



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

Processo nº 11080.934540/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.915 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria PER/Dcomp - PIS/Pasep
Recorrente CGTEE- COMPANHIA DE GERAÇÃO TÉRMICA DE ENERGIA ELÉTRICA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

CONTRATO A PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE APURAÇÃO. CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO. IGP-M. POSSIBILIDADE.

As receitas decorrentes de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, permanecem sujeitas às normas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep vigentes anteriormente à Lei 10.637/02, mesmo quando o valor do contrato sofre reajustado baseado em índice de correção nele previsto, reconhecido no mercado como sendo de adoção consagrada no segmento correspondente e destinado à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do mesmo.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral o Dr. Marco Antônio Behrndt - OAB 173.362 - SP.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 18/12/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Hécio Lafetá Reis, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo e Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Restituição e não homologou as Compensações declaradas pelo contribuinte referentes a créditos da contribuição para o PIS do período de apuração novembro de 2005, com débito de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O indébito teria origem na mudança de entendimento quanto à permanência das receitas apuradas no regime da cumulatividade, tendo a empresa efetuado recolhimento pela sistemática da não-cumulatividade.

A Lei nº 10.833/2003 em seu artigo 10, inciso XI previu a possibilidade de que as receitas de contratos de fornecimento de serviços a preço predeterminado, com prazo superior a um ano, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003 poderiam continuar a ser tributadas pela sistemática da cumulatividade. Com a edição da Lei nº 11.196/2005, mais especificamente seu art. 109, combinado com o disposto na IN SRF nº 658/2006 e ainda de acordo com orientações emanadas da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, a interessada entendeu ter reunido condições suficientes para tributar suas receitas com base na sistemática da cumulatividade. Procedeu então a retificação das suas DCTFs, declarando débitos de PIS e Cofins pela forma cumulativa. Assim teria passado a credora da União, uma vez que teria efetuado recolhimentos a maior do que os efetivamente devidos por calcular as contribuições em apreço pela sistemática da não-cumulatividade.

A Coordenação de Tributação da Receita Federal do Brasil submeteu à apreciação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota Técnica COSIT nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, referida questão, resultando na edição do Parecer PGFN/CAT nº 1.610, de 01 de agosto de 2007. Esse Parecer esclareceu que “contratos iniciais” e “contratos bilaterais”, os quais são utilizados pela empresa na comercialização de energia, perdem o caráter de contratos de preço predeterminado, tendo em vista reajuste efetuado pelo IGP-M e pela variação tributária, portanto, não se submetem à exceção prevista no art. 10, XI da Lei nº 10.833/2003.

A interessada por meio do processo nº 11080.006335/2009-51 protocolou processo de consulta a este respeito. A Superintendência da 10ª Região Fiscal solucionou a questão emitindo a Solução de Consulta nº 228, de 14 de dezembro de 2009, assim ementada:

CONTRATOS FIRMADOS ANTERIORMENTE A 31 DE OUTUBRO DE 2003. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE COM BASE NO IGP-M.

Para efeito de definir o regime de incidência da Cofins aplicável às receitas relativas a contratos com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, o cálculo do IGP-M no percentual de reajuste de preços, descaracteriza a condição de preço

predeterminado, ainda que nesse percentual de reajuste seja também considerada a variação de determinados custos de produção, o que implica a sujeição dessas receitas à incidência não-cumulativa.

*Não obstante, quando o reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, não superar o percentual correspondente ao acréscimo dos custos de produção, e desde que o referido reajuste leve em conta termos de custos de produção ou insumos, a condição de preço predeterminado não se terá descaracterizado, consoante explicitação do § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006. Nessa hipótese, e cumpridos os demais requisitos dessa Instrução, as receitas em questão submetem-se à incidência da Cofins na forma **cumulativa**, até que venha a suceder a perda do caráter de preço predeterminado, ocasião em que as receitas passarão a sujeitar-se à incidência **não-cumulativa**, de modo definitivo.*

Com base no entendimento acima exposto e na informação Fiscal SEFIS/DRF/POA (fls. 394/397)1, foi emitido o Despacho Decisório DRF/POA nº 2.132, de 05/11/2010 (fls. 388/393) que não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações declaradas.

A interessada discorda do indeferimento do seu pleito, alegando, preliminarmente, a tempestividade de sua manifestação. Faz um histórico da evolução da legislação do PIS e da Cofins e da nova sistemática de apuração dessas contribuições: não cumulatividade.

Discorre a respeito dos chamados “contratos iniciais” firmados por ela e as distribuidoras de energia elétrica, celebrados em 30 de setembro de 1997, com vigência de 15 anos. Menciona que o Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Concessão nº 67/2000, firmado em 03/04/2001, passou a prever que o reajuste seria calculado de acordo com o IGP-M.

Acredita que tal fato não afetaria a condição de preço predeterminado no fornecimento de energia, tendo como objetivo a preservação do equilíbrio contratual, resguardando o valor e quantia da moeda contratada. Nesse caso, as receitas advindas desses contratos deveriam sujeitar-se ao regime cumulativo das contribuições, por obedecerem ao disposto no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003. Ataca a IN SRF nº 468/2004, afirmando que essa teria inovado no mundo jurídico ao eleger critérios não previstos na Lei nº 10.833/2003 para definição de preço predeterminado. Destaca que esse entendimento foi alterado pela Lei nº 11.196/2006 ao determinar que o reajuste de preços em função do custo da produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, não seria considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado. Cita Nota Técnica nº 224/2006 e o Ofício nº 1.431/2006, ambos expedidos pela ANEEL os quais afirmam que a utilização do IGP-M, como índice de correção monetária, no reajuste do preço do contrato de fornecimento de energia equivaleria ao custo de produção ou dos insumos utilizados no setor energético.

Tece considerações a respeito dos requisitos exigidos pelo art. 10, XI da Lei nº 10.833/2003 para que suas receitas permaneçam no regime cumulativo das contribuições. Entende serem quatro as exigências da Lei: contrato de fornecimento de bens e serviços, prazo de duração mínimo superior a um ano, assinatura do contrato anteriormente a 31 de outubro de 2003 e que o preço de fornecimento de bens e serviços esteja predeterminado no contrato.

Entende que os contratos por ela celebrados com as empresas contratantes de seus serviços atendem aos requisitos antes expostos e por isso permanecem no regime da cumulatividade, tornando a empresa detentora de créditos recolhidos pela sistemática da não cumulatividade.

Observa que protocolou declarações de compensação, via PER/DCOMP, dos créditos oriundos dos períodos dezembro de 2002 a fevereiro de 2006, e pedido de restituição, via papel, do período novembro de 2004 a julho de 2005, o qual é objeto do presente processo.

Menciona a consulta formulada a respeito do assunto (processo nº 11080.006335/2009-51), a Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, bem como o Parecer PGFN/CAT nº 1.610, de 01 de agosto de 2007, os quais concluíram que as receitas da empresa estariam sujeitas a tributação pelo regime não-cumulativo.

Discorda do entendimento da informação Fiscal, para os períodos de dezembro de 2002 a janeiro de 2004, que não reconhece efeito retroativo ao disposto no art. 15 da Lei nº 10.833/2003, o qual estendeu ao PIS a possibilidade de manter no regime da cumulatividade as receitas de contratos firmados com preço predeterminado.

Entende ser nulo o Despacho Decisório por ausência de motivação e afronta à ampla defesa e ao contraditório. Alega que a decisão deixa de justificar/fundamentar as razões para o indeferimento do pleito de restituição/compensação. Não se reveste dos mínimos e indispensáveis requisitos de validade e não lhe permite conhecer os fundamentos do indeferimento dos pleitos de restituição/compensação.

Na eventualidade de não ser declarado nulo o Despacho Decisório atacado, passa a defender a existência do direito creditório pleiteado.

Destaca a apresentação de Recurso Especial de Divergência contra o entendimento da Solução de Consulta nº 228, proferida pela SRRF10/DISIT. Está certa de que o recurso interposto será provido.

Passa a tecer considerações a respeito das exceções estabelecidas pela Lei nº 10.833/2003 para permanência de determinadas receitas no regime da cumulatividade. Aponta 4 requisitos necessários: existência de um contrato de fornecimento de bens e serviços, com prazo de duração superior a 1 ano, assinatura anterior a 31 de outubro de 2003 e que o preço de fornecimento dos bens e serviços esteja predeterminado nesse contrato. Destaca que o Despacho Decisório questiona apenas um desses requisitos, o que tornaria incontroverso os demais. A discussão estaria limitada a predeterminação dos preços estipulados nos contratos celebrados pela empresa. Argumenta que esse requisito também foi cumprido.

Argumenta não existir lei que defina o conceito de preço predeterminado. Esse conceito seria obtido por meio de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, sendo encontrado a partir do exame de princípios do direito privado. Busca na doutrina definições de preço determinado e preço determinável. Acredita que a eventual cláusula de reajuste não descaracterizaria a natureza do preço predeterminado quando tal reajuste tenha como objetivo tão-somente preservar o poder aquisitivo nominal inicialmente pactuado. Cita decisão jurisprudencial nesse sentido. Invoca os art. 109 e 110 do CTN para defender seu ponto de vista.

Afirma que de acordo com a IN SRF nº 21/79, o entendimento da Secretaria da Receita Federal sempre foi no sentido de que para a caracterização de preço predeterminado não seria essencial a inexistência de cláusula de reajuste, mas a

necessidade de o preço estar fixado em contrato, sendo de conhecimento prévio para as partes.

Defende o reconhecimento por parte da legislação, através do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, de que a aplicação de cláusula de reajuste não descaracterizaria o preço predeterminado.

Alega que seus preços estariam predeterminados em contrato. A necessidade de investimentos vultosos e a assunção de uma série de compromissos a longo prazo só seriam possíveis se houvesse garantia de uma fonte previsível de receitas a longo prazo, livre do risco da oscilação de preços e da diminuição da demanda. Sendo assim, afirma que celebrou todos os contratos de fornecimento de energia baseados em "preço firme".

Transcreve parte destes contratos. Relata que esses prevêem inclusive a necessidade da empresa buscar energia no mercado caso não consiga produzi-la por problemas técnicos. Nesse caso terá que arcar com a diferença entre o preço de aquisição da energia no mercado e aquele predeterminado em contrato.

Frisa ser o reajuste pelo IGP-M, cláusula padrão, constante de todos os contratos por ela celebrados de fornecimento de energia, independente da outra parte contratante ser distribuidora, comerciante ou consumidora final de energia. Afirma que o IGPM nada mais reflete do que o reajuste de preços em função do custo de produção. Repisa o argumento de que segundo entendimento esposado pela ANEEL (Nota Técnica 224/2006), o IGP-M é índice que reflete o custo de produção e, portanto, em nada altera a condição de preço acordado nos contratos iniciais.

Argumenta que a correção monetária corresponde à manutenção do valor real da moeda operante no tempo, não se tratando de um acréscimo ao valor original. Assim a simples aplicação de cláusulas de reajuste de correção monetária, materializadas no caso presente pelo IGP-M, não desconfiguraria de maneira alguma a natureza do preço inicialmente fixado em contrato, pela contrário, tratar-se-ia apenas de reposição dos valor originário da moeda, corroída por diversos fatores. Interpretação diversa levaria a uma norma de efeitos temporários, de curtíssima duração.

Ataca a IN SRF nº 468/2004, a IN SRF nº 658/2006 e o Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007 afirmando que teriam criado mandamentos não previstos em lei extrapolando sua competência, incorrendo em vícios manifestos de legalidade.

Passa a defender a retroatividade do art. 15 da Lei nº 10.833/2003. A manutenção das receitas no regime da cumulatividade para o PIS seria aplicável desde a instituição do regime não-cumulativo do PIS, ou seja, dezembro de 2002. Pensar de forma diversa levaria a quebra na segurança jurídica, pois, nesse caso, haveria um aumento repentino da carga tributária.

Ratifica seu pedido de restituição e a homologação integral das compensações declaradas.

Aponta impossibilidade da cobrança dos débitos compensados com créditos referentes aos períodos de apuração janeiro e fevereiro de 2006, uma vez que esses períodos foram objeto de auto de infração (processo 11080.722655/2010-96), o qual estaria pendente de análise.

Ao final requer a nulidade do Despacho Decisório com reconhecimento integral do crédito e conseqüente homologação das compensações declaradas ou

ainda que seja proferida nova decisão pela DRF de origem. Alternativamente, caso não seja declarada a nulidade do Despacho Decisório, pleiteia a sua reforma integral e o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações declaradas.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Demonstrado que o Despacho Decisório foi formalizado de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação ao disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não deve ser acatado o pedido de nulidade formulado.

PREÇO PREDETERMINADO. IGP-M. ÍNDICE GERAL.

Nos termos do disposto no art. 109 da Lei nº 11.196/2006, 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. O IGP-M não é índice que obedeça ao disposto no art. 109 da Lei nº 11.196/2006, por ser índice geral de reajuste de preços.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeito com a decisão de primeira instância administrativa, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa, em linhas gerais, os argumentos presentes na Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

No mérito, a matéria objeto do processo gira em torno da correta interpretação do dispositivo legal insculpido na alínea "b" do inciso XI do artigo 10 da Lei 10.833/03¹, que tem o seguinte teor.

¹ Os efeitos do disposto no artigo 10, aplicável à Cofins, foram estendidos à Contribuição para o PIS/Pasep pelo artigo 15 da mesma Lei 10.833/03.

"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)

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;

Em novembro de 2005, a Lei 11.196/05, em seu art. 109, definiu hipótese de reajuste do valor do contrato que não acarretaria a descaracterização da condição de preço predeterminado.

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.

Matéria idêntica a que neste se discute foi submetida a julgamento e decidida pela 2ª TO da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do acórdão nº 3102-001.881, de 21/06/2013, em processo da relatoria do i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, julgamento que teve a participação do Conselheiro que ora relata este processo. A decisão foi assim ementada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

Solução de Consulta Desfavorável ao Contribuinte. Efeitos.

A prévia manifestação da Administração, veiculada por meio de decisão exarada em processo de consulta desfavorável à pretensão do Contribuinte, não impede a rediscussão da matéria consultada no bojo de processo administrativo fiscal em que se debate exigência de tributos e contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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)"

Produção de efeitos, nos termos do artigo 93 da Lei 10.833/03.

"Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;"

Contrato por Preço Predeterminado. Regime de Incidência.

O reajuste do preço, homologado por órgão estatal, com vistas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, não altera o preço predeterminado e, consequentemente, não impede a manutenção da tributação do regime cumulativo. Jurisprudência do Carf e do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso Voluntário Provido.

Boa parte da controvérsia deste, daquele e de outros processos nos quais se discute o regime de apuração das Contribuições das receitas decorrentes de contratos deste tipo reside justamente na desqualificação da condição de preço predeterminado em face de seu reajuste com base no IGP-m.

A respeito dessa questão, pertinente reproduzir a interpretação dada pela 2ª TO nos autos do precitado acórdão nº 3102-001.881.

De fato, a meu ver, não há a menor dúvida de que o reajuste realizado com base no IGPM não se amolda às hipóteses enumeradas no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. Trata-se de um índice geral de preços composto por dois índices setoriais de preço e um índice setorial de custo, relativo à Construção Civil, atividade econômica que em nada se confunde com a geração de energia.

Por esse motivo e, principalmente, em razão da incompetência para dispor sobre a interpretação da legislação tributária, é igualmente claro que a opinião da ANEEL, veiculada por meio da Nota Técnica nº 224/2006 não pode ser levada em consideração para a solução do presente litígio.

(...)

Ocorre, entretanto, que há uma premissa que orienta a conclusão do Fisco, que, a meu ver, com o devido respeito, está equivocada.

Diferentemente do defendido, imagino, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 não possui o caráter restritivo suscitado por aquela autoridade lançadora. A meu ver, o dispositivo não restringiu as hipóteses em que o reajuste contratual não desvirtua a predeterminação do preço, elencou duas dessas circunstâncias.

Com efeito, se analisarmos a redação do artigo, ponto de partida para a compreensão do comando legal nele veiculado, pode-se averiguar que o legislador, em nenhuma passagem, afirmara que aquelas seriam as únicas hipóteses em que o reajuste não descaracterizaria a predeterminação do preço. Afirmou que aquelas hipóteses não a desvirtuariam.

Reforça essa convicção o fato de que, nos termos do seu parágrafo único, já transcrito acima, o dispositivo novel teria vigência retroativa à vigência da medida provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003. Se o objetivo do comando inserido na “MP do Bem” fosse restringir e, consequentemente, aumentar o universo de contribuintes sujeitos à incidência mais gravosa, não haveria espaço para tal cláusula de vigência.

(...)

Abstraindo-se o entendimento veiculado nas Instruções Normativas 468/04 e 658/06, editadas pela Secretaria da Receita Federal, a descaracterização do valor contratado como sendo *a preço predeterminado* em função da utilização de índice de correção monetária não setorial foi objeto de estudo tanto no âmbito da Secretaria da Receita Federal (Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Nota Técnica Cosit nº 1, de 16/02/07) quanto

pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da - Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007).

Alguns apontamentos são de grande relevo à elucidação do assunto.

Vejamos como se manifestou a Secretaria da Receita Federal na Nota Técnica Cosit nº 01/2007.

20. A alínea "b" do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, teve por objetivo, não impor aos contribuintes o encargo de terem que iniciar negociações apressadas a fim de revisarem ou reajustarem seus contratos, em virtude do pouco tempo (90 dias, contados a partir da publicação da MP nº 135, de 2003) concedido para que os contribuintes adaptassem-se ao novo regime de incidência da contribuição, o que era tempo insuficiente para que alguns setores renegociassem seus contratos, devido à complexidade da avaliação da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro pretendido quando da contratação inicial. A lei utilizou um conceito ainda novo na legislação das contribuições exatamente para que ele fosse definido adequadamente pela legislação. Não há, no direito privado, conceito legislado de "preço predeterminado", daí porque não procede qualquer alegação de ofensa ao art 110 do CTN.

21. Posteriormente, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, estatuiu a regra de que a condição de **preço predeterminado** não seria descaracterizada pelo reajuste de preços em **função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados**.

(...)

22. A ANEEL alega que tal dispositivo foi publicado: "visando superar as perplexidades interpretativas inauguradas pela IN SRF nº 468, de 2004." E expõe que: "outro aspecto importante é que o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, tem por claro objetivo estabelecer o que normalmente se denomina "interpretação autêntica" da noção de preço predeterminado, para fins de aplicação do disposto nas citadas alíneas "b" e "c", do inciso XI, do art. 10 da Lei nº 10.833/2003."

23. A agência entende que o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, veio a dar uma interpretação autêntica às alíneas "b" e "c" do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. Mas na realidade, o disposto no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 veio estabelecer uma exceção ao § 2º do art. 2º da IN SRF nº 468, de 2004.

24. É a seguinte a dicção do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, a que faz referência o art. 109 da Lei 11.196, de 2005:

"CAPÍTULO IV - Da Correção Monetária

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;" (Grifou-se)

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. Confira-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. 2- 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.

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.

28. Feitas as distinções entre os índices existentes, fica claro que o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, somente contemplou em sua redação as letras "c" e "d" do item 26. Não foram permitidos, entre os índices admitidos para a permanência na cumulatividade, os índices de preços gerais, nem os índices de preços setoriais. De fato, esses índices não estavam entre aqueles albergados pelo inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 1995.

29. Segundo informações constantes do sítio da FGV na internet (www.fgv.br), o IGP-M, 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 (IPA-M; 60%), do índice de Preços ao Consumidor (IPC-M; 30%) e do índice Nacional de Custos da Construção (INCC-M; 10%).

30. É desnecessário apresentar maiores detalhes acerca das características do IGP-M 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.

Em resposta às questões suscitadas a partir das considerações acima e de outras presentes da Nota editada pela Cosit, a Procuradoria da Fazenda Nacional assim se pronunciou acerca do tema.

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, e 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 vinte 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.

Com base no entendimento acima, expresso na Nota Técnica Cosit nº 1/07 e Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007, assim como na interpretação veiculada na Solução de Consulta nº 228/09, a Fiscalização Federal, conforme consta às folhas 495 e seguintes, decidiu pela não homologação das compensações pretendidas pela Recorrente.

Posto isto, creio que, para o encaminhamento da decisão que será proposta no vertente Voto, seja necessário, antes de tudo, fixar certos postulados que, na leitura que faço do assunto, devam ser observados pelo Colegiado.

Liminarmente, quero dizer que me parece um tanto obscura a razão de ser da suposta delimitação especificada no artigo 109 da Lei 11.196/05 na fixação do índice de reajuste que, implementado, preservaria o caráter de preço predeterminado do valor contratual previamente pactuado. Assim entendo porque, *concessa venia*, não comungo de certas premissas admitidas nos expedientes cujo teor acima transcrevi.

De fato, ao contrário da linha de raciocínio expressa pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Secretaria da Receita Federal, não vejo como tal delimitação corrobore ou mesmo se alinhe ao entendimento (i) de que a alínea "b" do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, teve por objetivo, não impor aos contribuintes o encargo de terem que iniciar negociações apressadas; (ii) de que a previsão insculpida no artigo 109 da Lei 11.196/05 seja uma forma de exclusão do reajuste baseado na correção monetária; (iii) de que

o IGP-M não poderia ser aplicado porque a referência ao inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069 é justamente para excepcionar determinados contratos da regra de aplicação geral do IPC-R; e, menos ainda, (iv) de que a regra se constitui em exceção ao § 2º do art. 2º da IN SRF nº 468, de 2004.

Ainda mais, também não posso aquiescer com a tese de que antes o conceito de "preço predeterminado" era amplo, havendo, agora, uma 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). E tampouco me parece que, no caso concreto, se esteja diante de contribuinte que tenha saído em busca de meios de prorrogar indefinidamente os seus contratos para que sobre aquelas receitas incidissem alíquotas menores ou que tenha, deliberadamente, reajustado seus contratos, aplicando índices de inflação diretamente aos seus preços.

Com efeito, a meu sentir, o disposto na alínea "b" do inciso XI do artigo 10 da Lei 10.833/03 encontra supedâneo, sobretudo, nas disposições constitucionais que preservam o ato jurídico perfeito, constituído antes da entrada em vigor da legislação que alterou o ordenamento jurídico eficaz à época da contratação do negócio². Se as partes haviam pactuado um negócio em determinadas bases, como obrigá-las a revê-lo, modificando os encargos tributários e, corolário, o preço pactuado?

Conforme se depreende dos autos, os contratos objeto da lide foram assinados no ano de 1997 e com vigência de quinze anos. Ainda no ano de 2000, antes, portanto, da instituição do Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições, foi previsto o reajuste dos valores com base no IGP-m. Essas circunstâncias remetem à insofismável conclusão de que, à data da entrada em vigor da sistemática não cumulativa, os contratos constituíam-se em ato jurídico perfeito e já previam a preservação da expressão monetária do valor contratado por meio da indexação com base no IGP-m.

Nessas condições, não vejo como se possa cogitar que o objetivo da disposição legal em epígrafe tenha sido o de não impor aos contribuintes o encargo de terem que iniciar negociações apressadas, que haveriam de ser iniciados dentro de determinado prazo. Salvo melhor juízo, não se identifica nem base jurídica para que esse entendimento prospere nem fundamento legal que lhe explicita. Como disse, o que percebo é a preocupação do legislador em proteger o negócio regularmente constituído antes da entrada em vigor das Leis que modificaram o sistema de apuração das Contribuições Sociais e os efeitos econômicos que lhe eram próprios.

E, também com base na configuração acima retratada, é possível dizer que não há razão para que se cogite de qualquer espécie de abuso de forma. A cláusula contratual de reajuste ou correção do preço já havia sido pactuada quando da entrada em vigor da legislação novel. Trata-se, portanto, de uma condição própria do negócio, sem nenhum vínculo com as modificações introduzidas, que, definitivamente, não lhe deram causa.

Feitas essas considerações preambulares, impõe-se averiguar o que venha a ser *preço predeterminado* para efeito de aplicação da legislação sob exame e quais sejam as condições para sua preservação como tal.

² Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:
(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Quanto a isso, uma vez que não pareça haver dúvidas sobre a qualidade de *preço predeterminado* dos valores contratados originalmente, creio que seja incontroverso assim considerá-los até o momento em que tenham sido submetidos à correção monetária pelo IGP-m. Em outras palavras, o valores recebidos pelo contribuinte, até a data prevista para o reajuste do preço, tratavam-se de receitas relativas a contratos de fornecimento a preço predeterminado. O que é preciso decidir, portanto, é se essa condição foi perdida pela implementação do reajuste com base nesse índice de correção. Para tanto, necessário fazer uma digressão em torno dos índices de correção ou reajuste de valores (indexadores) existentes desde o advento da Lei 9.069/95.

De início, releva dizer que, conforme depreende-se da leitura dos pareceres supratranscritos, fixou-se o entendimento de que o critério de reajuste admitido para os contratos a preço predeterminado constitui-se em uma exceção à regra geral e, por isso, merece interpretação restritiva. Contudo, como adiante se verá, da análise acurada da estrutura normativa própria vigente nos dias de hoje e à época da implementação do Plano Real, me inclino a dizer que este é o primeiro ponto a ser rechaçado.

De plano, é de se destacar que, mesmo que o critério definido na Lei 11.196/05 se constituísse de uma exceção à regra geral, ainda assim não tratar-se-ia de uma exceção de natureza tributária, e, por conta disso, não se lhe aplicariam as particularidades de interpretação inerentes a esse ramo do direito. Depois, retornado à essência da questão, me arrisco a dizer que o critério de correção previsto no inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95 está muito mais para uma autorização de caráter ampliativo, do que para uma regra de exceção, daquelas que, como costumeiramente ocorre no direito tributário, só são válidas sob condição de adimplemento de certos requisitos e condições.

Explico.

Quando da edição da Lei 9.069/95, havia uma grande preocupação com a desindexação da economia, como medida necessária à erradicação da inflação. Por essa razão, ficou estabelecido que a correção da expressão nominal dos contratos ou dos preços em geral somente poderia ser realizada com base no IPC-r, em mais nenhum índice. Contudo, por ser o IPC-r um índice insuficiente para correção do valor contratual em certos segmentos de mercado, o legislador previu, para determinadas operações, indexação mais efetiva.

Observe-se o texto legal.

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:

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.

§ 2º Considerar-se-á de nenhum efeito a estipulação, a partir de 1º de julho de 1994, de correção monetária em desacordo com o estabelecido neste artigo.

(...)

Como fica claro, o imperativo legal foi unificar a indexação do mercado, desautorizando índices gerais de reajuste superiores ao IPC-r e admitindo apenas algumas poucas exceções setoriais. A inteligência lógica desse contexto normativo leva a conclusão de que os índices excepcionados haveriam de ser mais elevados do que o índice geral de opção forçada, pois, caso contrário, não seria necessário autorizá-los. Ou seja, a regra de exceção de que aqui tratamos era mais favorável aos contratantes, permitindo reajustes maiores do que o indexador por índice geral de preços.

Mas há outros eventos que evidenciam ainda melhor a lógica que me esforço em demonstrar.

Em 2001, a Lei 10.192, sem revogar o disposto na Lei 9.069/95, redefiniu o sistema macro de reajuste dos valores contratados, nos seguintes termos.

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.

§ 4º Nos contratos de prazo de duração igual ou superior a três anos, cujo objeto seja a produção de bens para entrega futura ou a aquisição de bens ou direitos a eles relativos, as partes poderão pactuar a atualização das obrigações, a cada período de um ano, contado a partir da contratação, e no seu vencimento final, considerada a periodicidade de pagamento das prestações, e abatidos os pagamentos, atualizados da mesma forma, efetuados no período.

§ 5º O disposto no parágrafo anterior aplica-se aos contratos celebrados a partir de 28 de outubro de 1995 até 11 de outubro de 1997. (Vide Medida Provisória nº 2.223, de 4.9.2001)

§ 6º O prazo a que alude o parágrafo anterior poderá ser prorrogado mediante ato do Poder Executivo. (Vide Medida Provisória nº 2.223, de 4.9.2001)

Isso quer dizer que a partir da Lei 10.192/01 a correção monetária ou reajuste de preços passou a ser admitida com base em quaisquer índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados, desde que com periodicidade igual ou superior a um ano.

Pois bem, neste ponto me permito retornar às considerações iniciais que fiz, para reafirmar que encontro certa dificuldade em compreender a razão porque o legislador

somente teria admitido o reajuste com base nos critérios definidos no § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95, em um cenário no qual esse critério específico já não era mais uma exceção, na medida em que estava contemplado pela regra geral de correção ou reajuste periódico admitidos pelo arcabouço normativo vigente.

O IGP-m, por sua vez, por ser um índice de composição mista³, pode ser definido tanto como um índice de preços, quanto como um índice de custos; mas, a despeito de qual enquadramento receba, não restam dúvidas de que se encontra hoje nessa mesma regra geral introduzida pelo art. 2º da Lei 10.192/01, tão aceito como indexador de contratos quanto o são os índices de variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados.

A respeito da questão atinente aos índices gerais ou setoriais de reajuste do valor contratual, creio que seja pertinente trazer a lume as considerações da Câmara Permanente de Licitações e Contratos, criada no âmbito da Procuradoria Geral Federal - AGU, por meio da Portaria 359/12, com objetivo de uniformizar questões jurídicas afetas a licitações e contratos - Parecer nº 04/2013/CPLC/DEPCONSU/PGF/AGU.

23. Questão importante, nesse sentido, saber qual índice escolher. A priori, deve ser aquele que melhor reflita os preços do objeto contratual. Não há dúvida, portanto, de que índices setoriais ou específicos são preferíveis aos índices gerais, pois enquanto estes procuram mensurar variação de preços da economia em geral, aqueles aferem variação de preços em um determinado setor econômico ou refletem, de maneira detalhada, composição dos custos envolvidos na contratação.

24. Há, ainda, uma razão jurídica para preferência por índices setoriais ou específicos. art. 40, XI, da Lei nº 8.666/93 exige priorização de índices capazes de retratar variação efetiva do custo do objeto contratual: Art. 40, XI critério de reajuste, que deverá retratar variação efetiva do custo de produção, admitida adoção de índices específicos ou setoriais, desde data prevista para apresentação da proposta, ou do orçamento que essa proposta se referir, até data do adimplemento de cada parcela.

25. Para tanto, nada melhor que admitir adoção de índices setoriais ou específicos, pois são concebidos para, necessariamente, refletirem os custos de determinado setor da economia ou de determinado objeto, não os preços praticados no mercado em geral.

26. Para vários objetos contratuais, contudo, não existem índices específicos ou setoriais. Nesses casos, adoção de índice geral é, obviamente, mandatória, por absoluta impossibilidade de adoção de índice específico ou setorial por força da Orientação Normativa AGU nº 23/2009. Nesses casos, deve-se procurar verificar qual seria índice geral de preços que melhor estaria correlacionado com os custos do objeto contratual ou, ainda, em caráter subsidiário, verificar se existe, no mercado, algum índice geral de adoção consagrada para o objeto contratado.

27. Apenas se tecnicamente inviável identificação do índice geral mais adequado ou consagrado pelo mercado, deverá ser adotado IPCA/IBGE, pois, com supedâneo no art. 3º do Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999,5 índice geral de preços oficialmente escolhido pelo Conselho Monetário Nacional para monitorar inflação do país desde Resolução CMN nº 2.615, de 30 de junho de 1999.

³ O IGP-M é calculado com base em dados coletados entre o dia 21 do mês anterior e o dia 20 do mês. É formado pelo IPA-M (Índice de Preços por Atacado - Mercado), IPC-M (Índice de Preços ao Consumidor - Mercado) e INCC-M (Índice Nacional do Custo da Construção - Mercado), com pesos de 60%, 30% e 10%, respectivamente.

A ementa do Parecer nº 04/13 traz, dentre outros enunciados, o seguinte:

III. Contratação da prestação de serviços continuados sem dedicação exclusiva de mão de obra. Obrigatoriedade da cláusula de reajuste por índices setoriais ou específicos. Caso inexistam, a Administração Pública deverá adotar o índice geral de preços que melhor esteja correlacionado com os custos do objeto contratual ou, ainda, em caráter subsidiário, verificar se existe, no mercado, algum índice geral de adoção consagrada para o objeto contratado. Não havendo índices com uma dessas características, deve ser adotado o reajustamento pelo IPCA/IBGE. Obrigatoriedade de justificativa técnica da escolha do índice.

Até quanto se sabe, não existe no mercado um índice específico para o cálculo do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, assim, conforme orientação acima, deve-se procurar verificar qual seria índice geral de preços que melhor estaria correlacionado com os custos do objeto contratual ou, ainda, em caráter subsidiário, verificar se existe, no mercado, algum índice geral de adoção consagrada para o objeto contratado.

Baseado nisso é que, segundo me parece, a manifestação da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL informando que o IGP-m equivale ao custo de produção ou dos insumos utilizados no setor energético, se não eleva o Índice à condição de um índice "consagrado" no mercado, pelo menos acena com eloquência nesse sentido, uma vez que os agentes econômicos envolvidos haverão de seguir essa orientação e utilizá-lo na indexação dos contratos do setor.

Neste contexto, também afigura-se mais do que razoável o que se decidiu nos autos do Acórdão 3102-001.881, no sentido de que o disposto no artigo 109 da Lei 11.196/05 apenas trata de uma possibilidade dentre outras tantas ali não especificadas. O fato de o legislador determinar que o reajuste feito 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, não significa, necessariamente, que o reajuste feito com base em outros critérios que coexistem com o critério admitido e que, em determinadas circunstâncias, praticamente se impõe, também não tenha esse mesmo efeito.

Com base em tudo o que até aqui foi dito, tendo em vista **(i)** a inexistência do índice específico previsto em lei para preservação do valor de contratos objeto dos autos; **(ii)** que, nestes casos, a orientação da própria Administração sugere a adoção de um índice razoável; **(iii)** que o IGP-m foi reconhecido pela Aneel como apto a exercer essa função; **(iv)** que, sabidamente, o valor do contrato requer proteção dos efeitos corrosivos da elevação geral dos preços; **(v)** que o IGP-M, se não é, de fato, o índice indicado pelo critério excepcional (II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95), muito menos é o indicado no critério geral (caput do art. 27)⁴, até mesmo porque essa segregação deixou de existir a partir da Lei 10.192/01; e, **(vi)**,

⁴ O IPC-r deixou de ser calculado em 1995, conforme art. 8º da Lei 10.192/01, e não foi substituído pelo IGP-m. Como se sabe, a regra geral instituída pela Lei 9.069/95, de que apenas um índice de correção monetária/reajuste de preços poderia ser utilizado, salvo determinadas exceções, foi, também nessa ocasião, revogada. Todos os critérios de correção passaram a ter o mesmo status. Por conta dessas circunstâncias, a tentativa de enquadrar o IGP-m na regra geral ou na exceção prevista pela Lei 9.065/95 é, a meu ver, incorreta. Ele situa-se, isto sim, dentre as possibilidades admitidas a partir da Lei 10.192/01.

"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.

principalmente, que os contratos de que aqui se trata já estavam indexados pelo IGP-m antes da entrada em vigor da Lei 11.196/05, entendendo que deva ser reconhecida a manutenção da condição de preço predeterminado do valor contratado, mesmo depois de implementado o reajuste/correção com base no IGP-m.

Resolvido isso, necessário que se diga que o assunto, contudo, não se esgota nem se decide com base exclusivamente nessa abordagem. Como bem demonstrado na Nota Técnica Cosit nº 1/07 e no Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007, o critério prefixado de reajuste do valor de contrato levava em consideração não somente um indexador para preservação do preço negociado ante a perda do valor da moeda, mas, também, eventual alteração da carga tributária incidente na operação específica.

Por ser demonstração de mais fácil compreensão, transcrevo excerto presente no Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007 a respeito do assunto.

7. Segundo a própria manifestação da ANEEL, a fórmula de reajuste dos contratos prevê que alteração tributária faz parte do cálculo do fator de reajuste. Destacamos a fórmula presente no contrato.

$$FR = (VPAI + (VPBO \times IP))/RA$$

Onde:

FR é o fator de reajuste VPA é o "valor correspondente aos tributos relativos ao período de referência, nas condições vigentes na data de referência anterior"

VPB é o "valor correspondente aos tributos relativos ao período de referência, nas condições vigentes na data do reajuste em processamento IP é o fator que exprime a variação do IGPM entre o mês anterior ao do reajuste em processamento e do mês anterior à data de referência anterior.

RA é o somatório dos faturamentos de energia e de demanda no período de referência calculados com os preços de energia e de demanda na data de referência anterior, excluído o ICMS.

É fato incontroverso, portanto, que os contratos em questão continham na fórmula de cálculo do preço predeterminado fator de reajuste com base em eventual alteração da carga tributária incidente.

Poder-se-ia, então, entender que, se o preço predeterminado com base em fatores também predeterminados já considerava, dentre esses fatores, eventual modificação da carga tributária, esses contratos já estavam preparados para, a partir da implementação do primeiro reajuste, passarem para o sistema não cumulativo de apuração das contribuições.

Contudo, embora essa leitura possa parecer razoável, percebe-se logo que ela conduz a uma confusão entre causa e efeito. A carga tributária somente se altera se houver alteração no preço, descaracterizando sua condição de preço predeterminado, mas o preço somente se altera se houver alteração da carga tributária⁵.

§ 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."

Mas creio que essa questão se resolva em definitivo à luz das disposições da Instrução Normativa SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, que revogou a Instrução Normativa SRF nº 468, de 8 de novembro de 2004, autoproclamando efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

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.

Percebe-se que em nenhum momento a regulamentação editada pela Secretaria da Receita Federal vinculou a condição de preço predeterminado à revisão dos valores feita com base na elevação da carga tributária, apenas à alteração de preço decorrente da aplicação de regra de reajuste para manutenção do equilíbrio econômico financeiro.

E, de fato, é óbvio que, quando se fala em implementação de reajuste como sendo um fator de elevação da carga tributária do contrato pela descaracterização da condição do preço predeterminado, esse reajuste não pode estar relacionado à própria carga tributária, necessariamente ele deve estar associado a outros elementos que tenham esse efeito. Se a intenção do Órgão Fiscalizador fosse a de contemplar essa situação, melhor seria que dissesse que a condição de preço predeterminado prevista na Lei 10.833/03 somente subsistiria, nos casos em que a fórmula de correção do valor do contrato tenha previsto alteração do preço em função da modificação da carga tributária, até a data marcada para a primeira "revisão". Não o disse.

VOTO por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 09 de dezembro de 2015.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

Processo nº 11080.934540/2009-17
Acórdão nº **3302-002.915**

S3-C3T2
Fl. 12

CÓPIA