



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.928468/2009-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.694 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 28 de fevereiro de 2018
Assunto COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente CERAN COMPANHIA ENERGÉTICA RIO DAS ANTAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, relator, Maria do Socorro F. Aguiar e Jorge L. Abud, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra a Resolução nº 3302-00.147, proferida na Sessão de 11 de agosto de 2011, que segue integralmente transcrito:

A empresa CERAN Companhia Energética Rio das Antas transmitiu, em 20/11/2008, o PER/DCOMP nº. 40558.92295.201108.1.3.043037 (fls. 01 e ss.), pretendendo compensar débitos próprios de tributos administrados pela Receita Federal com crédito de COFINS.

A DRF, através de Despacho Decisório (fls. 08), não homologou a compensação sob a fundamentação de inexistência de crédito para realização desta operação. A ciência do despacho decisório deu-se em 20/10/2009 (AR às fls. 09).

Irresignada, a Recorrente apresentou, em 16/11/2009, Manifestação de Inconformidade (fls. 10) contra referida decisão, afirmando, em suma, que faz jus a compensação em questão eis que, com a apresentação, em 10/11/2009, da DCTF retificadora (fls. 16 e ss.), referente ao 2º semestre/2005, o valor do crédito original da PER/DCOMP tornou-se disponível para compensação dos débitos informados.

O colegiado de primeira instância, por unanimidade de votos, negou provimento a manifestação de inconformidade, mantendo integralmente a decisão prolatada pela unidade de origem, sob o fundamento de que a DCTF retificadora ter sido apresentada em 10/11/2009, após o despacho decisório e visto que, até aquele momento processual, a empresa apenas menciona a existência de erro em sua DCTF sem indicar sua origem ou mesmo juntar qualquer prova que confirme o novo valor indicado.

O acórdão da decisão de primeira instância tem a seguinte ementa:

“DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Cientificada do acórdão, a interessada insurge-se contra seus termos interpondo recurso voluntário a este Eg. Conselho. Em síntese, sustenta que a decisão de primeiro grau deve ser reformada, declarando-se a homologação da compensação em baila, visto que na apreciação da compensação levou-se em consideração tão somente o que estava informado na DCTF, sem considerar o informado no DACTON retificador (apresentado em 11/08/2008, antes, portanto, da emissão do Despacho Decisório, que ocorreu em 07/10/2009), juntando vasta documentação. Sucessivamente, aduz a necessidade de diligência e, também, a nulidade da decisão de primeira instância por preterição do direito de defesa, visto que não foi determinada a realização de diligência.

Por meio da referida Resolução, o julgamento foi convertido em diligência perante a unidade de origem da Receita Federal do Brasil, para que autoridade fiscal verificasse “a veracidade das informações prestadas e dos alegados créditos lançados pelo Recorrente em suas DCTF e DACTON retificadoras, intimando-o se necessário, para apresentar informações e documentos complementares” e do resultado da diligência fosse cientificada a recorrente para se manifestar.

Por meio da Informação Fiscal de fls. 567/578, após exaustiva análise dos preços e respectivos índices de reajuste relativos aos “Contratos de Compra e Venda de

Energia Elétrica CERCO/ 2002 211, CER-CO/2002 212, CER-PA/2002 209 e CER-PI/2002 210, de 17/10/2002, e o Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica CER-CEEE, de 11/11/2002”, a autoridade fiscal concluiu que, como os referidos contratos foram reajustados com base na variação do IGP-M restara descaracterizado o preço predeterminado, previsto no artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, logo, as correspondentes receitas auferidas estavam sujeitas ao regime cumulativo e não ao regime não cumulativo, equivocadamente aplicado pela recorrente. Para mais detalhe, leia o exceto extraído da referida informação que segue transcrito:

Com base no entendimento da Solução de Consulta nº 228, de 14/12/2009, acima exposto, verifica-se que as receitas auferidas no mês de agosto de 2005, no total de R\$ 5.052.626,20, na execução dos contratos CER-CO/2002 211, CER-CO/2002 212, CER-PA/2002 209 e CER-PI/2002 210, de 17/10/2002, e CER-CEEE, de 11/11/2002, foram equivocadamente reconhecidas como Receita da Venda no Mercado Interno no regime não-cumulativo, na Dacon retificadora do 2º Trimestre de 2005, de nº 0000100200800010811, tendo em vista que nos reajustes nos percentuais de 14%, 12%, 14%, 12% e 31%, respectivamente, dos preços dos Valores de Referência “VR” mensais inicialmente contratados em relação a cada MWh de energia, foram computas as variações do índice IGP-M, descaracterizando o preço predeterminado previsto no artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

Em 23/4/2016, a recorrente foi cientificada da citada informação fiscal e apresentou a manifestação de fls. 580/602, em que alegou, em síntese, equívoco na conclusão apresentada na informação fiscal, haja vista que, segundo o conceito de preço predeterminado do direito privado e o disposto no art. 109 da Lei 11.196/2005, os contratos celebrados anteriormente a 31 de outubro de 2003 eram por preço determinado, logo, para descaracterizá-los, a fiscalização deveria ter demonstrado que o reajuste pelo IGP-M fora superior aos custos de produção, o que não fora feito. Asseverou ainda que não houve pronunciamento expresso da autoridade fiscal sobre a ocorrência ou não de equívoco na apuração da base de cálculo da contribuição no mês de agosto de 2005, o que dava entender que a autoridade fiscal concordara com o valor da receita do referido mês, informado no Dacon retificador do 3º trimestre 2005.

Em cumprimento ao despacho de fl. 623, os autos retornaram a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

Em 11/5/2017, por meio da petição integrante do arquivo não paginável de fl. 626, a recorrente compareceu novamente aos autos desta feita para alegar que: a) somente na diligência foi que surgiu o argumento da fiscalização de que os contratos apontados pela recorrente não possuíam a características de preço predeterminado; e b) ainda que a análise da legislação levasse à conclusão de que o IGP-M não descaracterizava o preço predeterminado dos contratos, caso superado esse entendimento, o que admitia apenas para argumentar, como elemento subsidiário apresentava laudo elabora pela KPMG, que reconhecia que os reajustes dos preços dos contratos foram inferiores aos custos de produção da recorrente. O referido laudo consta o arquivo não paginável de fl. 629.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A lide envolve questões preliminar e de mérito. No mérito a recorrente alegou a nulidade da decisão recorrida e no mérito o direito à homologação da compensação declarada.

Da preliminar de nulidade Em sede de preliminar, a recorrente alegou a nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que, ao determinar a realização de diligência de ofício, para fim de apurar a certeza e liquidez do indébito compensado, o órgão de julgamento de primeiro grau havia afrontado o princípio e causado evidente prejuízo ao direito de defesa da recorrente.

Previamente, cabe esclarecer que, na telegráfica impugnação de fls. 11/12, a recorrente limitou-se a apresentar a DCTF retificadora, sem contudo apresentar qualquer documento comprobatório do valor do novo débito da Cofins declarado. E sequer a recorrente solicitou a realização de diligência.

Nesse contexto, diferente do alegado pela recorrente, o órgão de julgamento de primeiro grau não estava obrigado a determinar a realização, de ofício, de diligência fiscal, para fim de produzir prova em favor da recorrente. Aliás, no âmbito do processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora é destinatária da prova, que deve ser produzida por quem alega possuir o direito alegado. E na ausência dessa prerrogativa, seja por parte do sujeito passivo, seja por parte autoridade fiscal, a autoridade julgadora não tem a obrigação suprir, de ofício, a omissão de produção de prova a cargo das partes intervenientes no processo.

Somente quando entender necessária a realização de diligência, a autoridade julgador determinará, de ofício, a realização da diligência. Portanto, em vez de obrigação, como alegou a recorrente, a realização de diligência é uma prerrogativa atribuída a autoridade julgadora que a determinará, de ofício ou a requerimento das partes, somente se se convencer de que tal providência revela-se imprescindível para o deslinde da contenda. Esse é o entendimento que se extrai da interpretação combinada dos arts. 18, 28 e 29 do Decreto 70.235/1972, com as alterações posteriores, que seguem transcritos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, por se tratar de uma prerrogativa e não de uma obrigação, a autoridade fiscal de primeiro grau não estava obrigada a determinar de ofício a realização da alegada diligência.

Cabe ressaltar que, somente no recurso em apelo, além do expresso pedido de realização de diligência, a recorrente apresentou elementos probatórios, que convenceram a antiga composição deste Colegiado da realização da alegada diligência fiscal; e por meio da Resolução nº 3302-00.147, proferida na Sessão de 11 de agosto de 2011, os autos foram convertidos em diligência perante a unidade de origem da Receita Federal do Brasil, para que fosse verificada “a veracidade das informações prestadas e dos alegados créditos lançados pelo Recorrente em suas DCTF e DACTON retificadoras”.

Com base nessas considerações, rejeita-se a presente preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

Da análise do mérito Inicialmente, cabe esclarecer que, como na telegráfica manifestação de inconformidade, a recorrente limitou-se a mencionar a existência de erro na DCTF, sem indicar a origem do erro, bem como apresentar qualquer elemento probatório que confirmasse o novo valor indicado na DCTF retificadora. Dada essa circunstância, sob o entendimento de que a simples entrega de DCTF retificadora, sem qualquer explicação a respeito da divergência na apuração do débito não era elemento suficiente para comprovar o indébito apontado, a Turma de Julgamento de primeiro grau manteve o despacho decisório denegatório da compensação por ausência de comprovação da certeza e liquidez do suposto indébito compensado.

Somente com o presente recurso voluntário, a recorrente alegou que a origem do crédito compensado era decorrente da mudança da tributação do regime cumulativo para o não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas provenientes dos contratos de compra e venda de energia elétrica celebrados anteriormente a 31 de outubro de 2003. E para comprovar o alegado, a recorrente trouxe aos autos os elementos de prova que até então não tinham sido apresentados.

Após a realização da diligência, surge nova questão decorrente da análise dos elementos probatórios coligidos aos autos na fase recursal, que, no entendimento deste Relator, na está alcançada pela preclusão, uma vez que está diretamente relacionado com o motivo da decisão recorrida (ausência de provas).

De fato, o cotejo entre a conclusão apresentada no citado Relatório de Diligência Fiscal e o teor da contestação apresentada pela recorrente revelam que a nova controvérsia cinge-se ao atendimento ou não da condição concernente “a preço determinado” dos contratos de compra e venda de energia celebrados pela recorrente anteriormente a 31 de outubro de 2003, para fins de permanência de tributação da receita auferida no regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, nos termos definidos na alínea “b” do inciso XI do artigo 10 da Lei 10.833/2003 e art. 109 da Lei 11.196/2005, a seguir transcritos:

Lei 10.833/2003:

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

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

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

Lei 11.196/2005:

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003. (grifos não originais)

O assunto também foi abordado no art. 3º da Instrução Normativa SRF 658/2006, a seguir transcrito:

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. (grifos não originais)

A leitura conjunta dos referidos preceitos legais e normativo revela que, para a não descaracterização do preço predeterminado de que trata art. 10, XI, “b”, da Lei 10.833/2003, o índice de reajuste de preços dos contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003 deveria ser feito em função: (i) do custo de produção, ou (ii) de índice que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados na produção do bem reajustado.

Dessa forma, para que não fosse descaracterizado o preço predeterminado dos referidos contratos, necessariamente, o reajuste do preço da energia comercializada deveria refletir a variação do custo de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos

utilizados na produção da energia comercializada pela recorrente ou não ser superior ao reajuste determinados por esses índices.

No caso, é incontroverso que a recorrente utilizou o IGP-M como índice de reajuste de preço dos contratos de compra e venda de energia celebrados antes de 31 de outubro de 2003 entre ela e seus clientes. Assim, por ser um índice de preço setorial, que registra a inflação do setor, até prova em contrário, ele não reflete nem os custos de produção da recorrente e tampouco os custos dos insumos utilizados na produção de energia. O IGP-M é um índice de inflação setorial de abrangência nacional. Trata-se de uma das versões do Índice Geral de Preços (IGP). Ele é medido pela FGV e registra a inflação de preços em geral, desde matérias-primas agrícolas e industriais até bens e serviços finais.

No mesmo sentido, o entendimento manifestado nos excertos da Nota Técnica Cosit nº 01/2007, que seguem transcritos:

*27. A fim de esclarecer qualquer dúvida, faz-se necessário distinguir “índices de preços setoriais” de “índices de custos setoriais”. Índice de preços setoriais reflete a **inflação** a que foi submetido um determinado setor. Já índice de custos setoriais, como o próprio nome indica, reflete os **custos** envolvidos na atividade de um dado setor.*

*29. Segundo informações constantes do sítio da FGV na internet (www.fgv.br), o IGPM, principiou a ser calculado a partir de junho de 1989, por solicitação de um grupo de entidades de classe do setor **financeiro**, liderado pela Confederação Nacional das Instituições **Financeiras**, em decorrência das constantes mudanças ocorridas nos indicadores da **correção monetária** e da **inflação oficial**. Esse índice origina-se da média ponderada do Índice de **Preços** por Atacado (IPAM; 60%), do Índice de **Preços** ao Consumidor (IPCM; 30%) e do Índice Nacional de Custos da Construção (INCCM; 10%).*

*30. É desnecessário apresentar maiores detalhes acerca das características do IGPM para verificar que este **não se trata** de “índice que reflita a variação dos custos de produção” e **nem** de “índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados” - a sua própria denominação e a dos índices que o compõem é suficientemente elucidativa. (destaques originais)*

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, por ser o IGP-M um índice de preço setorial, a utilização da sua variação para o reajuste dos referidos contratos de comercialização de energia descaracteriza a condição de preço de predeterminado, necessária para manutenção da apuração das referidas contribuições pelo regime cumulativo.

Na referida manifestação, embora a recorrente tenha admitido que os reajustes dos citados contratos foram feitos com base na variação do IGP-M, ela alegou que o reajuste com base nesse índice não descaracterizava o preço predeterminado, por que atendia o disposto no art. 27, § 1º, II, da Lei 9.069/1995 e, consequentemente, ao disposto no art. 109 da Lei 11.196/2005, conforme orientação da ANEEL, por meio da Nota Técnica nº 224/2006-SFF/ANEEL.

O art. 109 da Lei 11.196/2005 foi anteriormente transcrito e, portanto, já conhecido o seu teor. Por sua vez, o art. 27 da Lei 9.069/1995, que trata da correção monetária, por seu turno tem a seguinte redação:

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 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; (grifos não originais)

Em relação ao assunto, aqui adota-se como razão de decidir os fundamentos apresentados nos excertos da Nota Técnica Cosit nº 01/2007, que seguem transcritos:

*25. É claro a diferenciação feita pela lei: o reajuste baseado na correção monetária **não se confunde com os reajustes baseados ou no custo de produção ou na variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. A **contrário sensu**, a lei posicionou-se no sentido de excluir do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, o reajuste baseado na correção monetária.** Vale reproduzir o estudo feito pela SFF/ANEEL, reproduzido na Nota Técnica nº 224, de 2006:*

Nos termos do dispositivo anteriormente citado, a regra geral era no sentido de que a correção monetária de quaisquer negócios jurídicos seja calculada com base no IPC-r (índice de Preços ao Consumidor - série r). Nada obstante, no caso de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos, a **regra geral não se aplicaria**, sendo que o índice de reajuste deveria ser calculado reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. (Grifou-se)

Ressalte-se que IPC-r, previsto no caput do art. 27 da Lei nº 9.069/95, já foi extinto (vide art. 8º da Lei nº 10.192, de 14/02/2001), sendo substituído, a partir de 1º/07/1995, nas obrigações e contratos pelo índice previsto contratualmente. Confirma-se:

"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 será substituído, a partir de 1º de julho de 1995, pelo índice previsto contratualmente para este fim.

34. Além do mais, o art. 2º desta mesma lei estabeleceu que:

"Art. 2º E 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."

26. Ora, a extinção do IPC-r e a sua substituição por outro índice equivalente, permitido pela Lei nº 10.192, de 14 de fevereiro de 2001, não tem o condão de transformar esse novo índice em um coeficiente que reflita a variação dos custos de produção ou dos insumos. Pelo contrário, nesse ponto a Lei 10.192, de 2001, em nada inovou, posto que o inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995, já permitia contratos com cláusulas de reajuste baseados em índices que expressassem a variação

dos custos de produção ou dos insumos. Assim, segundo o art. 2º da Lei nº 10.192, de 2001, acima transcrito, admite-se a estipulação de reajuste por:

- a) índices de preços gerais;*
- b) índices de preços setoriais;*
- c) índices que reflitam a variação dos custos de produção;*
- d) índices que reflitam a variação dos custos dos insumos utilizados. (grifos não originais)*

No mesmo sentido, o entendimento exarado pela Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007, cujos excertos pertinentes seguem reproduzido:

3. Na redação original da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, não havia esta disposição. Isto quer dizer que uma vez em vigor a não-cumulatividade, obrigatória para determinadas pessoas jurídicas, rapidamente foi detectado que a mudança criou um desequilíbrio nos contratos em que os preços foram acertados pela sistemática anterior. Assim sendo, no Projeto de Lei de Conversão foi apresentada emenda que criou a regra de transição que pode ser lida no texto vigente da lei.

4. Por este regime provisório, os contratos deveriam obedecer a quatro requisitos para que as suas receitas permanecem na cumulatividade: anterior a 31 de outubro de 2003, por prazo superior a um ano, construção por empreitada ou fornecimento de bens e serviços, e a preço predeterminado. Eram, portanto, exceção à regra da não-cumulatividade. Alguma ocorrência que prejudicasse o atendimento aos requisitos, obriga a tributação dos valores recebidos seguindo a não-cumulatividade.

5. A idéia central deste dispositivo é a não-surpresa do contribuinte que calculou seu preço antes da vigência da M.P. nº 135, de 2003, utilizando para tanto a alíquota menor. Ademais, somente com o passar de certo tempo é que as empresas acumulariam os créditos a serem compensados com o valor devido pelos tributos e se efetivaria a não-cumulatividade. Passada a surpresa da alteração legislativa, iniciado o processo de aquisição de créditos, o certo seria que todos os contratos passassem para a não-cumulatividade.

6. Entretanto, algumas empresas ao fazer o cálculo dos tributos devidos perceberam que teriam que pagar um valor maior no sistema da não cumulatividade do que no sistema da cumulatividade. Dessa forma, começaram a buscar meios de prorrogar indefinidamente os seus contratos para que sobre aquelas receitas incidissem alíquotas menores. Como os três primeiros requisitos legais são bastante objetivos, passaram a tecer ilações sobre o mais impreciso dos conceitos: o de preço predeterminado.

7. Os contribuintes passaram a reajustar seus contratos, aplicando índices de inflação diretamente aos seus preços. Acreditavam que estava mantido o caráter de preço predeterminado e, em consequência, poderiam manter aquelas receitas na sistemática da cumulatividade. Dessa forma, por hipótese, um contrato com prazo de

vinde anos poderia passar todo este período na cumulatividade, alterando periodicamente o seu preço com aplicação de qualquer índice de inflação.

8. É justamente para evitar este tipo de situação que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal buscaram esclarecer o que seria aceito como preço predeterminado para fins de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS. Não há um conceito legal ou técnico que defina com clareza "preço predeterminado". Existia a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21, de 1979, referente ao imposto de renda e em período de inflação elevada. Com a nova legislação da contribuição para o PIS e da COFINS foi necessária a edição de novas instruções que constituíram mais um instrumento para que aquelas situações provisórias não se eternizassem, como desejam alguns contribuintes. Como dito no §2º do art.2º da IN nº 468, de novembro de 2003:

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

9. O eventual aumento de carga tributária causado pela mudança da cumulatividade para a não-cumulatividade irá refletir no preço cobrado pela contratada, repassando o ônus para o contratante. Deve-se atentar que um aumento geral de carga tributária reflete em aumento de preços. Consequentemente um índice que traga um incremento de inflação, também inclui a elevação de carga tributária. A conclusão para este ciclo é que as empresas pretendem repassar aos seus clientes o eventual aumento de tributos devidos, e não desejam repassar estes valores ao Fisco.

10. A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, trouxe em seu art. 109 a seguinte norma interpretativa: 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 de novembro de 2003.' 11. Assim como na lei anterior, este dispositivo não constava da Medida original, sendo incluído por emenda parlamentar.

12. Para que se possa entender bem a regra, é preciso lembrar que a Lei 9.069, de 1995, é a que instituiu o Plano Real. A referência presente no artigo acima citado é justamente para excepcionar "os 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" da regra de aplicação geral do IPC-r (caput do art. 27).

13. A inovação do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2006, trouxe nova exceção à anterior disciplina, e com efeitos expressamente retroativos. Antes o conceito de "preço predeterminado" era amplo, agora há limitação para "os contratos pelos quais a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos" (referência ao inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995). Para que estes sejam considerados de "preço predeterminado" é preciso que não sejam reajustados com a aplicação de índice ao seu próprio preço, mas sim, que demonstrem que aquele reajuste se deu em virtude do reajuste dos custos de produção ou da variação de custos de insumos utilizados.

14. Neste ponto, estabelece **a lei uma diferenciação entre os índices de preços gerais ou setoriais daqueles que refletem os custos de produção ou os custos dos insumos**. Enquanto os primeiros auferem a variação de preços ao consumidor (IPC, p. ex.) ou no atacado (IPA), quando a lei se refere aos custos de insumos, trata-se dos índices que pesquisam os preços dos materiais, equipamentos e pessoal utilizado por determinadas empresas para a consecução de suas finalidades econômicas (CUB, p. ex., utilizado pela construção civil)

15. Relendo o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, pode-se inferir que salvo nas hipóteses expressas, os reajustes de preços ocasionarão a descaracterização como preço predeterminado. **Essas duas únicas possibilidades são: o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita à 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, a contratada deve demonstrar que não está aplicando um índice aos seus próprios preços, mas sim, que os preços das etapas econômicas anteriores foi modificado. Somente nestes casos, o incremento do valor do contrato não estaria refletindo o aumento da carga tributária da contratada.** O que é óbvio porque no caso de revisão de valor do preço da própria contratada, obrigatoriamente levar-se-ia em conta a modificação legislativa da Lei nº 10.833, de 2003, dando ensejo à entrada no campo da não-cumulatividade. (destaques dos originais)

Cabe registrar ainda que, ao apreciar essa questão, as Turmas Ordinárias desta Terceira Seção proferiram decisões divergentes, que, por meio recurso especial, foram submetidas ao crivo da Terceira Turma da CSRF e solucionadas em consonância com o entendimento esposado nos referidos Nota Técnica e Parecer. Dentre os inúmeros julgados no mesmo sentido, merece destaque o Acórdão nº 9303-004.538, em que o assunto foi apreciado pelo nobre Relator Andrada Márcio Canuto Natal, que com o brilhantismo que lhe é peculiar, assim se manifestou nos pertinentes trechos extraídos do voto condutor do julgado que seguem transcritos:

Por estarmos diante de questão tributária, os atos emanados dos órgãos competentes para tratar desta matéria devem ser os guias para a elucidação que se pretende.

Resoluções ou notas técnicas da ANEEL ou mesmo pareceres e orientações normativas da AGU que tratem de preços contratados e das variações de preços admitidas na formalização dos contratos com a Administração Pública não têm primazia sobre as normas tributárias

emanadas da RFB e da PGFN, órgãos competentes para tratar de matérias tributárias.

Não obstante isto, para a solução da divergência jurisprudencial que se apresenta, não é necessário grande esforço hermenêutico.

Não é necessário encontrar ou construir uma definição para a expressão "preço predeterminado", pois para se decidir se o reajuste com base no IGP-M descaracteriza a condição do preço predeterminado, basta que se analise com cuidado os dispositivos legais em discussão.

*A interpretação da norma legal, disposta no art. 10, inc. XI, "b", da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, combinada com o art. 27, §1º, II, da Lei nº 9.069, de 1995, tal como exposta na seção precedente, é suficiente para assentar que **se enquadram no conceito de "preço predeterminado"**, para os fins de incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, nos casos de contratos pelos quais a empresa se obriga a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, **as situações em que o reajuste de preço seja em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos insumos utilizados.***

Admitindo-se que a lei não contém palavras inúteis, a existência do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, só se justifica se, sem ele, o conceito de "preço predeterminado" ficasse descaracterizado pelo reajuste de preços baseado no custo de produção ou na variação que refletisse a variação ponderada dos insumos utilizados.

Esta variação é a mais razoável a se considerar como capaz de retratar a variação efetiva do custo do objeto contratual: é a que mais se aproxima de um índice setorial ou específico.

Apesar disto, destaque-se, apesar de ser a variação mais próxima de um índice setorial ou específico para os casos de contratos pelos quais a empresa se obriga a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, foi necessária uma disposição legal específica para que este caso não descaracterizasse o "preço predeterminado".

Diante disto, não se pode admitir que outro índice de reajuste de preços qualquer, que não guarde esta proximidade com o índice setorial ou específico, não descaracterize o "preço predeterminado", sem que haja disposição legal específica neste sentido.

Assim, a Instrução Normativa SRF nº 650, de 2006, a Nota Técnica Cosit nº 1, de 2007, e o Parecer PGFN/CAT nº 1.610, de 2007, limitaram-se a regular o que já estava previsto em lei. Não houve modificação do conceito de "preço predeterminado" por estes atos infralegais. (destaques dos originais)

Portanto, com base nessas condições, este Relator também está plenamente convencido de que, diferentemente do que alegou a recorrente, o reajuste dos referidos contratos com base na variação do IGP-M, índice de natureza setorial, descaracterizou o preço predeterminado dos referidos contratos, o que obriga a tributação da receita deles provenientes pelo regime não cumulativo das referidas contribuições.

Enfim, cabe analisar o último argumento suscitado pela recorrente de que, para fim de descaracterizar o preço predeterminado dos referidos contratos, a fiscalização deveria ter demonstrado que o reajuste pelo IGP-M fora superior aos custos de produção, o que não fora feito.

O argumento da recorrente não se sustenta, pois, com base no que dispõe o art. 373, I, do Código de Processo Civil, cabia à recorrente e não à autoridade fiscal diligente o ônus da prova de que o reajuste pelo IGP-M fora inferior ao seu custo de produção. E se foi a recorrente quem alegou ser a detentora do direito creditório utilizado na compensação em questão, por força do art. 170 CTN, inequivocamente, o ônus de provar da certeza e liquidez do crédito era da sua inteira responsabilidade.

Ressalte-se ainda que, além da obrigação legal de provar o alegado, as circunstâncias práticas que envolvem o fato a ser provado levam a inequívoca conclusão de que era da recorrente o ônus de produzir tal prova, uma vez que se trata de dados e informações existentes ou que deveria existir na sua contabilidade de custos.

E esse entendimento, implicitamente, foi admitido pela própria recorrente ao apresentar, extemporaneamente, com intuito de produzir tal prova, o citado laudo técnico elaborado pela KPMG, que, por não atender as exceções estabelecidas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972, a este Colegiado é expressamente vedado proceder a sua análise.

Entretanto, apenas a título meramente argumentativo, uma rápida leitura do teor do referido laudo técnico verifica-se que ele não se presta como prova do alegado pela recorrente, uma vez que não trata de custo de produção da recorrente, mas da evolução dos custos de produção da energia elétrica, sem contudo está acompanhado dos elementos probatórios dos valores utilizados na apuração dos índices, o que caracteriza o referido laudo como uma peça meramente teórica ou de cunho estritamente especulativo.

Dessa forma, como não foi demonstração que o reajuste dos referidos contratos foram feitos com base nos custos de produção ou da variação de custos de insumos utilizados na produção da energia comercializada pela recorrente, a condição de preço predeterminado foi descumprida, conseqüentemente, a recorrente não poderia continuar a tributação das referidas contribuições com base no regime cumulativo.

Aproveita-se a oportunidade para rever posição adotada anteriormente no julgamento do Acórdão nº 3302-002.911, prolatado na Sessão de 9 de dezembro de 2015.

Por todas essas razões, mantém-se a decisão recorrida.

Da conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, para manter na íntegra o acórdão de primeiro grau.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Redator-Designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de utilização do IGP-M, conforme razões a seguir.

A lide se refere ao alcance da expressão "preço predeterminado", e, conseqüentemente, da sujeição das receitas auferidas à incidência não-cumulativa ou cumulativa das contribuições.

Passa-se, assim, à análise dos requisitos para exclusão das receitas em questão da incidência não-cumulativa das contribuições e da definição de preço predeterminado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Regulamentando o dispositivo, a RFB editou a IN SRF 468/2004, que, em seu art.2º, estipulou que a implementação do primeiro reajuste ou a revisão para manutenção do

equilíbrio econômico-financeiro dos contratos, após 31/10/2003, descaracterizariam o preço predeterminado, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 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

¹ A data é 31/10/2003.

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. (grifo não original)

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

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

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

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

A legislação distingue as duas figuras, como se observa na Lei nº 8.987/95, que, dispondo sobre o regime de concessão de serviços públicos, especifica em seu art. 9º, §3º⁴, a

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

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

⁴ Lei 8.987/95:

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

Art. 29. Incumbe ao poder concedente:

[...]

possibilidade de revisão da tarifa decorrente da criação ou alteração de tributos. Já o artigo 18 da referida lei dispõe que o edital de licitação deverá prever os critérios de reajuste e revisão da tarifa, também ocorrendo a referida distinção nos artigos 23 e 29.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Somente é possível a alteração, aumento ou fixação de alíquota tributária por meio de lei, sendo inviável a utilização de ato infralegal

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

para este fim, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária. Precedentes: REsp 1.089.998-RJ, DJe 30/11/2011; REsp 1.109.034-PR, DJe 6/5/2009; e REsp 872.169-RS, DJe 13/5/2009.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela

Secretaria da Receita Federal, pois "a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico-financeiro entre as partes, a desvalorização da moeda frente à inflação ." (Fls. 335, grifo meu.)

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

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

O art. 109 mencionou expressamente que "o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado". O art. 109 faz referência à Lei 9.069/95, conversão das MPs que criaram o Plano Real, na qual estipulava que a correção monetária, em virtude de estipulação legal ou em negócio jurídico, deveria dar-se pelo Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r, de acordo com o art. 27 da Lei nº 9.069/95, mas ressalvadas as hipóteses de seu parágrafo primeiro:

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

III - às hipóteses tratadas em lei especial.

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

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

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

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

§ 2º Na hipótese de não existir previsão de índice de preços substituto, e caso não haja acordo entre as partes, deverá ser utilizada média de

índices de preços de abrangência nacional, na forma de regulamentação a ser baixada pelo Poder Executivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 1º Na hipótese de não existir previsão de índice de preços substituto, e caso não haja acordo entre as partes, a média de índices de preços de abrangência nacional a ser utilizada nas obrigações e contratos anteriormente estipulados com reajustamentos pelo IPC-r, a partir de 1º de julho de 1995, será a média aritmética simples dos seguintes índices:

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

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

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

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

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

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

"Art. 10.....

.....

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

JUSTIFICATIVA:

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

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

Todavia, a redação da IN SRF 658/2006 não se limitou, exatamente, à redação do art. 109, ao dispor no §3º do art. 3º:

§ 3 º-O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação

ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

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

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

Lei nº 8.666/93:

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

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

Lei nº 9.427/96:

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

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

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

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

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

Concluindo, entendo que não se pode descaracterizar o preço pré-determinado em função da aplicação do IGP-M, *a priori*, devendo ser comparado o percentual do reajuste do IGP-M com o percentual do acréscimo dos custos de produção, uma vez que não existe, para este setor econômico, índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Assim, para cada contrato, deve ser avaliado se o percentual utilizado é inferior à evolução dos custos de produção, apurado no mesmo período de variação do IGP-M, sendo que a primeira apuração se refere ao período compreendido entre o último reajuste anterior a 31/10/2003 e o primeiro reajuste posterior a esta data. A comparação se estenderá, período a período, até a data do reajuste imediatamente anterior ao período objeto da lide, sendo que uma vez detectado que o percentual de variação do IGP-M seja superior à variação dos custos de produção, todas as receitas auferidas após tal reajuste ficam sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições, definitivamente.

Ressalva-se, ainda, que o laudo apresentado pela recorrente não está acompanhado dos lançamentos contábeis, bem como houve dissociação, aparentemente, entre os períodos de variação do IGP-M com os períodos de evolução dos custos de produção.

Diante do exposto, voto para converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intime a recorrente a:

1. Discriminar as receitas auferidas ao contrato do qual decorrem;
2. Identificar o primeiro reajustamento ocorrido após 31/10/2003, relativamente às receitas auferidas;
3. Esclarecer se houve alguma revisão do contrato visando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro;
4. Elaborar comparativo entre a evolução dos custos de produção e o reajuste adotado, relativo aos períodos correspondente ao reajuste ocorrido imediatamente anterior a 31/10/2003 e os ocorridos até a competência do crédito objeto da DCOMP, disponibilizando os lançamentos contábeis e fiscais que suportaram o comparativo, em meio digital ou papel, a critério da autoridade fiscal.

Após concluída a resposta à intimação, a autoridade fiscal deve certificar a veracidade dos dados apresentados e elaborar relatório fiscal, expondo as razões sobre eventual discordância com a metodologia adotada pela recorrente ou com os dados apresentados, bem como separando as receitas que entender sujeitas à incidência não-cumulativa das sujeitas à incidência cumulativa, a partir das premissas contidas nesta resolução.

Ao final, deve ser facultado à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre o relatório fiscal, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède