



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.723069/2019-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.779 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CAMPOS NOVOS ENERGIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2018

IMPUGNAÇÃO. ARGUMENTOS E PROVAS NÃO APRECIADOS. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. JULGAMENTO FAVORÁVEL DO MÉRITO. SUPERAÇÃO DA NULIDADE.

Sendo constatado que a decisão recorrida deixou de apreciar argumentos e provas capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada, há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes. Por outro lado, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, nos termos do artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2018

REGIME CUMULATIVO. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS OU SERVIÇOS. PREÇO PREDETERMINADO. ENERGIA ELÉTRICA

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 do art. 3º, § 3º, da IN SRF nº 658/2006, caberá à administração tributária fiscalizar os reajustes de preços efetivamente aplicados após 31 de outubro de 2003, a fim de verificar se 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”.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2018

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário no mérito, após superada a preliminar nos termos do art. 59, parágrafo 3º, decreto nº 70.235/72, para cancelar a autuação. Vencidos os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel e Luiz Carlos de Barros Pereira que davam provimento parcial ao recurso para reconhecer a nulidade de cerceamento de direito de defesa, não sendo possível analisar o mérito. O conselheiro Pedro Sousa Bispo acompanhou o relator pelas conclusões por entender pela necessidade da prova técnica (laudo).

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Keli Campos de Lima.

**RELATÓRIO**

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE):

*O presente processo reúne Autos de Infração da COFINS e da Contribuição para o PIS (respectivamente, às fls. 02/12 e 14/24), relativos a fatos geradores ocorridos entre os anos-calendário 2015 e 2018, lavrados em razão da apuração de*

*insuficiência de recolhimento das citadas contribuições, nos quais constam indicados, em Reais, os seguintes valores:*

COFINS	24.244.370,38
Juros de Mora (calculados até 03/2019)	5.354.888,33
Multa de Ofício (75 %)	18.183.277,64
Total	47.782.536,35
Contribuição para o PIS	5.238.580,06
Juros de Mora (calculados até 03/2019)	1.160.600,42
Multa de Ofício (75 %)	3.928.934,90
Total	10.328.115,38

*Consta, às fls. 28/43 dos autos digitais, termo fiscal no qual a autoridade atuante esclarece que, para os anos-calendário objeto da autuação, deveria o contribuinte ter apurado o PIS e a COFINS pelo regime da não-cumulatividade, uma vez que foi optante pelo Lucro Real e não atendeu aos requisitos estabelecidos para permanência no regime de apuração cumulativa por ele adotado.*

*Sobre a questão, relata a autoridade atuante que, em decorrência de respostas às intimações para prestar esclarecimentos, a empresa fiscalizada apresentou cópia de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com a Companhia Paulista de Força e Luz (CPFL Paulista), Companhia Piratininga de Força e Luz (CPFL Piratininga), CPFL Comercialização Brasil Ltda. (CPFL Brasil) e com a Companhia Estadual de Energia Elétrica (CEEE-D). Tais contratos, segundo consta informado no termo fiscal em apreço, foram reajustados ou corrigidos pelo IGP-M e pela cotação média do dólar americano (cláusula 7) e possuem cláusula que assegura a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, caso ocorra o aumento ou diminuição dos custos, ainda que em decorrência da mudança de legislação, criação, modificação ou extinção dos tributos (cláusula 9).*

*Diante dos fatos apontados, expõe a autoridade atuante que a Lei nº 10.833/2003 manteve na sistemática cumulativa das contribuições um extenso rol de pessoas jurídicas e de receitas, listadas em seu artigo 10, dentre as quais se incluem as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços – alínea “b e “c” do inciso XI. Explica ainda que a Lei nº 11.196/2005 trouxe, por sua vez, em seu artigo 109, a regra de que o reajuste de preços com base no custo de produção ou em índice que reflita a variação dos custos dos insumos não invalidaria a condição de preço predeterminado.*

*Neste mesmo sentido, prossegue a citada autoridade fiscal asseverando que o artigo 2º da Instrução Normativa nº 468/2004 trouxe o conceito para a expressão “preço predeterminado” para aplicação no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS. E acresce que a Instrução Normativa nº 658/2006 (que sucedeu a IN nº 468/2004), com objetivo de abordar as inovações trazidas pelo artigo 109 da Lei nº 11.196/2005, esclareceu que contrato a preço predeterminado é aquele cujo preço esteja fixado em moeda nacional para o objeto globalmente considerado ou, alternativamente, aquele cujo preço seja fixado em moeda nacional por*

*unidade de produto ou por período de execução. Sendo que o caráter predeterminado do preço subsiste somente até o implemento da primeira alteração de preços, após 31 de outubro de 2003, 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 artigos 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.*

*A autoridade atuante narra ainda em seu termo fiscal que, conforme legislação citada, apenas dois tipos de índices, quando utilizados em reajuste ou revisão de preços, não descaracterizam o preço predeterminado, quais sejam: os que reflitam acréscimos dos custos de produção; e os que reflitam a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Assim, fundamenta, não há como entender que um índice de reajuste com base em preços médios de mercado, como o IGP-M, possa consistir em um índice que reflita o custo dos insumos da produção/transmissão de energia elétrica.*

*Conforme explicitado no termo fiscal em apreço, entende também a autoridade atuante que, conforme disposto no inciso II do §1º do artigo 27 da Lei nº 9.069/1995, ao qual remete o artigo 109 da Lei nº 11.196/2005, a correção de preços por variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC, prevista no caput, bem como de índices gerais de preços que o tenham sucedido, é legalmente diferenciada do ajuste de preço a que se refere o §1º, inciso II. Assim, a lei claramente distingue os índices de preços gerais daqueles que refletem os custos de produção ou os custos dos insumos, de forma que os dispositivos legais estabelecem que “variações de preço com base em índices gerais de preços descaracterizam os preços contratados como predeterminados”.*

*Acresce a autoridade atuante que, para reajustar seus preços e permanecer atendendo ao disposto na regra de exceção da não-cumulatividade, a contratada deve demonstrar que não está aplicando um índice aos seus próprios preços, mas sim, que os preços das etapas econômicas anteriores (custos) é que foram modificados; somente neste caso o incremento do valor do contrato não estaria refletindo o aumento da carga tributária da própria contratada, mas um aumento de custo de sua produção.*

*Tendo como objetivo fundamentar o lançamento, a autoridade fiscal transcreve parte da Nota Técnica Cosit nº 01, de 16 de fevereiro de 2007, e expressa seu entendimento de que os contratos bilaterais, firmados pelo contribuinte antes de 31 de outubro de 2003, não atendem às condições para serem considerados como de preço predeterminado, razão pela qual as receitas deles decorrentes submetem-se à tributação pelo regime não-cumulativo das contribuições.*

*Irresignado com os lançamentos fiscais, o contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 507/566, na qual, em suma:*

- a) Evidencia a tempestividade da peça de defesa apresentada e tece uma síntese dos fatos e das razões que redundaram nas autuações, aduzindo serem estas equivocadas.*

b) Destaca que a Lei nº 10.833/03, em seu artigo 10, trouxe diversas exceções à regra não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, dentre elas, as receitas relativas a contratos firmados (i) anteriormente a 31 de outubro de 2003; (ii) com prazo superior a um ano; (iii) de fornecimento de bens ou serviços; e (iv) a preço predeterminado.

c) Diz que a fiscalização só teria questionado o quarto requisito estabelecido no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/03, atinente à predeterminação dos preços estipulados nos contratos em análise, de forma que para o cancelamento das autuações ora combatidas caberia discorrer tão somente a respeito deste requisito.

d) Defende que a Receita Federal, em conjunto com PGFN, não seria competente para definir o conceito de preço predeterminado, para fins da Lei nº 10.833/2003. Assim, alega que os fundamentos invocados para embasar a autuação - Instruções Normativas nº 468/2004 e nº 658/2006, Nota Técnica Cosit nº 01/2007 e Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007 - extrapolaram o que autoriza a Lei nº 10.833/2003, ao preverem que o implemento de cláusulas de reajuste nominal do preço inicialmente contratado teria o condão de alterar a predeterminação do preço.

e) Neste contexto, argumenta que, nos termos do artigo 100 do CTN, as Instruções Normativas, assim como os demais atos expedidos pela Autoridade Administrativa, inserem-se na classificação de normas complementares, ou seja, são meras espécies de normas pertencentes à legislação tributária nacional, nos termos do artigo 96 do CTN. Assim, as normas complementares, acresce, são normas que têm por finalidade regulamentar mandamento já existente em nosso ordenamento jurídico, não podendo inovar, modificar ou alterar a ordem jurídica vigente, criando ou extinguindo, por conseguinte, obrigações e direitos.

f) Prossegue sua defesa trazendo diversas considerações acerca da função das normas complementares e do princípio da legalidade. E conclui pela ilegalidade dos atos administrativos que fundamentaram o lançamento, uma vez que a Lei nº 10.833/03 não criou nenhum critério para definição de preço predeterminado, prevalecendo o conceito civil e econômico vigente. Corroborando sua defesa, transcreve trecho de decisão judicial e excerto doutrinário.

g) Alega que a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS não é transitória, como entende a fiscalização, posto que na lei nº 10.833/03 não há nada a respeito da vigência ou duração desse regime, de forma que não deve prosperar, sob pena de violação ao princípio da legalidade, a afirmação contida na autuação no sentido de que o regime cumulativo de pagamento do PIS e da COFINS era provisório.

h) Neste passo, aduz que o intento do legislador, ao excluir do regime não-cumulativo das contribuições do PIS e da COFINS os contratos de longo prazo,

*foi contemplar aqueles contratos que detinham os preços fixados, independentemente de serem ou não sujeitos a reajustamento, haja vista que reajustamento não significa acréscimo patrimonial, mas sim uma mera recomposição do valor da moeda corroído pela inflação. Arremata a questão afirmando que: “Se não for essa a melhor interpretação, o artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei 10.833/03 seria uma mera norma sem eficácia, pois é inconcebível a celebração de contratos de longa duração sem cláusulas de reajuste”.*

*i) Fazendo uso de citações doutrinárias e excertos de decisões judiciais, passa a expor o que entende seria a adequada definição do conceito de preço predeterminado e reafirma que, embora não haja uma definição explícita quanto ao seu conteúdo semântico, a expressão “preço predeterminado” apresenta conteúdo jurídico e econômico próprio. E, sendo regulado pelo direito privado, o conceito de preço predeterminado não pode ser modificado pelo legislador tributário, conforme dispõe o artigo 110 do CTN.*

*j) Aponta qual seria o conceito de preço, extraído do direito privado, concluindo que a característica do preço predeterminado é a fixação inicial do preço do negócio acordado pelas partes, sendo que eventual cláusula de reajuste não descaracteriza a natureza do preço predeterminado quando tal reajuste tem por objetivo tão-somente preservar o poder aquisitivo do preço nominal inicialmente pactuado e, por decorrência, a equação econômico-financeira originalmente estabelecida entre as partes. Acresce que também é esse o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme trecho do voto que transcreve, e conclui que: “Trazendo-se tais conceitos para o caso concreto, nota-se que os reajustes e eventuais revisões aplicados sobre preços predeterminados têm por finalidade apenas recompor o valor originalmente fixado, não alterando o seu conteúdo. Ou seja, têm as partes, no contrato sujeito a preço predeterminado, o pleno conhecimento do preço acordado desde o seu início, sendo certo que o preço reajustado nada mais é do que a tradução do preço nominal originalmente pactuado segundo o novo cenário econômico verificado; trata-se do preço passado trazido para o presente”.*

*k) Sobre a questão, afirma ainda que “se algum conceito pode ser extraído da Lei nº. 10.833/03 em relação ao requisito do preço predeterminado nos contratos a longo prazo, deve ser, então, aquele que estava sendo costumeira e historicamente utilizado em situações semelhantes, nesse caso, o conceito de preço predeterminado conferido pela Instrução Normativa nº. 21/79, o qual reforça todo o conceito já desenvolvido nessa ação”.*

*l) Frisa que a aplicação do IGP-M e do dólar norte americano visa apenas recompor monetariamente o valor acertado pelas partes contratantes, afastando, por conseguinte, os efeitos nocivos do tempo, com vistas a manter o equilíbrio econômico-financeiro decorrente da relação contratual firmada.*

m) *Expõe que obteve decisão judicial favorável que deferiu pedido para suspender a exigibilidade dos créditos tributários lançados em outro processo de mesma natureza (nº 13982.721360/2012-26), o qual teria sido paradigma para a presente ação fiscal, e destaca que a jurisprudência judicial é uníssona em seu favor, conforme ementas e trechos de Acórdãos que transcreve, proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça e por diferentes Tribunais Regionais Federais, ao longo dos anos. E conclui alertando que a jurisprudência dominante reconhece que os atos da Administração invocados pela fiscalização como fundamento para a presente autuação, “ao estabelecerem e criarem critérios para definição de preço predeterminado, violaram diretamente um dos princípios basilares do ordenamento jurídico, qual seja, o princípio da estrita legalidade”.*

n) *Enfatiza que a hipótese estabelecida no artigo 109 da Lei nº 11.196/05, que é a do preço predeterminado, não é suficiente para exaurir o conceito, uma vez que se trata apenas de reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.*

o) *Ressalta que o legislador tratou da hipótese descrita no artigo 109 da Lei nº 11.196/05 pela negativa, haja vista que prescreveu que o citado fato não seria considerado para fins da descaracterização de preço predeterminado, o que significa, pelas regras da hermenêutica, que o conceito de preço predeterminado não foi esgotado.*

p) *Neste diapasão, salienta que o reajuste de preços mediante a inclusão de qualquer índice (incluindo o IGP-M e o dólar norte-americano) não descaracteriza a predeterminação do preço, nos termos do artigo 109 da Lei nº 11.196/05, em conjunto com o artigo 27 da Lei nº 9.069/95, e, portanto, não enseja o seu enquadramento na sistemática não-cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS.*

q) *Sustenta que a ANEEL, na condição de agência que detém a competência para atuar nos processos de definição e controle de preços e tarifas de energia elétrica, atestou que o IGP-M objetiva refletir o custo de produção ou dos insumos utilizados no setor elétrico. Sobre o tema, explica também que a ANEEL, tratando especificamente da incidência do PIS e da COFINS, manifestou-se, por meio da Nota Técnica nº 224/2006 - SFF/ANEEL e do Ofício nº 1431/2006-SFF/ANEEL, de 23 de agosto de 2006, no sentido de que o índice aplicável para o ajuste dos preços seria o IGP-M, o que implica na conclusão de que o IGP-M é o índice que reflete o custo da produção dos serviços prestados, em nada alterando a condição de predeterminação do preço acordado nos contratos celebrados pela companhia.*

r) *Aponta que, em consonância com o Decreto nº 774/93, o IGP-M é o índice de reajuste econômico que melhor reflete a variação do custo dos serviços do setor elétrico e, por isso, é historicamente usado nos contratos de energia*

*elétrica, sendo que tanto o Ministério das Minas e Energia, quanto o Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica, já referendaram ser ele o índice adequado a ser aplicado ao setor elétrico.*

*s) Pondera que, para construção da Usina Hidrelétrica Campos Novos, obteve empréstimo com base no dólar norte-americano junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, o qual será pago nesta mesma moeda, de modo que não há dúvidas de que a variação da cotação do dólar poderia ter sido incluída como índice de reajuste de preço nos contratos celebrados com as empresas compradoras da energia elétrica que produz.*

*t) Adita que o artigo 1º da Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, que veda a estipulação de pagamento de obrigação pecuniária exequível no território nacional, pelo valor nominal, vinculado à moeda estrangeira, excepciona os contratos firmados com instituições financeiras estrangeiras. Tal regra de exceção está contemplada nos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 857/69 e tem como fundamento permitir que a empresa que celebrou o empréstimo internacional possa repassar no custo do fornecimento de energia os valores relacionados ao financiamento internacional. Em conclusão, diz que o fato de haver a variação do dólar norte-americano como índice econômico vinculado ao preço da energia elétrica, além de ser legal, não desnatura o preço predeterminado, já que visa apenas adequar o preço ao custo de produção da companhia.*

*u) Argumenta que, como o dever de prova relativo aos fatos constitutivos do lançamento é do Fisco, deveria a autoridade autuante ter demonstrado qual seria o correto índice de correção aplicável e mensurado a diferença entre o reajuste havido e aquele que seria supostamente correto, a fim de apurar se de fato o reajuste promovido teria sido ou não superior ao legalmente permitido.*

*v) Apresenta, à fl. 50 da impugnação, tabela comparativa para explicar que no período autuado (2015 a 2018) utilizou-se de índices de reajuste de preços (IGP-M e variação do dólar americano) inferiores a outros índices, tais como o IPCA.*

*w) Alega que, apesar da existência da cláusula 9ª dos contratos, que prevê a revisão de preço para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, “nunca se valeu da mesma em concreto, ou seja, não revisou suas tarifas com base no hipotético aumento de sua carga tributária ou qualquer outro evento de força maior”, tanto que na autuação não há qualquer menção a respeito da utilização efetiva da referida cláusula. Além do mais, ainda que não houvesse esse tipo de cláusula nos contratos celebrados, seria obrigatória a revisão dos preços inicialmente acordados, caso as partes se deparassem com situações excepcionais que afetassem o equilíbrio econômico-financeiro pactuado, em consonância com o art. 317 do Código Civil e dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/13 (Lei das Licitações).*

x) Sobre o assunto, enfatiza ainda que a existência nos contratos de preço predeterminado de cláusulas de revisão de preço, com vistas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, não descaracteriza o quarto e último elemento previsto no artigo 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/03, de forma que estaria correta, portanto, a sua manutenção na sistemática cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS, eis que verificada esta cláusula em seus contratos.

y) Arguindo haver excesso na constituição do crédito tributário objeto do lançamento, opõe-se à incidência sobre este da multa e dos juros, em face do que dispões o § único do art. 100 do CTN, e defende a ilegalidade da aplicação dos juros SELIC sobre a multa imposta.

Ao final, requer seja considerada procedente a impugnação e, por consequência, cancelado o auto de infração combatido ou, alternativamente, cancelados multa e juros e excluída a incidência da taxa SELIC sobre a multa aplicada.

É o que importa relatar.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), por meio do Acórdão nº 11-65.338, de 12 de novembro de 2019, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2018

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. PREÇO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO-CUMULATIVA.

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2018

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. PREÇO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO-CUMULATIVA.

O reajuste dos contratos de fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, firmado antes de 31 de outubro de 2003, por índice geral de preços e cotação média do dólar norte-americano, implica a descaracterização do preço contratado como sendo preço predeterminado, pelo que, a partir da

primeira alteração, as respectivas receitas estão sujeitas ao regime de tributação não-cumulativa das contribuições sociais.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2018

RFB. COMPETÊNCIA. ATOS NORMATIVOS.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Somente se exclui penalidades e acréscimos legais relativos à exigência de ofício de valores inadimplidos, quando do lançamento tributário, quando restar comprovado que o contribuinte observou as normas administrativas, como previsto no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões proferidas pelo poder judiciário não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PIS. COFINS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA.

Nos casos de lançamento de ofício à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova em direito admitidos, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Campos Novos Energia S.A interpôs Recurso Voluntário, pleiteando, em sede de preliminar, a nulidade do v. acórdão recorrido, por ter deixado de analisar a petição apresentada em 16 de junho de 2019, por meio da qual foi comprovado que, ainda que admita-se a interpretação do artigo 109 da Lei nº. 11.196/2005 perpetrada pela D. Fiscalização, a autuação deverá ser cancelada, pois foi produzido laudo comprovando que o IGP-M e o dólar norte-americano aplicados aos seus contratos foram inferiores à variação dos seus custos de produção no período autuado; e, no mérito, reiterando os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

**1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO**

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que o v. acórdão recorrido é nulo, por ter deixado de analisar a petição apresentada em 16 de junho de 2019, por meio da qual foi comprovado que, ainda que admita-se a interpretação do artigo 109 da Lei nº. 11.196/2005 perpetrada pela D. Fiscalização, a autuação deverá ser cancelada, pois foi produzido laudo comprovando que o IGP-M e o dólar norte-americano aplicados aos seus contratos foram inferiores à variação dos seus custos de produção no período autuado, como exige esse E. CARF para seu cancelamento.

É o que passamos a apreciar.

Conforme se verifica dos autos, após apresentar a impugnação, a recorrente realizou a juntada de nova petição, em 16 de junho de 2019, na qual requereu a juntada de laudo elaborado pela BEZ Auditores Independentes S/S, que comprovaria a sua alegação de que a variação dos seus custos de produção foi superior ao reajuste de preços dos seus contratos no período de 01/2015 a 03/2018.

Defendeu, ainda, que estava apresentando o estudo somente naquele momento, porque não teria sido possível a contratação e elaboração do laudo colacionado dentro do exíguo prazo de 30 (trinta) dias corridos concedido para a apresentação de sua defesa, ressaltando que, na esfera administrativa, deve-se buscar a verdade material em detrimento da formalidade processual, e que o laudo não se trataria de argumento novo, mas apenas prova elaborada para colaborar com o julgamento, devendo, por conseguinte, ser conhecido e analisado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Além de não mencionar a petição apresentada pela recorrente no seu relatório, muito menos apreciar as alegações e provas trazidas em seu conteúdo, o v. acórdão recorrido assim se manifestou sobre o mérito da demanda:

*Ademais, relendo o artigo 109 da Lei nº 11.196/2005, salvo nas hipóteses lá expressas, quaisquer reajustes de preços ocasionarão a descaracterização como preço predeterminado. E as duas únicas exceções, como já exaustivamente colocado, são: o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Isto quer dizer que para reajustar seus preços e permanecer atendendo ao disposto na regra de exceção da não-cumulatividade (ou seja, manter-se na*

*cumulatividade), a contratada deveria demonstrar que não está aplicando um índice aos seus próprios preços, mas sim, que os preços das etapas econômicas anteriores é que foram modificados: somente neste caso, o incremento do valor do contrato não estaria refletindo o aumento da carga tributária da própria contratada, mas sim o aumento do custo de sua produção.*

Por pertinente, cumpre reproduzir o disposto no artigo 109 da 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. (Grifamos)**

Sem adentrar no mérito da controvérsia, na petição desconsiderada pelo v. acórdão recorrido, a recorrente tece os seguintes argumentos:

*[...] a Impugnante contratou a BEZ Auditores Independentes S/S (“BEZ”), uma das mais respeitadas empresas de auditoria do país, para elaborar um estudo (Laudo de Variação dos Custos Operacionais) acerca dos seus custos incorridos durante o período de 01/2015 a 03/2018.*

*12. Nesse estudo, a BEZ verificou a variação do custo da energia da Impugnante e, posteriormente, comparou tal índice com o reajuste de preços no mesmo período (01/2015 a 03/2018), com a finalidade de verificar se, de fato, as receitas de seus contratos, objeto da exigência ora combatida, atendem ou não aos critérios estabelecidos pela legislação para a tributação cumulativa do PIS e da COFINS, como entende a Fiscalização.*

*13. Isto é, a BEZ analisou a formação dos custos relacionados ao fornecimento de energia pela Autora para os contratos em questão com a finalidade de verificar se a variação dos custos da energia vendida são ou não superiores ao reajuste aplicado aos seus contratos, realizado mediante a aplicação do IGP-M e da variação do dólar norte-americano.*

*14. Os principais procedimentos adotados nesse trabalho foram: (i) a análise dos custos operacionais da Impugnante; (ii) análise dos índices de reajuste aplicados pela Impugnante em seus contratos; e (iii) comparação das variações de custos com os índices de reajustes. E para a análise da evolução dos custos da Impugnante e dos índices desses contratos, a BEZ analisou diversos documentos, tais como contratos, contas contábeis, Demonstrativos de Resultados do Exercício (DRE) e Balancetes Contábeis.*

*15. Após conferir todos os dados contidos nesses documentos, especialmente os custos de produção de energia, as receitas de venda de energia e os índices de atualização utilizados pela Impugnante, a BEZ atestou que os custos da energia elétrica da Impugnante, no período de 01/2015 a 03/2018, são: compra de energia elétrica para revenda, gastos com pessoal e material aplicado, serviços*

*contratados de terceiros para o desenvolvimento das atividades, encargos setoriais, tributos, seguros e desembolsos com financiamentos contratados para fomento da atividade e infraestrutura.*

*16. Ainda, a BEZ confirmou que os índices de reajuste aplicados aos contratos da Autora, no período de 01/2015 a 03/2018, foram o IGP-M e a variação do dólar norte-americano.*

*17. Por fim, pôde a BEZ confirmar que os percentuais de variação dos custos da Impugnante foram superiores à variação da cláusula de reajuste composta pelo IGP-M e dólar norte-americano, em relação ao período de 01/2015 a 03/2018.*

*18. Isto é, a variação dos custos da Impugnante para atendimento aos aludidos contratos foi superior à variação do IGP-M e dólar norte-americano no período analisado, como se verifica da resposta ao quesito 6 formulado pela Impugnante e das conclusões do estudo. Confira-se:*

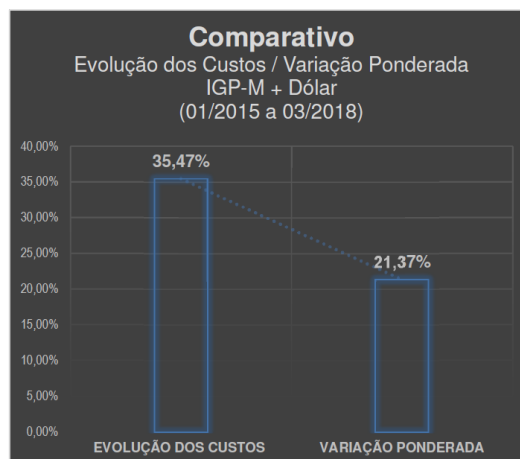
*1) Diante dos dados acima, considerando o período de 2015 a 2018, é possível constatar se os percentuais de variação dos custos da Campos Novos foram superiores ou inferiores à variação da cláusula de reajuste dos contratos da Campos Novos composta dos percentuais do IGP-M e do dólar norte-americano?*

*R: Foi possível constatar, conforme encontramos nos Anexos VII, VIII e IX, bem como no quadro resumo comparativo abaixo extraído do Anexo X, que os percentuais encontrados na variação acumulada dos custos incorridos da Campos Novos S.A. foram superiores à variação da Cláusula de Reajuste composta pelos percentuais do IGP-M e do dólar-americano, no período compreendido entre Janeiro de 2015 a Março de 2018, inclusive em relação à Variação Ponderada de tais índices. A evolução dos custos da Companhia no período supracitado resultou em 35,47%, superiores aos 21,37% da variação ponderada dos índices de reajustes utilizados pela Campos Novos Energia S.A.*

*Quadro Resumo Comparativo (demonstrativo retirado do Anexo X):*

<b>QUADRO RESUMO - COMPARATIVO</b>	
<b>Período 2015 a 2018</b>	
<b>VARIAÇÃO MENSAL ACUMULADA - ÍNDICES</b>	
<b>EVOLUÇÃO DOS CUSTOS</b>	<b>35,47%</b>
<b>IGP-M</b>	<b>19,58%</b>
<b>DÓLAR</b>	<b>23,94%</b>
<b>VARIAÇÃO PONDERADA</b>	<b>21,37%</b>

*Gráfico Comparativo (demonstrativo retirado do Anexo XI):*



### III – CONCLUSÃO

*Com base no exposto anteriormente, em especial na comparação entre a variação dos custos da Campos Novos e o reajuste aplicado aos contratos analisados, podemos concluir que os percentuais de variação dos custos da Companhia foram superiores à variação da cláusula de reajuste composta pelo IGP-M e dólar norte-americano, em relação ao período analisado (01/2015 a 03/2018).*

*Dado o estudo realizado, concluímos que, através das análises aos demonstrativos contábeis da CAMPOS NOVOS ENERGIA S.A., foi possível apurar e demonstrar, através dos cálculos constantes nos anexos, a variação dos custos incorridos da Campos Novos Energia S.A., no período compreendido entre 2015 e 2018, este último até o mês de Março, de forma a cumprir os objetivos propostos e estar em conformidade com os parâmetros expostos nos quesitos apresentados.*

*19. Ora, se está cabalmente comprovado pelo estudo da BEZ que o IGP-M e o dólar norte-americano aplicados aos contratos da Impugnante foram inferiores à variação dos seus custos de produção no período atuado, como exige a Fiscalização para a manutenção na sistemática cumulativa do PIS e da COFINS, resta incontestemente, no presente caso, que por qualquer ângulo que se analise a questão jamais houve a descaracterização do preço predeterminado.*

*20. Portanto, diante da comprovação de que o IGP-M e o dólar norte-americano aplicados aos contratos da Impugnante foram inferiores à variação dos custos de produção da Impugnante no período atuado, não há dúvidas de que a autuação ora combatida deve ser integralmente cancelada mediante o acolhimento da Impugnação apresentada.*

Assim, nos termos do artigo 31 do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>, que exige que a decisão proferida em âmbito administrativo se refira expressamente às razões de defesa suscitadas pelo

<sup>1</sup> Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

impugnante contra todas as exigências, bem como, por se tratar de argumento deduzido no processo capaz de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, nos termos do artigo 489, §1º, do CPC<sup>2</sup>, não se considera adequadamente fundamentado o v. acórdão recorrido, restando configurada a preterição do direito de defesa que enseja a nulidade do r. *decisum*, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72<sup>3</sup>.

Por outro lado, considerando que, no mérito, esta C. Turma entendeu por dar provimento ao Recurso Voluntário, deve ser aplicado o disposto no artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72, no sentido de que “[q]uando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”, razão pela qual voto por superar a preliminar de nulidade do r. *decisum*.

## **2 DAS RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS FIRMADOS ANTERIORMENTE A 31 DE OUTUBRO DE 2003, COM PRAZO SUPERIOR A 1 (UM) ANO, A PREÇO PREDETERMINADO**

A controvérsia objeto das autuações ora em debate se resume à definição do regime de tributação das contribuições ao PIS e da COFINS aplicável às receitas decorrentes de contratos firmados pela recorrente com as empresas Companhia Paulista de Força e Luz, Companhia Piratininga de Força e Luz, CPFL Comercialização Brasil Ltda. e com a Companhia Estadual de Energia Elétrica, tendo como objeto a venda de determinada quantidade de energia elétrica, possuindo prazo de vigência de, no mínimo, 29 anos de duração e tendo sido todos assinados antes de 31 de outubro de 2003, mais precisamente no ano-calendário 2002.

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não-cumulativo para as contribuições ao PIS e da COFINS. Por sua vez, estabeleceram também as pessoas jurídicas e/ou receitas que permanecem sujeitas ao regime cumulativo, nos termos do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, entre as quais se incluem as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço determinado, de bens ou serviços, *ex vi*:

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:

<sup>2</sup> Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...] IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

<sup>3</sup> Art. 59. São nulos: [...] II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

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

Inexistindo controvérsia quanto a se tratar de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de fornecimento de bem, a questão em litígio se resume ao enquadramento de tais contratações ao conceito de preço predeterminado, com a consequente sujeição das receitas decorrentes de tais contratos ao regime cumulativo ou não-cumulativo.

Por ser pertinente ao deslinde da controvérsia, merece transcrição o disposto no artigo 109 da Lei nº 11.195/05:

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. **(Grifamos)**

Da mesma forma, transcrevo o mencionado artigo 27, §1º, inciso II, da Lei nº 9.069/95:

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;

Por fim, cito o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 658, de 04 de julho de 2006, que 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. (Grifamos)**

Neste cenário, considerando que os contratos firmados pela recorrente possuem cláusulas (i) estabelecendo que os valores pactuados sejam corrigidos/reajustados pelo IGP-M e pela cotação média do dólar americano, e (ii) assegurando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro caso ocorra o aumento ou diminuição de custos, ainda que em decorrência da mudança da legislação, criação modificação ou extinção de tributos; a autoridade fiscal entendeu que, após implementada a primeira alteração de preços, as receitas decorrentes de tais contratações estariam sujeitas ao regime não-cumulativo.

Isto porque, segundo a autoridade fiscal, “[...] não há como entender que um índice de reajustes com base em preços médios de mercado, como o IGP-M, e enquanto índice geral de correção de preços, possa consistir em um índice que reflita o custo dos insumos da produção/transmissão de energia elétrica”.

Citando o artigo 27, §1º, inciso II, da Lei nº 9.069/95, a fiscalização aponta que “[...] a lei claramente distingue os índices de preços gerais daqueles que refletem os custos de produção ou os custos dos insumos”, de modo que seria “[...] forçoso reconhecer que os dispositivos legais que tratam da matéria asseveram que variações de preço com base em índices gerais de preços descaracterizam os preços contratados como predeterminados”.

Sustenta, ainda, que “[...] para reajustar seus preços e permanecer atendendo ao disposto na regra de exceção da não-cumulatividade (ou seja, manter-se na cumulatividade), a contratada deve demonstrar que não está aplicando um índice aos seus próprios preços, mas sim, que os preços das etapas econômicas anteriores (custos) é que foram modificados. Somente neste caso, o incremento do valor do contrato não estaria refletindo o aumento da carga tributária da própria contratada, mas de um aumento de custo de sua produção”.

Para corroborar seu entendimento, transcreve parte da Nota Técnica Cosit nº 01, de 16 de fevereiro de 2007, e menciona autuação fiscal prévia em face da recorrente, relativa ao período de 01/2008 a 12/2010 e com base nos mesmos fundamentos, a qual, apesar de se

encontrar em discussão em âmbito judicial, teve o seu desfecho firmado em âmbito administrativo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos termos da ementa abaixo transcrita:

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste por índice composto pelas variações do IGP-M e do Dólar norte-americano não reflete o custo de produção tampouco a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição sine qua non para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

Recurso Especial do Procurador Provido

(Processo nº 13982.721360/2012-26; Acórdão nº 9303-003.427; Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; sessão de 27/01/2016)

Por sua vez, a recorrente sustenta ter sido correta a submissão das receitas decorrentes de tais contratos ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS, com base nos argumentos abaixo sintetizados:

(i) os fundamentos invocados para embasar a autuação - Instruções Normativas nº 468/2004 e nº 658/2006, Nota Técnica Cosit nº 01/2007 e Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007 - extrapolaram o que autoriza a Lei nº 10.833/2003, ao preverem que o implemento de cláusulas de reajuste nominal do preço inicialmente contratado teria o condão de alterar a predeterminação do preço;

(ii) a Lei nº. 10.833/03 não criou nenhum critério para definição de preço predeterminado prevalecendo o conceito civil e econômico vigente;

(iii) a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS não é transitória, como entende a fiscalização, posto que na lei nº 10.833/03 não há nada a respeito da vigência ou duração desse regime;

(iv) a expressão “preço predeterminado” apresenta conteúdo jurídico e econômico próprio. E, sendo regulado pelo direito privado, o conceito de preço predeterminado não pode ser modificado pelo legislador tributário, nos termos do artigo 110 do CTN;

(v) a característica do preço predeterminado é a fixação inicial do preço do negócio acordado pelas partes, sendo que eventual cláusula de reajuste não descaracteriza a natureza do preço predeterminado quando tal reajuste tem por objetivo tão-somente preservar o poder aquisitivo do preço nominal inicialmente pactuado e, por decorrência, a equação econômico-financeira originalmente estabelecida entre as partes;

(vi) a aplicação do IGP-M e do dólar norte americano visa apenas recompor monetariamente o valor acertado pelas partes contratantes, afastando, por conseguinte, os efeitos nocivos do tempo, com vistas a manter o equilíbrio econômico-financeiro decorrente da relação contratual firmada;

(vii) o legislador tratou da hipótese descrita no artigo 109 da Lei nº 11.196/05 pela negativa, haja vista que prescreveu que o citado fato não seria considerado para fins da descaracterização de preço predeterminado, o que significa, pelas regras da hermenêutica, que o conceito de preço predeterminado não foi esgotado;

(viii) a ANEEL, na condição de agência que detém a competência para atuar nos processos de definição e controle de preços e tarifas de energia elétrica, atestou que o IGP-M objetiva refletir o custo de produção ou dos insumos utilizados no setor elétrico, nos termos da Nota Técnica nº 224/2006 - SFF/ANEEL e do Ofício nº 1431/2006-SFF/ANEEL, de 23 de agosto de 2006;

(ix) em consonância com o Decreto nº 774/93, o IGP-M é o índice de reajuste econômico que melhor reflete a variação do custo dos serviços do setor elétrico e, por isso, é historicamente usado nos contratos de energia elétrica, sendo que tanto o Ministério das Minas e Energia, quanto o Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica, já referendaram ser ele o índice adequado a ser aplicado ao setor elétrico.

(x) para construção da Usina Hidrelétrica Campos Novos, obteve empréstimo com base no dólar norte-americano junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, o qual será pago nesta mesma moeda, de modo que a variação da cotação do dólar poderia ter sido incluída como índice de reajuste de preço nos contratos celebrados com as empresas compradoras da energia elétrica que produz.

(xi) o artigo 1º da Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, que veda a estipulação de pagamento de obrigação pecuniária exequível no território nacional, pelo valor nominal, vinculado à moeda estrangeira, excepciona os contratos firmados com instituições financeiras estrangeiras. Tal regra de exceção está contemplada nos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 857/69 e tem como fundamento permitir que a empresa que celebrou o empréstimo internacional possa repassar no custo do fornecimento de energia os valores relacionados ao financiamento internacional.

(xii) como o dever de prova relativo aos fatos constitutivos do lançamento é do Fisco, deveria a autoridade autuante ter demonstrado qual seria o correto índice de correção aplicável e mensurado a diferença entre o reajuste havido e aquele que seria supostamente correto, a fim de apurar se de fato o reajuste promovido teria sido ou não superior ao legalmente permitido.

(xiii) a cláusula de reajuste aplicada a seus contratos, com IGP-M mais dólar norte-americano, resultou no período autuado (2015 a 2018) em uma tarifa abaixo da que seria utilizada mediante a aplicação de outros índices de correção, tais como o IPCA e até mesmo apenas o IGP-M.

(xiv) o laudo da BEZ Auditores Independentes S/S ("BEZ)" confirma que os percentuais de variação dos custos da Recorrente foram superiores à variação da

cláusula de reajuste composta pelo IGP-M e dólar norte-americano, em relação ao período de 01/2015 a 03/2018.

(xv) apesar da existência da cláusula 9ª dos contratos, que prevê a revisão de preço para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, “nunca se valeu da mesma em concreto, ou seja, não revisou suas tarifas com base no hipotético aumento de sua carga tributária ou qualquer outro evento de força maior”, tanto que na autuação não há qualquer menção a respeito da utilização efetiva da referida cláusula. Além do mais, ainda que não houvesse esse tipo de cláusula nos contratos celebrados, seria obrigatória a revisão dos preços inicialmente acordados, caso as partes se deparassem com situações excepcionais que afetassem o equilíbrio econômico-financeiro pactuado, em consonância com o art. 317 do Código Civil e dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666/13 (Lei das Licitações).

É o que passamos a apreciar.

A presente controvérsia não é nova neste e. Tribunal, tendo sido objeto de julgamento em diversas oportunidades.

Conforme estabelecido pelo artigo 10, inciso XI, alínea b, c/c artigo 15, inciso V, da Lei nº 10.833/03, as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, permanecem sujeitas ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS. Por sua vez, o artigo 109 da Lei nº 11.195/05 prevê 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, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Assim, para não descaracterizar o caráter de preço predeterminado, o reajuste dos preços pactuados deve ser realizado em função do custo de produção ou com base em 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.

A remissão ao artigo 27 da Lei nº 9.069/95 é pertinente, pois, nos termos já supra transcritos, o referido dispositivo impõe, para fins de correção da expressão monetária de obrigação pecuniária contraída a partir de 1º de julho de 1994, a aplicação da variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r, permitindo, excepcionalmente, aos contratos pelos quais a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, o reajuste em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Ou seja, em tais contratos – como aqueles ora em análise –, poder-se-ia aplicar o IPC-r, entretanto, também seria permitido o reajuste em função do custo de produção ou de índice que reflita a variação ponderada dos custos.

Assim, 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, o art. 109 da Lei nº 11.196/2005 permite tanto a aplicação do IPC-r, quanto de índices que reflitam a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Caso contrário, não faria sentido a remissão ao referido dispositivo legal.

O Índice de Preços ao Consumidor, série r – IPC-r, foi criado pela Lei nº 8.880/94, que assim dispõe em seu artigo 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) **(Grifamos)**

A interrupção da apuração do IPC-r foi efetivada pelo artigo 8º da Lei nº 10.192/01, nos seguintes termos:

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.** **(Grifamos)**

Essa mesma lei assim dispôs em seu artigo 2º:

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.** **(Grifamos)**

Tais transcrições são pertinentes para demonstrar que os índices de preços gerais, como o IPC-r e o IGP-M, não são vedados para reajuste dos preços pactuados. Pelo contrário, são

a regra. O reajuste por índices setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção, nos contratos de prazo de duração superior a um ano, são apenas uma possibilidade concedida aos contratantes, até porque, a variação dos custos dos insumos, na maioria das vezes, é superior ao reajuste por índices de preços gerais.

Por inexistir um índice próprio do setor de energia elétrica, deve-se mencionar que, por meio do Ofício nº. 1431/2006-SFF/ANEEL, de 23 de agosto de 2006, a ANEEL reconhece que “[...] o IGP-M é o índice de reajuste aceito pelo Poder Concedente em todos os Contratos de Concessão de Distribuição assinados com a União Federal, por refletir mais adequadamente as variações de preço do setor elétrico”, além de se manifestar, através da Nota Técnica n 224/2006 SFF/ANEEL, reiterando que o IGP-M é índice de correção apto a refletir a variação de custos dos insumos, não descaracterizando o caráter de preço predeterminado dos contratos em análise.

É inegável que não compete à ANEEL dispor sobre interpretação e aplicação da matéria tributária. Por sua vez, tão certo quanto isto é que a competência técnica para indicar qual o índice que melhor reflete a variação dos custos dos insumos utilizados no setor elétrico é daquela agência reguladora e não da Receita Federal.

Somado a isto, verifica-se com base na própria IN SRF 658/06 que a descaracterização do preço predeterminado só ocorre quando o reajuste de preços é realizado em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, *ex vi*:

**§ 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. (Grifamos)**

Ou seja, a própria Instrução Normativa não afasta a utilização de índices de preços gerais, como o IGP-M e até mesmo o dólar norte-americano, desde que o reajuste de preços não ultrapasse o acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Na presente autuação, a autoridade fiscal se limita a afastar o IGP-M como índice capaz de refletir o custo dos insumos da produção/transmissão de energia elétrica, sem realizar qualquer análise da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, o que poderia revelar – antes de iniciado qualquer litígio - que o índice aplicado é inferior à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, como vem sendo reiteradamente demonstrado nos processos das empresas do setor elétrico perante este e. Tribunal.

Merece destaque que estamos diante de um Auto de Infração, no qual compete à autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do CTN, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, e, na condição de autora, a ela incumbe o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, conforme estabelecido no artigo 373, inciso I, do CPC.

Assim, quando a própria IN SRF 658/06 admite que não descaracteriza o preço predeterminado o reajuste de preços 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, parece-me ser imprescindível para descaracterização do preço predeterminado que o auditor fiscal comprove que o reajuste aplicado foi superior àquele permitido, o que se aplica tanto ao IGP-M quanto ao dólar norte-americano.

Em relação ao dólar norte-americano, a autuação também se limitou a afastá-lo como índice para reajuste de preços sem realizar qualquer análise da realidade dos custos da empresa. Por sua vez, a recorrente demonstrou que tal correção foi imposta contratualmente em razão de empréstimo tomado junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID que, por tratar-se de instituição financeira estrangeira, realizou o referido empréstimo com base no dólar norte-americano, exigindo o pagamento das contrapartidas (que configuram custo da empresa) na mesma moeda objeto do financiamento. Ou seja, há inegável correlação entre o índice aplicável e os custos da empresa.

Assim, inexistindo vedação legal para aplicação do IGP-M ou do dólar norte-americano, caberia a autoridade fiscal comprovar que o reajuste de preços promovido pela recorrente se deu em valor superior ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, o que não ocorreu.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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, no caso, laudo técnico atestando a possibilidade de utilização do IGP-M, o que caracteriza 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, e muito menos sem indicar qual seria o índice correto. 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 este se manifeste a respeito, com a apresentação de argumentos para ter optado por índice diverso.

(Processo nº 10730.730067/2013-12; Acórdão nº 3402-009.971; Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; sessão de 26/10/2022)

IGP-M. 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 IGP-M.

(Processo nº 19515.720184/2012-06; Acórdão nº 3402-005.033; Relator Conselheiro Diego Diniz Ribeiro; sessão de 22/03/2018)

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”.

(Processo nº 10830.724951/2011-10; Acórdão nº 3101-001.682; Relator Conselheiro Luiz Roberto Domingo; sessão de 19/08/2014)

Cumprе ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem analisado o tema recentemente em casos envolvendo pedido de ressarcimento/compensação, nos quais o ônus da prova é do contribuinte, razão pela qual condicionou a manutenção no regime cumulativo à comprovação pelo contribuinte de que o índice aplicado não superou o acréscimo dos custos, conforme ementas abaixo reproduzidas:

CONTRATAÇÃO A PREÇO PREDETERMINADO. APLICAÇÃO DE REAJUSTE PELO ÍNDICE DO IGP-M. DESCARACTERIZAÇÃO. REGIME DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo “a preço predeterminado”, condição essencial para manter as receitas decorrentes do contrato no regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme art. 10 da Lei 10.833/2003, **salvo nas hipóteses em que o postulante ao crédito comprove que tal índice foi inferior aos patamares estabelecidos no § 3º do art. 3º da IN SRF 658/2006 (e nas que lhe sucederam, na missão de disciplinar o art. 109 da Lei 11.196/2005).**

(Processo nº 10830.903654/2011-39; Acórdão nº 9303-015.096; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 11/04/2024)

PIS. COFINS. CONTRATO PREÇO PREDETERMINADO. CORREÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. PROVA. PAGAMENTOS INDEVIDOS. DIREITO À RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

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

**Havendo prova técnica que conclua que os ajustes de preços praticados nos contratos enquadram-se no conceito de "preço predeterminado" do artigo 10, inciso XI, alínea "b" da Lei n. 10.833/03 (ou seja, que a variação dos reajustes nos preços de energia dos contratos se deu em percentual inferior à variação dos custos totais no período a que se refere o crédito discutido), o contribuinte possui o direito de tributar a receita deles decorrente na sistemática cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, e, havendo valores indevidamente recolhidos no período, porque erroneamente submetidos à não-cumulatividade das Contribuições, devem ser restituídos.**

(Processo nº 11080.928466/2009-91; Acórdão nº 9303-012.979; Relatora Conselheira Erika Costa Camargo Autran; sessão de 17/03/2022)

De qualquer forma, ainda que se impusesse o ônus probatório ao contribuinte – o que não entendo ser o caso, por se tratar de auto de infração -, fato é que restou devidamente comprovado por prova técnica que o reajuste de preços efetuados pela recorrente, com base no IGP-M e no dólar norte-americano, foram inferiores à variação dos seus custos de produção no período autuado, o que demonstra que não houve a descaracterização do preço predeterminado para fins de manutenção no regime cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS.

Por fim, quanto às cláusulas que preveem a revisão de preço para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, é certo que a sua existência por si só não implica descaracterização do preço predeterminado. Ademais, inexistente qualquer prova ou alegação nos autos de que teriam sido aplicadas no caso concreto, o que afasta a sua pertinência ao presente julgamento.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de anular integralmente o auto de infração.

### CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para superar a preliminar de nulidade, nos termos do artigo 59, §3º, do Decreto 70.235/72 e, no mérito, dar-lhe integral provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

DOCUMENTO VALIDADO