



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.913566/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.151 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrente CPFL - CENTRAIS ELÉTRICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/04/2004

REGIME CUMULATIVO. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS OU SERVIÇOS. PREÇO PREDETERMINADO. ÍNDICE QUE REFLITA A VARIAÇÃO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 (relator), que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de

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

Relatório

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

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face da não homologação da Declaração de Compensação (Dcomp) de nº 03939.26734.140906.1.3.047407, nos termos do despacho decisório emitido em 24/08/2009 (rastreamento de nº 845353852).

Na aludida Dcomp, transmitida em 14/09/2006, a contribuinte indicou um crédito de R\$ 178.203,43, referente ao pagamento efetuado em 15/04/2004, de Cofins, código de receita 2172, do PA 31/03/2004, no valor total de R\$ 412.653,36.

Segundo o despacho decisório, a compensação não foi homologada porque o Darf indicado como crédito estava totalmente utilizado para extinguir débito de mesmo tributo e período de apuração, conforme informação da DCTF da contribuinte. Em decorrência, não se homologou a compensação com base nos arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada em 31/08/2009, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 29/09/2009.

No item “Dos Fatos”, alega que promoveu o reprocessamento da base de cálculo da contribuição em análise do período de apuração que se encerrou em 31/03/2004, em virtude do disposto na alínea “b” do inciso XI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003. Explica que as receitas que serviram de base de cálculo para o pagamento de R\$ 412.653,36 de Cofins, no regime não cumulativo, passou a ser segregada e, assim, tributada pelo regime misto de apuração (cumulativo e não cumulativo). Diz que a cumulatividade é aplicável às receitas advindas de contratos com preço predeterminado, conforme a norma legal indicada.

Em função dos novos cálculos, relata que passou a ser devedora dos seguintes valores de Cofins: R\$ 206.991,82 (cumulativo) e R\$ 27.458,09 (não cumulativo). Por tal razão, diz que pagou indevidamente o montante de R\$ 178.203,45.

Afirma que em 10/08/2006 retificou a DCTF do período em questão, informando os valores acima descritos. Explica que ambos débitos foram quitados pela Dcomp de nº 03939.26734.140906.1.3.047407, ora em análise.

Relata que por um lapso a impugnante informou na DCTF retificadora que o Darf recolhido tinha código de receita de Cofins cumulativo e não de Cofins não cumulativo, tendo cometido o mesmo equívoco na Dcomp de nº 03939.26734.140906.1.3.047407.

Entende que este erro formal impossibilitou que a RFB vislumbrasse o direito ao crédito da impugnante no valor de R\$ 178.203,45.

Relata, ainda, que em 22/09/2006, equivocadamente, reprocessou sua DCTF do período em análise, voltando à apuração da contribuição em análise pelo sistema não cumulativo.

Na sequência, no tópico “Da Compensação”, relata novamente as informações acima descritas.

No item “Do Direito”, em pedido preliminar, diz ser tempestiva sua manifestação de inconformidade e reclama a suspensão do crédito tributário exigido no despacho decisório.

Explica, a seguir, o instituto da compensação tributária. Aduz que o erro formal no preenchimento da DCTF, quando da informação equivocada do código de arrecadação da contribuição, não pode obstar o seu direito à compensação.

No item “Do Mérito”, diz ter realizado pagamento a maior que o devido, nos termos do inc. I do art. 165 do CTN. Relembra o erro cometido na transcrição dos códigos de arrecadação do tributo. Reafirma que o seu direito não pode ser tolhido em virtude de um erro formal. Diz ter cometido um mero erro no preenchimento de obrigação acessória, o que não pode impedir o Fisco de buscar a verdade material dos fatos. Traz jurisprudência sobre o assunto.

Na sequência, explica o que vem a ser obrigação acessória e quando ela pode se converter em obrigação principal. Traz doutrina e jurisprudência.

Pede, ainda, a aplicação da taxa Selic ao crédito pleiteado em Dcomp.

Por fim, no tópico “Do Pedido”, requer, preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório, por violar o inciso I, do art. 165, do CTN. Pede, ainda, que seja extinto o débito lavrado juntamente com o juro de mora e atualização monetária. Reclama, por fim, a homologação da compensação realizada.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a Manifestação de Inconformidade do contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/04/2004

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera alegação do direito desacompanhada de provas e dos contratos de fornecimento de bens com preço predeterminado não é suficiente para comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior.

RECEITAS. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE BENS. APURAÇÃO. SISTEMA CUMULATIVO.

Somente têm direito à apuração pelo sistema cumulativo, nos termos da alínea *b* do inc. XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, as receitas auferidas decorrentes dos contratos de fornecimento de bens, assinados antes de 31/10/2003, com prazo de duração superior a um ano e contratado a preço determinado, situação não comprovada pela contribuinte.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente afirma que cometeu erro formal de preenchimento da DCTF e do PERD/DCOMP, mas que isso não pode ser empecilho ao deferimento do seu pleito, pois deve prevalecer a verdade material. Além disso, afirma que o crédito pleiteado é decorrente de pagamento a maior realizado a título da contribuição e

originado do reprocessamento da base de cálculo da contribuição, com base na alínea “b”, do inciso XI, do art.10, da Lei nº 10.833/03. Trouxe, ainda, aos autos os dois contratos de fornecimento de energia elétrica, a fim de comprovar que parte das receitas auferidas atende as condições estabelecidas no citado dispositivo legal para permanecer no regime cumulativo de apuração das contribuições, quais sejam:

- 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; e
- iv) a preço predeterminado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

O processo trata, em suma, de manifestação de inconformidade em face de despacho decisório que indeferiu totalmente o pedido de restituição e compensação no qual o Contribuinte indicou um crédito de R\$ 178.203,43, referente ao pagamento efetuado em 15/04/2004, de COFINS, código de receita 2172, do PA 31/03/2004, no valor total de R\$ 412.653,36.

Segundo afirma a Recorrente, o crédito pleiteado é decorrente de pagamento a maior realizado a título da contribuição e originado do reprocessamento da base de cálculo da contribuição, com base na alínea “b”, do inciso XI, do art.10, da Lei nº 10.833/03. A fim de comprovar o alegado, trouxe aos autos os dois contratos de fornecimento de energia elétrica a fim de demonstrar que parte das receitas auferidas atende as condições estabelecidas no citado dispositivo legal para permanecer no regime cumulativo de apuração das contribuições, quais sejam:

- 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; e
- iv) a preço predeterminado.

Na decisão recorrida, os Julgadores entenderam que o interessado não logrou êxito em comprovar o seu direito creditório, haja vista que o pagamento indicado estava todo vinculado a débito declarado em DCTF e sequer a recorrente juntou aos autos comprovantes, mormente documentos que comprovem que a Empresa atenderia as condições para considerar parte das suas receitas sujeitas ao regime cumulativo, presente na alínea “b”, do inciso XI, do art.10, da Lei nº 10.833/03.

Preliminarmente, a Recorrente solicita a nulidade do despacho decisório pois, segundo seu entendimento, o direito creditório não pode ser negado em vista de mero erro formal

de preenchimento da DCOMP e DCTF atinente ao código do tributo utilizado 5886, quando na verdade o recolhimento foi realizado sob o código 2172. Assim, afirma que a verdade material deve prevalecer pois trouxe aos autos elementos que comprovam o erro formal cometido nos documentos entregues à Receita Federal.

Sem razão a Recorrente, pois, a referida matéria não tem identidade com questões preliminares, mas sim diz respeito ao mérito, o que afasta qualquer possibilidade de declaração de nulidade do despacho decisório, não se subsumido a situação em qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art.59 do Dec. 70.235/72.

Já adentrando nessa questão periférica do mérito, observa-se que, embora a empresa tenha informado o código errado nos referidos demonstrativos citados, isso não impediu que o sistema da Receita Federal utilizasse na análise do direito creditório o DARF efetivamente pagos sob o código 2172, conforme se pode conferir no despacho decisório (e-fls.101).

Portanto, a motivação para o indeferimento não foi a falta de identificação do DARF, como quer fazer crer a Recorrente, mas sim insuficiência probatória quanto a certeza e liquidez do crédito solicitado, sobretudo a não comprovação de que a empresa possuía receitas sujeitas ao regime cumulativo das contribuições no período, como se verá adiante.

Quanto a questão central da lide, a Recorrente apenas juntou aos autos os contratos de fornecimento de energia elétrica, nos quais, segundo entende, estão plenamente atendidas as condições da alínea “b”, do inciso XI, do art.10, da Lei nº 10.833/03 para que tivesse reprocessado parte da receita auferida na apuração da contribuição, sujeitando-a ao regime cumulativo.

Segundo consta no acórdão recorrido, a previsão de correção com cláusula de reajuste por índice de correção, por si só, é determinante para a descaracterização da predeterminação do preço do contrato, com repercussão na manutenção do regime de apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativo, nos termos § 2º, do art. 3º, da IN SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, que delimitou o conceito de “preço predeterminado”, conforme o conteúdo do disposto abaixo reproduzido:

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.

(negritou-se)

A Recorrente, por sua vez, afirma que a aplicação de cláusulas de reajuste pelo IGP-M, utilizado em seus contratos firmados, nos termos do artigo 10, XI da Lei nº 10.333/03, não descaracterizaria o preço predeterminado. Segundo entende, face à ausência de qualquer

base legal, o reajuste de preços com base em índices que reflitam a mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, como o IGPM, não retira a característica de preço predeterminado para fins e efeitos da norma contida nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art.10 da Lei nº10.833/2003.

Deve-se analisar neste processo, portanto, os requisitos para a manutenção da tributação das contribuições ao PIS e a COFINS pelo regime cumulativo das receitas decorrentes de contratos de fornecimento de energia elétrica, sendo preponderante e importante nessa análise se chegar a mais adequada definição de preço predeterminado, bem como verificar se há elementos de prova suficientes nos autos para que possam caracterizar os contratos envolvidos como a preços predeterminados.

Feitas essas considerações, para maior compreensão das matérias envolvidas no mérito da lide, passa-se à sua análise.

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

Antes de adentrar na questão da caracterização dos contratos envolvidos no caso como de preço predeterminado, para perfeita compreensão da matéria é necessário apresentar a cronologia das normas que regularam a questão desde a criação do regime de apuração não cumulativo para o PIS e a COFINS, até os tempos atuais. Para tanto, com a devida vênia, utilizo-me de parte do voto proferido no processo nº10880.677969/2009-13, pelo Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede que, em análise sobre a mesma questão, fez uma exposição detalhada dos dispositivos legais que regeram a matéria ao longo dos anos e buscou uma definição adequada de preço predeterminado, *in verbis*:

As receitas decorrentes de determinados contratos firmados antes de 31/10/2003 foram excluídas da incidência não-cumulativa das contribuições, a partir da vigência do inciso XI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, aplicado ao PIS/Pasep pelo art. 15 da referida lei:

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Art. 2º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

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

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

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

(negritos não originais)

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

Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins de descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.

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

Do Preço Predeterminado

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

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

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º¹, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

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

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

¹ A data é 31/10/2003.

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

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

Verifica-se que a Receita Federal considerou que as hipóteses de reajuste e de revisão dos contratos administrativos, destinados à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, expressos no art. 55, inciso III, 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93, descaracterizariam o preço predeterminado, excetuando o reajuste não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

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

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

A legislação distingue as duas figuras, como se observa na Lei nº 8.987/95, que, dispondo sobre o regime de concessão de serviços públicos, especifica em seu art. 9º, §3º⁴, a possibilidade de revisão da tarifa decorrente da criação ou alteração de tributos. Já o artigo 18 da referida lei dispõe que o edital de licitação deverá prever os critérios de reajuste e revisão da tarifa, também ocorrendo a referida distinção nos artigos 23 e 29.

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

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

⁴ Lei 8.987/95:

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

Art. 29. Incumbe ao poder concedente:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela Secretaria da Receita Federal, pois "a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico-financeiro entre as partes, a desvalorização da moeda frente à inflação ." (Fls. 335, grifo meu.)

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

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

O art. 109 mencionou expressamente que "o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado". Se a intenção da modificação era permitir que o reajuste não descaracterizasse o preço predeterminado, não foi o que restou publicado.

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

III - às hipóteses tratadas em lei especial.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 1º Na hipótese de não existir previsão de índice de preços substituto, e caso não haja acordo entre as partes, a média de índices de preços de abrangência nacional a ser utilizada nas obrigações e contratos anteriormente estipulados com reajustamentos pelo

IPC-r, a partir de 1º de julho de 1995, será a média aritmética simples dos seguintes índices:

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

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

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

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

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

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

"Art. 10.....

.....

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

JUSTIFICATIVA:

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

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

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

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

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

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

Lei nº 8.666/93:

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

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

Lei nº 9.427/96:

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

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

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

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

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

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

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

Segundo consta nos autos, a Recorrente apresentou dois contratos de fornecimento de energia elétrica celebrados entre a CPFL Geração de Energia S.A (cedente dos direitos e obrigações dos contratos de fornecimento à recorrente CPFL Centrais Elétricas S.A, e-fls.215 a 220) e a empresa Companhia Paulista de Força e Luz S.A, sendo o primeiro de nºPA-GE/2002 09, com vigência de 01/01/2003 até 31/12/2012, podendo ser prorrogado por acordo entre as partes e o segundo de nºPA-GE/2002 13-1, com vigência de 01/01/2003 a 31/12/2020, podendo também ser prorrogado por acordo entre as partes (e-fls.183 a 213).

Compulsando os contratos, observa-se que resta incontroverso que se está diante de contratos de fornecimento, com vigência superior a um ano, firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003. Observa-se, ainda, que em ambos os contratos citados consta na cláusula décima previsão de reajuste do preço da energia fornecida utilizando-se o IGPM (Índice Geral de Preços de Mercado) da Fundação Getúlio Vargas, segundo a seguinte fórmula:

Fórmula de Reajuste:	
$PEC_n = PEC_0 \times \frac{IGPM_n}{IGPM_0}$	
onde:	
PEC_n	= Preço da ENERGIA CONTRATADA reajustado para o mês "n";
PEC₀	= R\$ 101,16 / MWh;
IGPM_n	= Valor do Índice Geral de Preços do Mercado, calculado pela Fundação Getúlio Vargas e publicado na Revista Conjuntura Econômica, relativo ao mês anterior do reajuste;
IGPM₀	= Valor do Índice Geral de Preços do Mercado, calculado pela Fundação Getúlio Vargas e publicado na Revista Conjuntura Econômica, relativo ao mês de março de 2002.

Constata-se, assim, que os contratos utilizaram um índice de correção (IGPM) que não reflete a variação dos custos de produção ou do custo dos insumos da atividade desenvolvida⁵.

Também não foi comprovado nos autos que os reajustes de preços com a utilização deste índice se deu em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo

⁵ Essa não característica do IGPM restou bem esclarecida no acórdão nº9303003.373 da CSRF, cujas considerações me utilizei, com a devida vênia:

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 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, 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 INCCM, 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 atividade. 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.

dos custos de produção ou à variação ponderada dos custos dos insumos, conforme facultou o § 3º do art. 3º da IN SRF. Nº 658, de 2006.

Nenhum laudo técnico, estudo setorial ou planilha, nos quais se pudesse corroborar na comparação entre o percentual de reajuste dos seus custos e a variação do IGPM no período, foram agregados pela Recorrente aos autos, o que afasta a possibilidade de se aplicar ao caso concreto a faculdade prevista no § 3º do art. 3º da IN SRF. Nº 658, de 2006.

Assim, apenas a apresentação dos contratos, desprovidos de outros elementos, não é prova suficiente para demonstrar que parte das receitas auferidas pelo fornecimento de energia estava sujeita ao regime cumulativo.

Ainda vale ressaltar que inexistiu nos autos qualquer demonstrativo com as receitas auferidas pela empresa e contribuição incidente, no qual fosse demonstrada a segregação das receitas pelo regime cumulativo e não cumulativo, de forma comparativa, na situação original e na posterior após o reprocessamento da base de cálculo da contribuição, com base na alínea “b”, do inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/03, conforme alegado pela Recorrente.

Consequentemente, entendendo por correto o entendimento da decisão recorrida, que manteve o indeferimento do pedido de compensação do Contribuinte por falta de comprovação hábil e suficiente do direito creditório solicitado.

Como é entendimento predominante neste Colegiado, cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de ressarcimento ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 4º da revogada IN RFB nº 600/2005 esclarecia:

Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Pedro Sousa Bispo, ousou dele discordar quanto à sua decisão de ser “*correto o entendimento da decisão recorrida, que manteve o indeferimento do pedido de compensação do Contribuinte por falta de comprovação hábil e suficiente do direito creditório solicitado*” e a consequente negativa de provimento ao Recurso Voluntário. Explico.

Para analisar os fundamentos do voto do Relator, 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 nº 857, de 11 de setembro de 1969, e o art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

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

III - às hipóteses tratadas em lei especial.

§ 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 nº 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 nº 8.177, de 1º de março de 1991.

Como se depreende do art. 109 da Lei nº 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, FIPE, agências reguladoras, 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 recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais 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.

Aquele 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 se deduz do entendimento do Colegiado, a regra do art. 10, inciso XI, alínea “b” da Lei nº 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 nº 11.196/2005.

O § 1º do art. 27 da Lei nº 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 nº 11.196/2005, ao destacar *“nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 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 nº 9.069/95 (portanto bem antes da Lei nº 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 nº 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 nº 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 em Lei, 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.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado