidos na forma do art. 21 desta Lei será apurada somente a partir do primeiro aniversário da obrigação, posterior à sua conversão em REAIS.

§ 5º A Taxa Referencial - TR somente poderá ser utilizada nas operações realizadas nos mercados financeiros, de valores mobiliários, de seguros, de previdência privada, de capitalização e de futuros.

§ 6º Continua aplicável aos débitos trabalhistas o disposto no art. 39 da Lei n.º 8.177, de 1º de março de 1991.

Art. 28. Nos contratos celebrados ou convertidos em REAL com cláusula de correção monetária por índices de preço ou por índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, a periodicidade de aplicação dessas cláusulas será anual.

§ 1º É nula de pleno direito e não surtirá nenhum efeito cláusula de correção monetária cuja periodicidade seja inferior a um ano.

Como se depreende do art. 109 da Lei n.º 11.196/2005, o reajuste de preços não descaracterizará o chamado “preço predeterminado”, desde que seja efetuado em função (i) do custo de produção **ou** (ii) da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Resta claro, portanto, que o legislador abriu 2 possibilidades de reajuste: a primeira através da apuração do custo da produção e de sua variação e a segunda de forma bem mais simples, através da adoção de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos.

O primeiro método implicaria em cálculos constantes (anualmente) para verificar qual o percentual de variação do custo de produção do fornecedor. De imediato visualiza-se os problemas que poderiam advir para os contratantes da adoção desta opção, como a realização de cálculos conjuntos pelas partes, sendo que apenas o fornecedor detém os documentos necessários para realizar tal apuração, que poderia ser contestada pelo adquirente dos bens/serviços. O fornecedor, por outro lado, pode não ter interesse em abrir toda a sua contabilidade para conferência pelo adquirente. A contratação de parecer independente, por empresa de auditoria, demandaria tempo e implicaria em custos elevados.

Obviamente, a solução mais prática, e adotada em todos os casos já analisados por este Conselho, é escolher o 2º método previsto na lei, com o reajuste contratual sendo estipulado em função de um índice também predeterminado, que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos (como determinado pela lei), e divulgado por instituição independente (como o IBGE, BACEN, FGV, agência reguladora, etc) que realiza os cálculos e os divulga para toda a sociedade com regularidade, sendo desnecessário efetuar qualquer gasto para tanto. Assim, procedendo, seria possível alcançar um equilíbrio contratual, garantindo que nenhuma das partes possa influenciar no índice de reajuste.

Ocorre que, no caso específico ora em julgamento, não existe um índice setorial específico, como no caso do segmento da construção civil, para o qual existe o INCC (Índice Nacional de Custo da Construção). Prevendo a necessidade de estabelecer qual seria o índice a ser utilizado, o art. 109, *caput*, da Lei nº 11.196/2005, ao tratar da opção de reajuste de preço em função da variação de índice, determina que este seja realizado “nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995”.

Este dispositivo legal, já transcrito alhures, estabelece, em seu *caput*, que a correção monetária, em virtude da estipulação de negócio jurídico, **somente poderá dar-se** pela variação acumulada do IPC-r (Índice de Preços ao Consumidor, Série r). transcrevo mais uma vez o dispositivo citado:

CAPÍTULO IV

Da Correção Monetária

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

Porém, logo em seguida, em seu parágrafo 1º, o legislador introduziu uma exceção a esta regra:

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

O art. 109, *caput*, da Lei nº 11.196/2005, ao determinar que o reajuste de preço em função da variação de índice deve ser realizado nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95, estabelece que, nos contratos que especifica, o IPC-r pode ser utilizado, mas não de forma obrigatória, podendo ser adotado outro índice.

O IPC-r foi um índice criado pela Lei nº 8.880, de 27/05/1994, que **refletia a variação mensal do custo de vida em Real para uma população objeto composta por famílias com renda até oito salários mínimos**, nos termos do art. 17:

Art. 17 - A partir da primeira emissão do Real, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE calculará e divulgará, até o último dia útil de cada mês, **o Índice de Preços ao Consumidor, série r - IPC-r, que refletirá a variação mensal do custo de vida em Real para uma população objeto composta por famílias com renda até oito salários mínimos.**

§ 1º - O Ministério da Fazenda e a Secretaria de Planejamento, Orçamento e Coordenação da Presidência da República regulamentarão o disposto neste artigo, observado que a abrangência geográfica do IPC-r não seja menor que a dos índices atualmente calculados pelo IBGE, e que o período de coleta seja compatível com a divulgação no prazo estabelecido no caput.

§ 2º - **Interrompida a apuração ou divulgação do IPC-r, caberá ao Ministro de Estado da Fazenda fixá-lo com base nos indicadores disponíveis, observada precedência em relação àqueles apurados por instituições oficiais de pesquisa.** (Incluído pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º - No caso do parágrafo anterior, o Ministro da Fazenda divulgará a metodologia adotada para a determinação do IPC-r. (Incluído pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

A interrupção prevista no § 2º acima foi efetivada pelo art. 8º da Lei nº 10.192, de 14/02/2001 (resultado da conversão da MP nº 1.540-27, de 07/08/1997, e reedições):

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

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

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

Conforme consta de publicação oficial da FGV e do IBRE, disponível em <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2020-03/metodologia-igp-m-jul-2019.pdf>, com acesso em 21/10/2021, com o contrato de prestação de serviços celebrado entre a Confederação Nacional das Instituições Financeiras (CNF) e a Fundação Getúlio Vargas (FGV), em maio de 1989, o Instituto Brasileiro de Economia (IBRE) passou a calcular o Índice Geral de Preços - Mercado (IGP-M).

O IGP-M tem como base metodológica a estrutura do Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI), 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 IGP-DI, 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 de bens agropecuários e industriais, nas transações comerciais em nível de produtor;
- b) os 30% de participação do IPC-M equivalem ao valor adicionado pelo setor varejista e pelos serviços destinados ao consumo das famílias;
- c) quanto aos 10% complementares, representados pelo INCC-M, equivalem ao valor adicionado pela indústria da construção civil.

O IGP-M difere do IGP-DI nos seguintes aspectos:

- a) Para efeito de coleta de preços, adota-se o período compreendido entre o dia 21 do mês anterior ao de referência e o dia 20 do mês de referência;
- b) A cada mês de referência apura-se o índice três vezes, em intervalos de dez dias, denominados decêndios;
- c) Os resultados das duas primeiras apurações prévias serão considerados valores parciais e o último será o resultado definitivo do mês.
- d) Os períodos de coleta das três apurações são cumulativos, totalizando 10, 20 e 30 dias, respectivamente.

Considerando o panorama legislativo descrito, verifico que a utilização do IGP-M como índice para o reajuste de preços de que trata o art. 109 da Lei nº 11.196/2005 possui embasamento legal e não descaracteriza o “preço predeterminado” de que trata o art. 10, inciso XI, alínea “b” da Lei nº 10.833/2003.

A afirmação do relator de que o IGP-M não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados deve ser analisada com temperamentos; afinal, a Fazenda Nacional não apresentou nenhum índice que satisfizesse a este critério com exatidão, o que demonstraria, sem dúvidas, o equívoco do contribuinte.

Na inexistência de tal índice, a legislação admite que outros, à semelhança do extinto IPC-r, possam ser utilizados, ao excluir contratos da natureza dos que aqui se discute da obrigatoriedade de utilizá-lo, sem, entretanto, vedar sua utilização.

Situação diferente seria aquela dos contratos cuja natureza fosse vinculada à construção civil, segmento para o qual existe índice específico, o INCC, e que deve ser obrigatoriamente utilizado como índice de reajuste contratual. O mesmo em relação a contratos de serviços de transporte, outro segmento para o qual existe índice específico, o Índice Nacional do Custo de Transporte de Carga (INCT), produzido pelo departamento de economia da NTC&Logística, o Decope.

O princípio da razoabilidade também impede que índices claramente desvinculados da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados no contrato sob análise sejam utilizados. Assim, a utilização da SELIC, ou do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, que mede as variações de preços da cesta de consumo das famílias com rendimentos de 1 a 5 salários mínimos, não seria aceitável. A SELIC traz embutida não apenas a correção monetária, mas também juros de mora. O INPC, por sua vez, é extremamente sensível ao aumento de itens como alimentos, transporte público, gás de cozinha, etc, que não possuem qualquer relação com insumos utilizados na geração de energia elétrica.

Os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, trazidos pelo Relator, admitem a utilização do IGP-M, porém a condicionam à comprovação de que este índice efetivamente reflita a variação ponderada dos custos dos insumos. O Acórdão nº 9303-008.501, de 17/04/2019, julgou a matéria nos seguintes termos:

A referência acima é colocada para fins de esclarecimento da questão em litígio e dos fundamentos já esposados por esse colegiado em sua apreciação, que já são suficientes para concluir pela negativa de provimento ao Recurso Especial.

Entretanto, a seguir coloco meu entendimento que, em que pese, no caso, convergir com a decisão acima reproduzida, é mais restritivo ainda.

Com efeito, **mesmo que houvesse, nos autos, prova de que, no caso concreto, a variação efetiva do IGPM (índice utilizado no contrato) tivesse sido inferior àquela decorrente da aplicação do Índice próprio setorial, ainda assim, entendendo que estaria descaracterizada a natureza de preço predeterminado** para o contrato, devendo aos correspondentes valores recebidos ser aplicada a tributação consoante a sistemática não cumulativa das contribuições.

Isso, porque, na verdade, qualquer índice pode ter variação inferior ou superior àquela esperada. Assim, o contribuinte, ao utilizar um índice diverso daquele próprio do setor, decidiu correr o risco de ocorrer uma variação maior ou menor. Ora, o simples fato de essa variação não ter beneficiado o contribuinte, não quer dizer que ela não seja uma variação. Em outras palavras, **basta o contribuinte estar sujeito a resultados diversos daqueles decorrentes do uso do índice próprio setorial, para que o contrato seja descaracterizado como contrato a preço predeterminado.**

O Colegiado, contudo, apesar de negar a utilização de qualquer índice que não seja aquele específico para o setor, não indica qual seria esse índice. **Na verdade, não o faz simplesmente porque tal “índice próprio setorial” não existe.** Ou seja, segundo o entendimento do Colegiado, a regra do art. 10, inciso XI, alínea “b” da Lei n.º 10.833/2003 somente poderá ser utilizada caso seja criado **um índice específico para cada setor existente na economia** (observe-se que a regra vale para **qualquer** contrato de fornecimento de bens ou serviços), ou caso cada contribuinte efetue a sua própria apuração da variação do custo de produção, valendo-se da 1ª opção indicada no *caput* do art. 109 da Lei n.º 11.196/2005.

O § 1º do art. 27 da Lei n.º 9.069/95 deixa claro que não se aplica, nas hipóteses dos incisos I e II, **a obrigatoriedade** de usar como índice de correção monetária **somente** o IPC-r. Se este dispositivo quisesse vedar a utilização do IPC-r, diria **“§ 1º O IPC-r não se aplica:”**, e não **“§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:”**.

Repito, o *caput* do art. 109 da Lei n.º 11.196/2005, ao destacar *“nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei n.º 9.069/1995”*, está dispensando a obrigatoriedade de utilizar somente o IPC-r como índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos, sem vedar sua utilização, apenas possibilitando que outros índices de correção monetária sejam escolhidos pelos contratantes sem descaracterizar o “preço predeterminado”.

Observe-se que desde a Lei n.º 9.069/95 (portanto bem antes da Lei n.º 11.196/2005) o legislador já utilizava a redação *“índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”* dentro de um capítulo denominado “Da Correção Monetária”, quando não existia índices específicos para cada setor da economia (como até os dias atuais não existe) e ainda sequer se cogitava a existência do regime não-cumulativo das contribuições.

Portanto, desde 1995, 10 anos antes da Lei n.º 11.196/2005, já havia previsão para utilização da variação do IPC-r, ou de índices semelhantes, como hábil a refletir a variação ponderada dos custos dos insumos em contratos de fornecimento futuro de bens ou serviços. E a própria Lei n.º 9.069/95, em seu art. 76, já trazia a previsão de que, caso interrompida a apuração ou divulgação do IPC-r, caberia ao Ministro da Fazenda fixá-lo com base nos indicadores disponíveis, observada precedência em relação àqueles **apurados por instituições oficiais de pesquisa.**

Quanto à exigência de que o contribuinte comprove que o índice escolhido efetivamente reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, observo a mesma não está prevista na legislação, e portanto não pode ser exigida do contribuinte. Caso o índice escolhido não reflita esta variação, é da Fiscalização o ônus de tal comprovação.

Sabe-se, pelo art. 373, I, do Código de Processo Civil, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O contribuinte, alegando possuir um direito creditório em face da União, apresentou como provas os contratos de fornecimento de energia elétrica, com preço predeterminado e previsão de reajuste através do índice IGP-M (amplamente utilizado no país em contratos dessa natureza), bem como memória de cálculo da apuração das contribuições pelo regime cumulativo, livros contábeis e fiscais, e todos os demais documentos solicitados pela Fiscalização.

Por outro lado, o art. 373, II, do CPC, determina que o ônus da prova incumbe ao réu (no sentido de posição processual oposta à do autor, sendo ocupada, neste caso, pela União/Fazenda Nacional), quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Se a Fiscalização alega que o índice de reajuste indicado nos contratos não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e esse fato é impeditivo ao direito creditório pleiteado pelo contribuinte/autor, deve fazer prova quanto à existência desse fato, seja fazendo uma auditoria sobre a variação dos custos de produção do contribuinte para demonstrar a existência de uma discrepância muito grande em relação ao índice utilizado (alguma divergência sempre ocorrerá, pois índices são valores médios para um setor), seja demonstrando a existência de um “índice próprio setorial”.

O que a Fiscalização não pode fazer é exigir do contribuinte tal comprovação, porque esta não é uma exigência prevista em lei, caracterizando uma conduta das autoridades fiscais de transferir o seu ônus probatório ao contribuinte, numa inversão vedada pelo ordenamento jurídico. Além disso, tal exigência tornaria inútil o contribuinte ter optado por reajustar seus preços com base em um índice, e não na variação do seu próprio custo de produção, como lhe faculta o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, já que o Fisco Federal está lhe impondo fazer tal apuração justamente para aceitar o índice proposto.

Da mesma forma, não pode a Fiscalização, nem os julgadores deste Conselho, recusarem a utilização do IGP-M como índice por não ser próprio para o setor, se tal índice setorial não existe, ou ao menos não foi indicado qual seria. Tal conduta caracteriza até mesmo o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois ao não indicar qual o índice que julga adequado, não permite que se manifeste a respeito, com a apresentação de argumentos para ter optado por índice diverso.

Ressalte-se que a própria ANEEL já admitiu o IGP-M como índice adequado para refletir a variação de custos dos insumos do setor. Apesar do Ofício nº 1.431/2006-SFF/ANEEL não ter valor jurídico perante a Receita Federal, pois a ANEEL não possui competência para verificar se o contribuinte se enquadra nas disposições do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, o mesmo não pode ser dito da Nota Técnica nº 224/2006-SFF/ANEEL, pois esta agência reguladora, e não a Receita Federal, tem a competência técnica para indicar qual/quais os índices que melhor refletem a variação dos custos dos insumos utilizados no setor elétrico. Trata-se, obviamente, de uma presunção *juris tantum* (relativa), possível de ser elidida por demonstração inequívoca em contrário, a qual, entretanto, não foi realizada pela Fiscalização.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes deste Conselho:

i) Acórdão nº 3402-005.033, Sessão de 22 de março de 2018:

PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN Nº 468/2004 e 658/2006.

O preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, Trata-se de mera atualização monetária dos valores dos contratos, e, não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado. A ilegalidade da exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a 1(um) ano, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI alínea “b” da Lei 10.833/03.

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

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

ii) Acórdão nº 3302-002.907, Sessão de 09 de dezembro de 2015:

CONTRATO A PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE APURAÇÃO. CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO. IGPM. POSSIBILIDADE.

As receitas decorrentes de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, permanecem sujeitas às normas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep vigentes anteriormente à Lei 10.637/02, mesmo quando o valor do contrato sofre reajustado baseado em índice de correção nele previsto, reconhecido no mercado como sendo de adoção consagrada no segmento correspondente e destinado à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do mesmo.

iii) Acórdão nº 3101-001.682, Sessão de 19 de agosto de 2014:

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”.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, por maioria de votos, dar provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator