



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.910339/2009-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.407 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 14 de outubro de 2020  
**Recorrente** TEMA RECURSOS HUMANOS E ASSESSORIA DE SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 28/02/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31/10/2003. CLÁUSULA DE REAJUSTE EM DESCONFORMIDADE COM O ART. 109 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PERMANÊNCIA NO REGIME CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

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

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, somente não descaracteriza o caráter predeterminado do preço se efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene D Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

O interessado transmitiu o Per/Dcomp nº 38934.72941.280109.1.3.04- 8133 visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s) com crédito oriundo de pagamento a maior de Cofins não-cumulativa, relativo ao fato gerador de 28/02/2006.

A Delegacia da Receita Federal de jurisdição do contribuinte emitiu despacho decisório eletrônico (fl. 6) no qual não homologa a compensação pleiteada, sob o argumento de que o pagamento foi utilizado na quitação integral de débito(s) do contribuinte, não restando saldo creditório disponível.

Irresignado com o indeferimento do seu pedido, tendo sido cientificado em 06/11/2009 (fl. 8), o contribuinte apresentou, em 07/12/2009, a manifestação de inconformidade de fls. 09/13, a seguir sintetizada.

Informa ser empresa de trabalho temporário, prestadora de serviços, devendo recolher o PIS e a Cofins não-cumulativos sobre o seu faturamento, às alíquotas de 1,65% e 7,6%. No entanto, o art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 dispuseram que as receitas decorrentes de contratos celebrados antes de 31/10/2003 permaneceriam com a alíquota sem a majoração (0,65% e 3%). Por ter recolhido a Cofins com a majoração da alíquota, ocorreu pagamento a maior do tributo, gerando direito ao crédito tributário, que foi compensado nos termos da lei.

Como a DCTF apresentava de forma equivocada o valor da Cofins à alíquota de 7,6% e não 3%, em 16/11/2009 efetivou a sua retificação, informando que o débito para o período de 28/02/2006 é de R\$ 55.402,72, correspondente à alíquota de 3%, por serem receitas decorrentes de contratos celebrados antes de novembro/2003, enquanto o valor do Darf recolhido para o período foi de R\$ 96.727,93.

Nos contratos pode ser verificado que a assinatura ocorreu antes de novembro/2003, e no Dacon, as receitas totais decorrentes desses contratos.

A diferença apurada na DCTF é exatamente o valor do crédito original apresentado no Per/Dcomp, sendo que corrigiu o erro de fato existente nessa declaração dentro do prazo para apresentação da presente defesa e antes da ocorrência do prazo prescricional.

Assim, deve ser admitida a retificação da DCTF do 1º semestre/2006 e homologada a compensação requerida.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 28/02/2006

CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTES. REGIME DE APURAÇÃO DO PIS/COFINS.

Consideram-se como contratos com preço predeterminado aqueles com preços fixados em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato, por unidade de produto ou por período de execução. O caráter predeterminado do preço não será

descaracterizado apenas se o reajuste, efetuado após 31/10/2003, for efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Descaracterizado o caráter predeterminado do preço para contratos firmados antes de 31/10/2003, as contribuições ao PIS e para a Cofins deverão ser apuradas no regime não-cumulativo.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, alegando, em síntese:

“ as cláusulas descritas nos contratos da Recorrente que preveem os reajustes a fim de fazer prevalecer o equilíbrio econômico do contrato, não maculam o preço predeterminado, mesmo diante da alteração de alíquotas de tributos, na medida em que refletem de forma específica a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, bem como expressam a variação específica dos custos de produção.

Ademais, cumpre destacar que as INs SRF nº 468/04 e 658/06 desvirtuaram ilegalmente o conceito de preço predeterminado insculpido na Lei nº 1.833/2003. Isto porque a IN SRF nº 468/04, em seu §2º do artigo 2º, ao conceituar preço predeterminado determina que a simples existência de cláusula de reajuste já altera a sistemática de recolhimento da pessoa jurídica, impedindo a aplicação das alíquotas da cumulatividade.

A Lei nº 1.833/2003 em sua *ratio legis* procurou preservar os efeitos jurídicos dos negócios realizados por longo prazo em data anterior a Medida Provisória 135/2003, notadamente pelo fato de que as mudanças que promoveu poderiam causar insegurança jurídica, além de importar em onerosidade excessiva para o fornecedor, situação que prejudicaria a manutenção de uma infinidade de contratos.

Porém, as INs SRF nº 468/04 e 658/06 transpuseram os limites do poder regulamentar ao definirem a cláusula de reajuste como marco temporal para modificação do caráter predeterminado do preço.

Ora, a alínea b, inciso XI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, em momento algum autorizou a alteração de regime cumulativo para o não cumulativo pelo simples fato do contrato conter cláusula de reajuste. Tal interpretação não leva em consideração a específica atividade desenvolvida pela Recorrente que tem por finalidade a prestação de serviço de mão de obra temporária disposta na Lei nº 6.019/74 que comporta em seu custo final todos os encargos e tributos.

Com efeito, é ato ilegal a conceituação de preço predeterminado insculpidos nas citadas INs da SRF na medida em que instrumento normativo hierarquicamente inferior à Lei nº 10.833/2003 que determinou a alteração de regime tributário, sendo certo que houve afronta ao princípio da estrita legalidade tributária.

(..)

Portanto, resta evidente o direito da Recorrente ao crédito tributário pretendido, porquanto a natureza do serviço prestado comporta em seu custo o reajuste dos tributos sem macular o preço predeterminado, preenchendo assim todos os requisitos da Lei nº 10.833/2003, como bem demonstrado nos contratos já colacionados em sua Manifestação de Inconformidade, os quais foram firmados em data anterior a 31 de outubro de 2003, com prazos superiores a 1 (um) ano, tendo como objeto o fornecimento de mão de obra temporária, caracterizando, destarte, serviço por preço predeterminado.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente sustenta que o seu direito creditório decorre de recolhimento a maior da Cofins não-cumulativa, do período de apuração de fevereiro de 2006.

O direito creditório não existiria, segundo o despacho decisório inicial, porque os pagamentos constantes do pedido estariam integralmente vinculados a débitos já declarados. Diante da inexistência do crédito, a compensação declarada não foi homologada.

Segundo a recorrente, as diferenças apuradas referem-se ao cálculo do PIS e da Cofins no regime não-cumulativo devido a aplicação da alíquota majorada sem considerar que a Lei nº 10.637/2002 em seu artigo 8º e a Lei nº 10.833/2003 em seu artigo 10, dispuseram que as receitas decorrentes de contratos celebrados antes de 31 de outubro de 2003 permaneceriam com a alíquota sem a majoração, ou seja, a 0,65% e 3%.

A Instância *a quo*, sobre esse ponto assim se manifestou:

Em relação aos contratos apresentados pelo contribuinte, anexados às fls. 68/125, no que se refere à revisão de preços e equilíbrio econômico-financeiro, existem cláusulas constantes do item “Preço” de todos os contratos prevendo que “na ocorrência de aumentos das alíquotas de tributos, impostos ou taxas públicas, incidentes sobre a prestação de serviços, a taxa aqui citada será alterada de forma a permitir a manutenção da margem de rentabilidade inicialmente estabelecida” ou “a taxa mencionada no item anterior, poderá ser ajustada conforme a legislação em vigor, por mútuo e comum acordo entre as partes, sempre que vier a ser constatado desequilíbrio econômico dos insumos relativos a este Contrato, conforme a Teoria da Imprevisão [...]”. Assim sendo, o preço contratado não tem mais caráter predeterminado, devendo, portanto, as respectivas receitas sujeitarem-se ao sistema não-cumulativo tanto do PIS quanto da Cofins.

(...)

Portanto, revisões de preço em função de alteração tributária ou de “desequilíbrio econômico dos insumos”, com intuito de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, que não refletem de forma específica a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, tampouco expressam a variação específica dos custos de sua produção, descaracterizam os preços praticados como predeterminados.

Conclui-se então que revisão ou reajuste de preço, não efetivado em função do custo de produção ou em percentual superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art. 10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art. 109 da Lei 11.196, de 2005, e do art. 3º, § 3º, da IN SRF nº 658/2006.

Assim, descaracterizado o caráter de preço predeterminado, não deve ser reconhecido o direito creditório decorrente do recálculo dos tributos pela sistemática do regime cumulativo, devendo a empresa permanecer tributada pelo regime não-cumulativo do PIS e da Cofins em relação às receitas decorrentes dos contratos apresentados.

Vejamos o que dispõe a legislação que rege a matéria.

**Art 10. inciso XI da Lei 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;

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;

#### **Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995**

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

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

#### **art. 109 da Lei nº 11.196, de 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.

#### **A Instrução Normativa SRF nº 658, de 2006, sobre o assunto, assim dispõe:**

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”. (g.n)

No caso, as cláusulas de reajuste constantes nos contratos acostados aos autos, prevendo que “na ocorrência de aumentos das alíquotas de tributos, impostos ou taxas públicas, incidentes sobre a prestação de serviços, a taxa aqui citada será alterada de forma a permitir a manutenção da margem de rentabilidade inicialmente estabelecida” ou “a taxa mencionada no item anterior, poderá ser ajustada conforme a legislação em vigor, por mútuo e comum acordo entre as partes, sempre que vier a ser constatado desequilíbrio econômico dos insumos relativos à este Contrato, conforme a Teoria da Imprevisão [...]”, a princípio, não refletem o custo de produção, nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracterizam o contrato reajustado como sendo de preço predeterminado, condição indispensável para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da COFINS.

As alegações trazidas em sede recursal quanto ao teor das cláusulas de reajuste não se mostraram suficientes para infirmar as conclusões da decisão recorrida. Os julgados colacionados não se amoldam a presente situação pois, no caso, não se trata de mera atualização monetária dos valores dos contratos, mas de reajustes de natureza diversa, conforme já consignado.

Nesse sentido, podemos citar como precedente o acórdão nº 3301-007.287, com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/06/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31/10/2003. CLÁUSULA DE REAJUSTE EM DESCONFORMIDADE COM O ART. 109 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. PERMANÊNCIA NO REGIME CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/93.

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

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, somente não descaracteriza o caráter predeterminado do preço se efetivado em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Assim, para que tais contratos pudessem ser considerados contratos de preços predeterminados, contudo, o contribuinte deveria demonstrar que as cláusulas de correção levariam a um resultado igual ou inferior ao resultado do reajuste de preços em função do custo

de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, previstos na norma. Fato que, no presente processo, não foi comprovado.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

(...)

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando a compensação, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges