



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.928466/2009-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.979 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERAN COMPANHIA ENERGÉTICA RIO DAS ANTAS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

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, consequentemente, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimentos

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3402-006.296 de 27 de fevereiro de 2019, que deu provimento parcial ao recurso voluntário nos termos da seguinte ementa e resultado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Isto porque, com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código

de Processo Civil, que cabe à Recorrente, autora do processo administrativo de restituição/compensação, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito da Recorrente tributar as receitas decorrentes dos contratos indicados no voto da relatora no regime cumulativo das contribuições, determinando o retorno dos autos para que a DRF examine e profira decisão sobre os demais requisitos do crédito objeto do pedido de restituição/compensação formulado. A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula acompanhou a relatora pelas conclusões por entender aplicável o art. 3º, §3º da Instrução Normativa n.º 658/2006.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração, para sanar o vício de omissão em relação a ponto sobre o qual o colegiado deveria se manifestar, no tocante à

apreciação preliminar quanto à admissibilidade processual da referida prova documental, *ex vi* do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Os Embargos foram rejeitados, em razão da inexistência da omissão alegada.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência de interpretação quanto da caracterização de "preço determinado" para fins de enquadramento no regime cumulativo, conforme art. 10, inciso XI, "b", da Lei 10.833/2003..

Para a comprovação do dissídio jurisprudencial, a recorrente invocou os paradigmas nº 9303-007.039 e 9303-008.501.

Nos termos do despacho de fls. 918 a 922, foi dado seguimento ao Recurso Especial pois atendidos os requisitos de admissibilidade.

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, requerendo que o mesmo não seja conhecido e caso conhecido, que seja negado provimento.

É o Relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Em contrarrazões, o contribuinte defende o não conhecimento do recurso especial fazendário, argumentando que as situações fáticas entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas apresentados são bem diferentes ao ponto de impossibilitar o seu conhecimento.

Contexto fático e jurídico do acórdão recorrido

A Fazenda Nacional alega que o r. Acórdão recorrido haveria divergido dos r. Acórdãos trazidos como paradigmas no que diz respeito à interpretação a ser dada ao art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/2003 e ao art. 3º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 658/20063, bem como à alegada impossibilidade de inovação da matéria de defesa após a Impugnação, referindo-se ao Laudo Técnico da KPMG que foi apresentado pela CERAN.

O Acórdão apresentado como paradigma são desta turma, Acórdão 9303-007.039, neste acórdão entendeu-se que o reajuste pelo IGPM 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 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. E que a **utilização do IGPM, não descaracteriza o contrato como de preço predeterminado somente se ficar comprovado que a utilização do índice resultou em correção menor ou igual ao custo de produção ou à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.**

O Acórdão recorrido neste ponto é convergente com o acórdão paradigma. **O r. Acórdão recorrido não deu** ao art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/2003 e ao art. 3º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 658/2006 aplicação **divergente** daquela que lhe deu os r. Acórdãos trazidos como paradigma, senão que, **pelo contrário, consagrou a mesma interpretação, senão vejamos:**

Esta relatora particularmente entende, com base nos princípios de direito privado, que a atualização monetária, pelo IGPM, de valor fixado em título executivo não representa uma alteração do preço, mas a própria manutenção do valor predeterminado. Em outras palavras, o preço predeterminado não se

descaracteriza pela aplicação de indexador, o qual constitui mera atualização monetária dos valores dos contratos e não torna o preço pactuado predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado, sendo ilegal da exclusão promovida pela IN 468/04.

Nesse sentido, compactuo com as considerações tecidas pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão 3402003.302, aqui convocadas como razão de decidir, conforme permite o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99. In verbis:

[...]

Contudo, a discussão na jurisprudência deste Conselho tomou contornos além daqueles expostos na passagem acima transcrita. Explico.

Do disposto no artigo 109 da Lei no 11.196/2005, combinado com o artigo 27, parágrafo 1º, inciso II, da Lei no 9.069/1995, verificasse que o contrato que tenha seu preço reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados não perde a característica de contrato a preço predeterminado, a que se refere o artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei no 10.833/2003.

Interpretando tais dispositivos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou a controvérsia, pelo Acórdão n. 9303004.456, o qual restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUICAO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 13/08/2004

PIS. COFINS. CONTRATO DE PRECO PREDETERMINADO. APLICACAO DO
IGPM. REGIME DE INCIDENCIA NAO CUMULATIVA.

O reajuste pelo IGPM 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 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.

A utilização do IGPM, não descaracteriza o contrato como de preço predeterminado somente se ficar comprovado que a utilização do índice resultou em correção menor ou igual ao custo de produção ou à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Cumprе realçar a necessidade de observância da decisão proferida pelo CARF no supra citado acórdão, uma vez que o Novo Código de Processo Civil, cuja aplicação subsidiaria ao Processo Administrativo Fiscal agora e expressa (artigo 15), determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Pois bem. Em suma, o referido julgado (Acórdão n. 9303004.456) previu que não ficam descaracterizados os contratos a preço predeterminado sempre que houver prova de que o índice de correção adotado nos contratos fiscalizados implica alteração de preço menor ou igual à variação ponderada dos custos de produção do contribuinte.

Nesse ponto exsurge a questão do ônus da prova.

Verifica-se que o Acórdão recorrido aplica a jurisprudência desta turma no sentido de que “o IGPM 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 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”.

No entanto, entenderam que a conclusão apresentada em laudo técnico juntado pela Contribuinte, conclui-se 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. Por conseguinte, a 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 a ela restituídos.

O Acórdão paradigma adotam como fundamento de decidir razões semelhantes às adotadas no Acórdão recorrido. Mas o Acórdão recorrido concluiu – tal como a jurisprudência consolidada dessa E. CSRF –, que, caso seja apresentado Laudo Técnico demonstrando que a variação do índice de atualização utilizado é inferior aos aumentos dos custos de produção, não há descaracterização do contrato como de “preço predeterminado”.

Alias, veja-se que na própria ementa do r. Acórdão paradigma nº 9303-007.039 já se demonstra que, no caso então analisado, não houve comprovação de que a variação do IGPM teria sido inferior, no período, aos índices do setor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGPM 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 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGPM 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 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.

Neste Acórdão paradigma diferentemente do que ocorre no presente caso não houve a referida comprovação.

E verifica-se que as razões de decidir do Acórdão paradigma nº 9303007.039, também, convergem com as razões do r. Acórdão recorrido.

Neste caso, ainda que o contribuinte tenha trazido Laudo Técnico sobre os aumentos do custo de produção, tal Laudo **não foi considerado nas razões do voto vencedor**:

Analizando a quaestio, a Relatora em suas razoes de decidir inovou o decisium, uma vez que matéria relacionada a prova "laudo" não foi aceita como divergente, ate porque do julgamento do Recurso Voluntario nada foi tratado a respeito de laudo tecnico.

(...)

Não e licito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo a inovação ser afastada por se referir a matéria não ex posta no momento processual devido. (grifou-se)

Neste caso a decisão desconsiderou – **por questões processuais que não se repetem no presente caso** -, o Laudo Técnico trazido pelo contribuinte. Assim, suas razões não foram firmadas **apesar do Laudo Técnico, mas sim sem ele haver ele sido considerado**.

Ou seja, os Acórdãos paradigmas trazidos concluem que, não havendo Laudo demonstrando que o índice de atualização utilizado é inferior aos aumentos dos custos de produção, há descaracterização do contrato como de “preço predeterminado”.

Essa é a mesma conclusão do r. Acórdão recorrido, que, na presença de Laudo Técnico, decidiu que não haveria a referida descaracterização.

Não há, portanto, qualquer divergência entre o r. Acórdão recorrido e os r. Acórdãos trazidos como paradigmas.

Nesse ponto, vale destacar que o provimento do Recurso Voluntário decorreu da análise prova técnica trazida aos autos (laudo elaborado pela KPMG), que comprova que a variação dos reajustes nos preços de energia dos contratos analisados se deu em percentual inferior à variação dos custos totais da CERAN no período que abrange aquele a que se refere o crédito utilizado na compensação discutida no presente Processo Administrativo.

E, havendo prova técnica em tal sentido – como no caso concreto -, os próprios r. Acórdãos trazidos como paradigmas reconhecem que o regime de apuração a ser adotado é o cumulativo.

No entanto, quanto ao Acórdão paradigma nº 9303.008.501, entendo que restou comprovada a divergência, senão vejamos:

Mesmo adotando como razões de decidir do acórdão 9303004.452, no qual, analisando decisão desta C. CSRF, se faz a seguinte distinção: *Apesar de a decisao paradigma ter sido reformada, a razao que levou esta 3a Turma da CSRF a proceder a reforma nao se encontra presente nos autos de que ora se cuida. Naquele processo, relatado pelo entao Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, encontrava-se **Laudo Técnico que comprovava que o índice de atualização monetária, naquele caso, fora inferior ao aumento de custos.*** (grifou-se). O Acórdão paradigma ao final decidiu que:

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, entendo 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.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Do Mérito

Por celeridade e nos termos do art. 50, §1º da Lei 9.784, adota-se como razões de decidir o acórdão de recurso voluntário, para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, conforme demonstrado abaixo:

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário já foram anteriormente reconhecidos por este Conselho, de modo que passo a apreciação do mérito.

Como se depreende do relato acima, o presente processo, oriundo de pedido de restituição, tem como arcabouço jurídico a questão do preço predeterminado dos contratos acostados aos autos pela Recorrente e sua implicação quanto à (não)cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS. Nesse tipo de processo discute-se a capacidade do índice de correção aplicado aos contratos de longo prazo alterar o preço predeterminado dos mesmos, e foi nesse sentido que caminhou a defesa da Recorrente, no intuito de demonstrar a legitimidade do crédito pleiteado.

Tal tema já foi objeto de análise deste Conselho, inclusive de nosso Colegiado, em diversas oportunidades. Repisemos as suas origens, antes de adentrar no caso concreto.

O artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003 dispõe:

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:

(...)

I 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;

De acordo com o dispositivo acima transcrito, as receitas decorrentes de contratos que atendam aos requisitos ali previstos permanecem sujeitas às normas da Contribuição ao PIS e da COFINS — a primeira em razão do disposto no artigo 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003 — vigentes anteriormente à Lei nº 10.833/2003. Ou seja, as referidas receitas ficariam sujeitas à sistemática de

cobrança cumulativa da COFINS, nos termos da Lei nº 9.718/1998, e da Contribuição ao PIS, conforme a Lei nº 9.715/1998.

Dissecando o dispositivo em comento, tem-se que os requisitos para que um contrato atenda ao previsto no artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003 são: i) que seja firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003; ii) que tenha prazo superior a 1 (um) ano; iii) que seja de fornecimento de bens ou serviços; e iv) que seja a preço predeterminado.

A lide, no pé em que hoje se encontra, instaurasse com relação ao preenchimento do último requisito.

Esta relatora particularmente entende, com base nos princípios de direito privado, que a atualização monetária, pelo IGPM, de valor fixado em título executivo não representa uma alteração do preço, mas a própria manutenção do valor predeterminado. Em outras palavras, o preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, o qual constitui mera atualização monetária dos valores dos contratos e não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado, sendo ilegal da exclusão promovida pela IN 468/04.

Nesse sentido, compactuo com as considerações tecidas pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão 3402003.302, aqui convocadas como razão de decidir, conforme permite o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99. In verbis:

*O cerne da discussão nesse processo cinge-se ao conceito de "preço determinado", para fins de aplicação do art.10, XI da Lei 10.833/03, especialmente em relação à **adoção** do índice IGPM em cláusula contratual de reajuste de preços.*

A RFB entende que a adoção de tal índice não atende ao art.109 da Lei 11.196/2006, verbis:

*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.***

*Tal posição decorre da consideração de que o IGPM não reflete o **custo de produção ou da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados**, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 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 darse pela variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r IPCr.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

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

Por sua vez, a Recorrente frisa a impossibilidade de aplicação das Instruções Normativas da SRF nº 468/04 e 658/06, por estabelecerem obstáculo a reajustamento dos preços não existentes no dispositivo mencionado da lei 10.833/03.

Vejamos inicialmente o dispositivo que prevê a permanência no regime cumulativo:

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;

Da legislação depreende-se imediatamente que os requisitos para que a receita permaneça na sistemática de cumulatividade das contribuições são: i) contrato anterior a 31/10/2003; ii) prazo de duração superior a 1 (um) ano; iii) de construção, empreitada ou fornecimento de bens ou serviços; iv) a preço predeterminado.

A celeuma se dá em torno do que seria o preço predeterminado, reconhecendo o próprio Fisco a presença dos demais requisitos A IN 658/2006, invocada pela Fazenda para fundamentar a pretensão arrecadatória, diz o seguinte:

“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, 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 8.566, de 21 de junho de 1993.

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

(...)

*A **ilegalidade** de tal instrução normativa é patente. Ao dar uma interpretação restritiva ao conceito de preço determinado, através da aposição de diversos elementos de forma inovadora para a sua caracterização, a Administração Pública violou o art. 99 do Código Tributário Nacional, que restringe o alcance das normas infralegais àquilo que suas superiores hierárquicas determinem.*

A esse respeito, não faltam vozes na doutrina a denunciar tal ilegalidade:

“Caracterização do preço predeterminado. “a) o Direito Civil fornece elementos suficientes para o hermenêutico encontrar a correta definição de “preço predeterminado”, não sendo passível às normas infralegais, promover a alteração de tais conceitos; b) a aplicação de cláusulas de reajuste não descaracteriza a predeterminação do preço, já que tais cláusulas visam, tão-somente, repor o valor originário da moeda acordada contratualmente; c) a aplicação de cláusula de revisão de preço em decorrência de eventos extraordinários igualmente não caracteriza a predeterminação do preço, tendo em vista que este tipo de cláusula busca a mera recomposição do preço, traduzindo-o ao novo contexto fático e, assim, preservando sua equivalência original; d) as Instruções

Normativas, na qualidade de ato infralegais, são normas complementares, não podendo inovar, modificar ou alterar a ordem jurídica vigente, como buscou fazer a Instrução Normativa nº 468/04. Referida Instrução Normativa é absolutamente ilegal, em razão de haver criado novos critérios para a definição de preço predeterminado, violando assim o princípio constitucional da legalidade; e) finalmente, ao buscar retroagir seus efeitos até fevereiro de 2004, mais uma vez a Instrução Normativa n. 468/04 afrontou um princípio constitucional, desta vez o da irretroatividade das leis, albergado pelo artigo 150, III, “a”, da Carta Maior. ”(Berndt, Marco Antônio; Panzarini Filho, Clóvis, PIS/Cofins – a ilegalidade da IN 468/04 ao conferir novo conceito de preço predeterminado nos contratos a longo prazo. RDDT 115/70, abr/05).

A doutrina tem como certo que o preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, afirma que trata de mera atualização monetária de valores contratos, e, não o torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em “preço indeterminado, que esse fato não importa em novação de contrato firmado previamente, é o que extraí da lição Sacha Calmon Navarro. (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI Misabel Abreu Machado. PIS/Cofins Regime Cumulativo x não cumulativo. Contratos de Longo Prazo, Reajuste pelo ICPM, Instruções Normativas 468/04 e 658/06, RDDT nº 145m out/07, p.148)

Na mesma linha, a jurisprudência desse Conselho já reconheceu diversas vezes, e de forma expressa, a ilegalidade das instruções normativas e a possibilidade de reajuste dos preços pelo IGPM sem que isso desqualifique o requisito de “preço determinado”.

Inclusive, deve-se mencionar que o IGPM é o índice oficial dos contratos de fornecimento de energia, conforme Nota Técnica n 224/2006 SFF/ANEEL, que aponta o IGPM como índice de correção apto a refletir

a variação de custos dos insumos, não descaracterizando o caráter de preço predeterminado dos contratos em análise.

(...)

Pode-se mencionar, por exemplo, o Acórdão 3403003.607, julgado em 26/02/2015, relatado pelo Cons. Domingos de Sá Filho, em turma presidida pelo Cons. Antonio Carlos Atulim, onde por unanimidade reconheceu-se o que é dito aqui. Senão, vejamos a elucidativa ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/05/2004

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. Recurso Provido.

No mesmo sentido, vejase o Acórdão 3302001.659, julgado em 26 de Junho de 2012, com voto da Ilustre Conselheira Fabíola Keramidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2007

CONTRATOS ANTERIORES A 31 DE OUTUBRO DE 2003. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. OBRIGAÇÕES DE TRATO SUCESSIVO. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE.

Somente a adoção de índice que represente reajuste acima ao dos custos de produção Lei nº. 11.196, de 2005, art. 109 implica a sujeição das receitas decorrentes de contrato de fornecimento de bens e serviços de trato sucessivo, ao regime não cumulativo da contribuição. A não comprovação, pela fiscalização, de que o índice adotado pelas partes superou o valor referente aos custos de produção, torna aceitável o índice escolhido pelas partes.

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.

CLÁUSULA DE REAJUSTE. CLÁUSULA DE REVISÃO. CONTRATO PREDETERMINADO. MANUTENÇÃO.

A simples existência de cláusula de reajuste e revisão não é suficiente para que o contrato de prestação de serviços perca sua característica de contrato predeterminado, seria preciso comprovar que o valor referente ao aumento da carga tributária foi repassado ao preço do serviço contratado.

Ademais, a existência das mencionadas cláusulas estão previstas na própria lei de licitações Lei nº 8.666/93, artigos 57, 58 e 65.

*Esta questão foi julgada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do **Recurso Especial nº 1.089.998 – RJ**, tendo aquele Tribunal concluído que a cláusula de correção monetária não altera o valor pré-determinado no contrato e que a Instrução Normativa em comento (IN*

468/2004) extrapolou seu poder normativo, ocasionando o aumento da carga tributária sem ser por meio de lei, a saber:

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.*
3. *A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 468/04, ao definir o que é "preço predeterminado", estabeleceu que "o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços" e, assim, acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%).*
4. *Somente é possível a alteração, aumento ou fixação de alíquota tributária por meio de lei, sendo inviável a utilização de ato infralegal para este fim, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.*
5. *No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela Secretaria da Receita Federal, pois "a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico financeiro entre as partes, a desvalorização da*

moeda frente à inflação." (Fls. 335, grifo meu.) Mantenho o voto apresentado, no sentido de dar provimento ao recurso especial. (REsp 1089998/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 30/11/2011)

Não apenas a ilegalidade é patente, mas o absurdo de se tratar a aplicação de um índice de correção monetária como forma de acréscimo de valor do negócio se afigura contrária ao entendimento consolidado tanto pelo Supremo Tribunal Federal quanto pelo Superior Tribunal de Justiça:

"(...) 3. União Federal. Pagamento de expurgos inflacionários. Admissibilidade. **A correção monetária não se constitui em um plus, não é uma penalidade, mas mera reposição do valor real da moeda corroída pela inflação.** Agravo regimental desprovido." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, ACO nº 404 ExecuçãoAgR/ SP, Rel. Min. Mauricio Correa, DJU 02/04/2004)

"Tributário Parcelamento Transação Correção Monetária **Sobrevindo nova ordem econômica no país, não ofende direito do devedor a atualização de parcelas vincendas da OTNs, até porque a atualização não constitui um plus mas simples critério de atualização na moeda em regime inflacionário.** (...)" (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp nº 12.006/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 09/09/91).

Para se desqualificar a aplicação do IGPM deveria a fiscalização ter demonstrado que tal índice corresponderia a percentuais de correção superiores ao custo de produção ou custo dos insumos, o que não aconteceu no caso em tela. **Nesse caso, o fiscal autuou apenas por haver a previsão do ajuste pelo IGPM.**

(...).

Contudo, a discussão na jurisprudência deste Conselho tomou contornos além daqueles expostos na passagem acima transcrita. Explico.

Do disposto no artigo 109 da Lei nº 11.196/2005, combinado com o artigo 27, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 9.069/1995, verificasse que o contrato que tenha seu preço reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados não perde a característica de contrato a preço predeterminado, a que se refere o artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003.

Interpretando tais dispositivos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou a controvérsia, pelo Acórdão n. 9303004.456, o qual restou assim ementado:

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

Data do fato gerador: 13/08/2004

**PIS. COFINS. CONTRATO DE PREÇO PREDETERMINADO.
APLICAÇÃO DO IGPM. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO
CUMULATIVA.**

O reajuste pelo IGPM 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 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. **A utilização do IGPM, não descaracteriza o contrato como de preço predeterminado somente se ficar comprovado que a utilização do índice resultou em correção menor ou igual ao custo de produção ou à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.***

Recurso Especial do Procurador Provido.

Cumpra realçar a necessidade de observância da decisão proferida pelo CARF no supra citado acórdão, uma vez que o Novo Código de Processo Civil, cuja aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal agora é expressa (artigo 15),³ determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Pois bem. Em suma, o referido julgado (Acórdão n. 9303004.456) previu que não ficam descaracterizados os contratos a preço predeterminado sempre que houver prova de que o índice de correção adotado nos contratos fiscalizados implica alteração de preço menor ou igual à variação ponderada dos custos de produção do contribuinte.

Nesse ponto exsurge a questão do ônus da prova.

Desde já saliento que não assiste razão à Recorrente quando afirma que, no presente caso, era ônus da Fiscalização comprovar que os preços praticados nos contratos seriam maiores do que variação ponderada dos custo de produção

O ônus da prova é do contribuinte, uma vez que aqui tratamos de pedido de restituição (diferentemente do que ocorrera no Acórdão 3402003.302, cujo processo administrativo fundava-se em auto de infração). Isto porque, com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, que cabe à Recorrente, autora do presente processo administrativo, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso sub judice:

*“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. **Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte.** Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.*

Pois bem. Apesar de guerrear pela indevida inversão do ônus da prova no presente processo, a Recorrente trouxe aos autos laudo técnico (“Arquivo não paginável”) justamente no sentido de demonstrar seu direito.

Assim, mesmo que subsidiariamente, a Recorrente desincumbiu-se do seu ônus probatório.

Neste trabalho (laudo técnico “ Arquivo não paginável”), a auditoria independente concluiu que a variação dos reajustes nos preços de energia dos contratos analisados (CERCEED, CERCO/ 2002 211, CERCO/ 2002 212, CERPA/ 2002 209 E CERPI/ 2002 210) se deu em percentual inferior à variação dos custos totais da Recorrente no período a que se refere o crédito discutido no presente Processo Administrativo, conforme se verifica na resposta apresentada ao quesito “g” (pp. 18 19 do Laudo).

Diante de tal comprovação, não resta dúvida de que os Contratos CERCEED, CERCO/ 2002 211, CERCO/ 2002 212, CERPA/ 2002 209 E CERPI/ 2002 210, firmados pela Recorrente, possuem a característica de preço predeterminado, e, portanto, de que as receitas deles decorrentes devem ser submetidas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Finalmente, cumpre destacar que não procede a colocação do Acórdão recorrido no sentido de que o laudo não se presta a comprovar o alegado pela Recorrente, uma vez que não trataria de seu custo de produção, mas sim da evolução dos custos de produção da energia elétrica, sem estar acompanhado dos elementos probatórios dos valores utilizados na apuração dos índices.

Ora, para responder às questões formuladas, a auditoria independente promoveu a análise minuciosa da evolução dos custos da Recorrente, bem como dos reajustes dos preços de energia dos Contratos em questão, sempre com base em documentação por ela requerida e apresentada pela Recorrente, que fundamentam as conclusões finais.

Friso que a atividade da Recorrente é a produção de energia elétrica, conforme consta em seu estatuto social, e ao contrário da afirmação do r. Acórdão recorrido, é possível identificar que o laudo está embasado pelas Demonstrações Financeiras (DF) Publicadas e Auditadas, bem como pelas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), que foram analisadas e apontadas como consistentes, conforme demonstram os trechos abaixo transcritos:

*"O escopo dos nossos trabalhos consistiu na demonstração das variações incorridas nos **seus** custos a partir das informações contábeis, respaldadas pelas regras contábeis aplicadas e referendadas pelo seu auditor independente, comparando-os com o índice de variação do seu preço a partir das informações obtidas nos contratos de fornecimento. (p. 7)*

(...)

Metodologia aplicada

Em consonância aos fatos supracitados, analisamos as informações disponibilizadas pela Sociedade, aplicando a seguinte metodologia:

(i) Confronto entre as Demonstrações Financeiras Publicadas (DF) e as Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE)

Primeiramente, analisamos as DF' auditadas de 2002 a 2007 com a finalidade de verificamos a abertura dos custos de geração de energia elétrica registrados pela CERAN.

A partir desta análise, concluímos que as informações constantes nas referidas DF apresentavam-se de forma sintética, impossibilitando, assim, realizamos comparações necessárias para a conclusão de nosso trabalho, bem como a verificação individualizada dos gastos mais relevantes para fins de oferecer resposta às questões apresentadas.

Desta forma, em um segundo momento, solicitamos à administração da CERAN, a abertura desses custos em um formato analítico. A nossa solicitação foi atendida mediante o fornecimento de Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) analíticas, as quais foram geradas a partir do sistema contábil da Sociedade.

Após recebermos as DREs, efetuamos o confronto dos saldos dos custos de geração de energia entre essas bases (DF e DRE), onde concluímos que as informações estavam consistentes, ou seja, os valores dos custos de geração de energia das DRE (a qual oferece o desdobramento dos principais gastos) está de acordo com os valores das DF auditadas.

(ii) Análise das variações dos custos de produção

No que tange às variações anuais incorridas nos custos de produção, adotamos como procedimento, realizar o confronto entre os valores registrados (custo) nas

DRE analíticas em cada ano calendário objeto de análise (2004 a 2007) tomando como base, o ano calendário imediatamente anterior.

Para fins de leitura e análise dos números apresentados, efetuamos a conversão dos valores absolutos (em RS) para valores percentuais (%). Conversão esta, necessária para compararmos as variações incorridas entre cada ano calendário com os índices do IGPM, os quais são divulgados pela Fundação Getúlio Vargas FGV na forma de percentuais.

Suplantado esse ponto, e diante da conclusão apresentada em laudo técnico pela Recorrente, conclui-se 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. Por conseguinte, a Recorrente 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 a ela restituídos.

Assim, uma vez superada a questão da descaracterização do preço predeterminado, razão adotada pela Fiscalizado para indeferir o pleito de restituição (fls 562 a 573), seus valores (liquidez e certeza dos créditos) devem ser avaliados pela autoridade fiscal certificadora.

Dispositivo

Ex positis, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo o direito da Recorrente tributar as receitas decorrentes do Contratos CERCEED, CERCO/ 2002 211, CERCO/ 2002 212, CERPA/ 2002 209 e CERPI/ 2002 210 no regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, e determinando o retorno dos autos para que a DRF examine e profira decisão sobre os demais requisitos do crédito objeto do pedido de restituição/compensação formulado.

Do dispositivo

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran