



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

Processo n° 11080.930216/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.294 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente CERAN - COMPANHIA ENERGÉTICA RIO DAS ANTAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

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.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

O presente Processo Administrativo foi objeto da Resolução n. 3402-000.281 depois de sua chegada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Dessa forma, o caso já foi bem relatado pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, antes de ser a mim redistribuído pelo fato de a Relator originário não mais integrar nenhum dos Colegiados da 3ª Seção. Desta feita, peço licença para tomar emprestadas as suas palavras sobre o histórico do processo:

Trata-se de processo de restituição/compensação em que o contribuinte teve seu pedido de indébito negado por despacho decisório eletrônico, sob o fundamento de que o crédito financeiro alegado como pagamento indevido foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Na manifestação de inconformidade, o recorrente alega que houve erro no preenchimento da DCTF e que esse erro já foi resolvido por meio de uma declaração retificadora. Nesta linha, afirma que possui direito à restituição de tributos, gerado por pagamentos indevidos e que as comprovações destes indébitos encontram-se espelhadas nas retificações feitas nas DCTF.

A DRJ de Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a restituição de indébito fiscal está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito. Que a simples entrega de DCTF retificadora sem qualquer explicação a respeito da

divergência na apuração do débito, não é elemento suficiente para comprovar o indébito apontado. Assim, a liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, através da comprovação das bases de cálculo sobre as quais ocorreram os fatos geradores e o efetivo valor devido. Por fim assevera que...também é assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam comprovar-se documentalmente.

Irresignado com a decisão da primeira instância administrativa, o recorrente interpõe recurso voluntário ao CARF, cujo teor, em síntese é o que se segue:

A Recorrente identificou em sua contabilidade que parte de suas receitas decorriam de contratos de fornecimento a preço predeterminado, assinados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo de duração superior a um ano (contratos de Compra e Venda de Energia Elétrica), receitas estas que estão submetidas sistemática de cobrança cumulativa do pagamento da COFINS, nos moldes da Lei nº 9.718/98, por força do que dispõe o artigo 10, inciso XI, alínea b, da Lei nº 10.833/2003.

Além disso, vinha a Recorrente considerando como fato gerador da COFINS a efetiva emissão do documento fiscal, ocorrida sempre no primeiro dia do mês subsequente ao reconhecimento de suas receitas, reconhecimento este efetuado por competência. Considerando que o fato gerador não é a emissão física do documento representativo da receita, mas sim o seu reconhecimento quando de sua efetiva realização contábil (reconhecimento por competência), a Recorrente corrigiu também este equívoco, antecipando em um mês, para fins de cálculo retificador, as receitas anteriormente consideradas na base de cálculo das contribuições.

Dessa forma, a Recorrente, verificando os equívocos por ela cometidos quando da apuração da COFINS, procedeu a retificação de seu cálculo, submetendo as receitas decorrentes de contratos de fornecimento a preço predeterminado, assinados anteriormente a 31 de outubro de 2003, anteriormente consideradas no regime não cumulativo da Cofins, ao regime cumulativo desse tributo, e considerando tais receitas como auferidas no mês anterior a emissão do documento fiscal.

Em razão da diferença entre os valores e a alíquota aplicada da COFINS cumulativa (3%) para a alíquota da COFINS não-cumulativa (7,6%), resultou uma diferença a crédito para Recorrente.

Essas são as razões jurídicas que embasam o pedido do recorrente. Com essas causas de pedir recursais, requer a procedência de seu pedido para fins de:

a) Homologar integralmente a compensação apresentada nos autos; ou

b) Determinar a realização de diligência; ou ainda

c) Anular a decisão da DRJ

Em julgamento datado de 31 de agosto de 2011 (Resolução n. 3402-000.281), a 2ª Turma da 4ª Câmara - por expressamente entender equivocado o procedimento adotado pela DRF e a solução dada pela DRJ, além de ponderar que os documentos trazidos aos autos poderiam sugerir a mutação de regime de apuração da exação e erro na aplicação do regime de competência - determinou a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Voto por converter o julgamento em diligência para que o órgão de origem verifique:

a) Quais foram os contratos de compra e venda de energia elétrica firmados antes de 31/10/2003 e qual a receita auferida na execução destes contratos;

b) Se todos os contratos firmados antes de 31/10/2003 tinham prazo de vigência superior a 1 (um) ano;

c) Se o preço foi predeterminado;

d) Quando houve a primeira alteração de preço decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste periódico ou não;

e) Quando houve a primeira alteração de preço decorrente da aplicação de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico/financeiro do contrato, nos termos dos artigos 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993;

f) Se houve reajuste de preço, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou a variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 12 do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995; e

g) Se houve equívoco na apuração da exação quando da apuração da base de cálculo da exação pelo regime de competência.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

As respostas pela repartição fiscal de origem foram acostadas aos autos em fls 613 a 624, concluindo que, apesar de não terem sido apresentados alguns documentos requeridos à Recorrente, localizou os pagamentos em questão no sistema da Receita Federal. Suas considerações conclusivas foram que:

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 julho 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 ²VR² 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.

Por sua vez, a Recorrente foi intimada do resultado da diligência, apresentando manifestação de fls 526 a 648, pela qual reforça que a própria autoridade fiscalizadora confirmou suas alegações de defesa e requer, novamente, o provimento de seu recurso voluntário, pois, no seu entendimento:

i) a Fiscalização deveria ter comprovado que os reajustes dos preços dos Contratos foram superiores aos custo de produção da Requerente

ii) da impossibilidade de retirar dos contratos firmados pela Requerente a característica de serem a preço predeterminado, uma vez que o mero reajuste de preço não seria condição suficiente para descaracterizar o preço predeterminado, conforme dispõe o artigo 3º, §3º da IN 658/2006 (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 não descaracteriza o preço predeterminado)

iii) Contrato CER-CEE-D, foi celebrado para harmonizar o conceito de valor de referência (VR) com o conceito de valor normativo (VN), estabelecido pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL, Nota Técnica 23/2003). Assim, os reajustes promovidos configuram mera alteração nominal no preço. Não configurariam, dessarte, reajuste do preço contratado, mas sim mera recomposição do valor da moeda.

iv) Sobre os Contratos CER-CEEE-D, CER-CO/2002 211, CER-CO/2002 212, CER PA/2002 209 e CER-PI/2002 210, lembra que a Lei n. 10.833/2003 não definiu o que seria “preço predeterminado”. Assim, por força do que determina o artigo 109 do CTN, deve ser observado o artigo 487 do Código Civil e, por conseguinte, convalidado que as partes podem contratar preço em função de índices, desde que estes sejam suscetíveis de determinação. Ou seja, a existência de cláusula que preveja índice determinado de reajuste de preço não retira sua característica de contato de preço (pre)determinado;

vi) o artigo 109 da Lei n. 11.196/2005, com aplicação retroativa a 1º de novembro de 2003 (cf. artigo 106, inciso I do CTN, por tratar-se de lei meramente interpretativa), esclareceu que o reajuste de preço não pode ser considerado para fins de descaracterização de preço predeterminado a que se refere o artigo 10, inciso XI, alíneas “b” e “c” da Lei n. 10.833/2003. Ademais, o artigo 109 da Lei 11.196/2005, conjuntamente lido com o artigo 27, parágrafo único 1º, inciso II da Lei n. 9.069/1995, levam à conclusão de que o contrato que tenha seu preço reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderado dos custos dos insumos utilizados não perde a característica de contrato a preço predeterminado. O IGMP constitui índice que reflete adequadamente a evolução dos preços das atividades produtivas, portanto enquadrando-se nos dispositivos anteriormente citados, exatamente como expôs a Nota Técnica n. 224/2006-SFF/ANEEL e o Ofício n. 1.431/2006-SFF/ANEEL

vi) subsidiariamente, a Fiscalização deveria ter comprovado que os reajustes pelo IGPM superaram o percentual correspondente ao acréscimo dos custos de produção.

Posteriormente, a Recorrente apresentou laudo formulado por auditoria independente a respeito da composição do preço dos contratos acostados aos autos, razão pela qual, em 26 de maio de 2017, tendo em vista o conteúdo do artigo 10 do Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015),¹ propus a abertura de vista à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para que se manifeste acerca do documento apresentado pela Recorrente, medida imperativa para submeter a documentação ao contraditório, tornando-se, então, prova capaz de legitimamente influenciar o julgamento do caso.

A manifestação da PFN veio ao processo em fls 679 a 689, no seguinte sentido:

Conclui-se, portanto, à vista dos argumentos acima expostos, que, de todo modo, o pleito do contribuinte deve ser rechaçado:

a) seja para encampar a conclusão exarada pela DRJ de origem, com base nos fundamentos ali expostos, ou seja, de que o fato de o contribuinte ter, posteriormente à ciência do Despacho Decisório, tratado de retificar formalmente a DCTF não tem o efeito de convalidar retroativamente a compensação instrumentada por DCOMP pois a existência do indébito só se aperfeiçoou depois. A razão pela qual não se pode acatar esta retroação de efeitos está associada ao fato de que como a apresentação da DCOMP serve à extinção imediata do débito do sujeito passivo (nos mesmos termos de um pagamento), só pode ela ser efetuada com base em créditos contra a Fazenda Nacional líquidos e certos (como o comanda o artigo 170 do Código Tributário Nacional). Nesse contexto, créditos relativos a valores confessados e não retificados antes de qualquer procedimento de ofício não têm existência jurídica válida (em termos tanto de liquidez quanto de certeza), em razão dos efeitos legais atribuídos à DCTF;

b) seja para, não acatado o posicionamento acima, diante da análise da PER/DCOMP com base na DCTF retificada após proferido despacho-decisório que não homologou a compensação (cuja possibilidade se admite apenas para argumentar), determinar o retorno dos autos à unidade de origem para verificar a liquidez, certeza, suficiência e legalidade da compensação pleiteada, de forma a apreciar os argumentos e elementos probatórios coligidos ao feito pelo interessado, dando concretude aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sem suprimir instâncias.

O caso veio para julgamento deste Colegiado em sua anterior composição, em 30 de agosto de 2017, gerando o Acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

¹ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

COFINS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. EFEITOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. DUPLO GRAU. NOVO JULGAMENTO PELA DRJ.

A DCTF retificadora, nas hipóteses em que é admitida pela legislação, substitui a original em relação aos débitos e crédito nela declarados. A sua apresentação após a não homologação de compensação, por ausência de saldo de créditos na DCTF original, tem como consequência a desconstituição da causa original da não homologação, cabendo à autoridade fiscal apurar, por meio de despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo.

Contudo, havendo no decorrer do processo tal verificação por parte autoridade fiscal de origem, que por sua vez gerou o devido direito à nova manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo, cumpre devolver os autos para julgamento da Delegacia da Receita Federal competente, evitando a supressão de instância no processo administrativo (artigo 60 do Decreto 70.235/72).

Recurso voluntário parcialmente provido.

Aguardando nova decisão.

Ou seja, considerando superada a questão da DCTF retificadora, e sendo que os créditos pleiteados já tinham sido avaliados pela autoridade fiscal certificadora e objeto de nova manifestação de inconformidade pela Contribuinte, decidiu-se que os autos deveriam ensejar apreciação pela DRJ, porque a lide foi reformulada no decorrer do processo, dando efetividade ao duplo grau de jurisdição no âmbito administrativo.

Assim, foi proferido novo julgamento pela DRJ de Porto Alegre, negando provimento à manifestação de inconformidade, por entender que, como não foi demonstrado que o reajuste dos 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. Logo, a tributação da Contribuição ao PIS e da Cofins não poderiam ser feitas pelo regime cumulativo.

Ato contínuo, foi trazido aos autos recurso voluntário combatendo esta última decisão, pelos seguintes fundamentos: *i)* primeiro, a análise da legislação de regência aplicável ao caso, a partir da qual se evidencia que a utilização do IGP-M como índice de reajuste dos preços dos Contratos não descaracteriza o preço predeterminado, conforme entendimento que se verifica no âmbito deste Tribunal; e, *ii)* subsidiariamente que, no caso dos autos, foi apresentado Laudo, elaborado pela KPMG, que comprova que não houve descaracterização do preço predeterminado dos Contratos de fornecimento, na medida em que a variação dos reajustes nos preços de energia dos contratos analisados se deu em percentual inferior à variação dos custos totais da Recorrente no período que abrange aquele a que se refere o crédito discutido no presente Processo Administrativo. E, conforme jurisprudência pacífica do CARF — inclusive de sua c. CSRF —, havendo a comprovação mediante laudo, as receitas decorrentes de contratos de fornecimento devem ser submetidas ao regime cumulativo do PIS e da COFINS.

É o relatório.

Voto

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,² 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:

(...)

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;

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, instaura-se com relação ao preenchimento do último requisito.

² Acórdão nº 3402-005.033, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Terceira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Diego Diniz Ribeiro, j. 22-03-2018.

15 Acórdão nº 3402-003.302, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Terceira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, j. 28-09-2016.

Esta relatora particularmente entende, com base nos princípios de direito privado, que a atualização monetária, pelo IGP-M, 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 a exclusão promovida pela IN 468/04.

Nesse sentido, compactuo com as considerações tecidas pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão 3402-003.302, 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 IGP-M 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 IGP-M 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 dar-se pela variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

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

Por sua vez, a Recorrente frisa a impossibilidade de aplicação das Instruções Normativas da SRF nº 468/04 e 658/06, por estabelecerem obstáculo ao 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 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 extrai 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 IGP-M sem que isso desqualifique o requisito de “preço determinado”.

Inclusive, deve-se mencionar que o IGP-M é o índice oficial dos contratos de fornecimento de energia, conforme Nota Técnica n 224/2006 SFF/ANEEL, que aponta o IGP-M 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 3403-003.607, 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, veja-se o Acórdão 3302-001.659, 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 IGP-M.

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.Maurício 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 IGP-M 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 IGP-M.***

(...).

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, verifica-se 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-se 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 custos de produção

O ônus da prova é do contribuinte, uma vez que aqui tratamos de pedido de restituição (diferentemente do que ocorrera no Acórdão 3402-003.302, 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:

³ Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

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 (CER-CEEE-D, CER-CO/2002 211, CER-CO/2002 212, CER-PA/2002 209 E CER-PI/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 CER-CEEE-D, CER-CO/2002 211, CER-CO/2002 212, CER-PA/2002 209 E CER-PI/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 IGP-M, 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 613 a 624), 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 dos Contratos CER-CEEE-D, CERCO/ 2002 211, CER-CO/2002 212, CER-PA/2002 209 e CER-PI/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.

Thais De Laurentiis Galkowicz