



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

Processo nº 16349.720018/2011-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.129 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria COFINS. PIS.
Recorrente CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELETRICA PAULISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2008

CONTRATO POR PREÇO PREDETERMINADO. INCIDÊNCIA.

O reajuste do preço, homologado por órgão estatal, com vistas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, não altera o preço predeterminado e, conseqüentemente, não impede a manutenção da tributação da COFINS no regime cumulativo.

A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS.

Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Nanci Gama, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios e José Fernandes do Nascimento.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em São Paulo que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, por entender

que o contrato firmado pela ora Recorrente não se enquadraria como de preço predeterminado e, como consequência, concluiu que as receitas por ela auferidas estariam sujeitas à incidência de PIS e COFINS pelo regime não-cumulativo.

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto o relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

4. Trata o presente processo de Pedidos de Restituição e Declarações de Compensação DCOMP (fls. 03 a 444), transmitidas pela empresa acima identificada conforme tabela de fls. 569 a 571.

5. Em 08.02.2010 o contribuinte foi intimado a prestar informações sobre as retificações de DACTON e de DCTF de vários períodos de apuração, o que teve como consequência a redução dos valores de PIS e COFINS apurados e declarados (fls. 446 a 451).

6. O contribuinte atendeu a intimação (fls. 452 a 466), esclarecendo que a receita do serviço de transmissão de energia "está sujeita à incidência do PIS/COFINS pela sistemática da cumulatividade (Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998) por expressa disposição legal, aplicando-se respectivamente as alíquotas de 0,65% e 3,00%, justamente para manter o equilíbrio econômico financeiro dos contratos que foram celebrados com base na carga tributária do PIS/COFINS anterior a vigência da incidência não cumulativa das referidas contribuições.". Tal entendimento, segundo o contribuinte, estaria fundamentado nos artigos 10, inciso XI, e 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 ; no artigo 27, §1º, inciso II, da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995; no artigo 109 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e na Instrução Normativa SRF nº 658, de 4 de julho de 2006. Acrescenta que "as alterações dos valores do PIS e da COFINS ocorridas durante os anos calendários de 2004 a 2007 decorreram de equívoco da Intimada ao apurar as exações, pois inicialmente a receita da prestação dos serviços de transmissão de contrato firmado antes de 31 de outubro de 2003 foi tributada pelo regime da não cumulatividade do PIS/COFINS quando o correto seria pelo regime da cumulatividade do PIS/COFINS". Essas retificações deram origem aos supostos créditos de pagamentos a maior das contribuições relacionados nas DCOMPs mencionadas acima.

7. Por meio do despacho decisório da EQITD/DIORT/DERAT/SPO de fls. 568 a 596, os Pedidos de Restituição foram indeferidos e as DCOMPs não foram homologadas, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

i) O contribuinte é empresa geradora de energia, que apura o IRPJ com base no lucro real, e cuja receita bruta é sujeita a incidência do PIS e da COFINS não cumulativa tendo em vista que não se enquadra entre as exceções previstas no artigo 10 da lei nº 10.833/2003. As retificações de DACTON e DCTF que deram origem aos supostos créditos de pagamentos a maior não podem ser aceitas, pela ausência de fundamento legal para essas alterações;

ii) O contribuinte baseou suas retificações em entendimento exarado pela Nota Técnica nº 224/2006–SFF/ANEEL. A referida nota apresenta o entendimento da ANEEL quanto ao regime jurídico tributário a ser aplicado (cumulatividade ou não-cumulatividade) a receitas decorrentes dos Contratos de Suprimento de Energia Elétrica (sejam Contratos Iniciais ou Contratos Bilaterais), bem como sobre as receitas decorrentes dos Contratos de Concessão do Serviço Público de Transmissão, arrecadadas via Contratos de Uso do Sistema de Transmissão – CUST, todos eles firmados em datas anteriores a 31 de outubro de 2003”. Porém a ANEEL não tem atribuição legal ou normativa de emitir nota ou qualquer outro ato administrativo com o objetivo de interpretar a legislação tributária federal;

iii) A Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, e o Parecer PGFN/CAT nº 1.610, de 2007, dirimiram qualquer dúvida sobre a interpretação da aplicação do artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em decorrência do superveniente artigo 109 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, às receitas decorrentes de contratos de compra e venda de energia elétrica, de transmissão de energia elétrica, e de outros contratos vinculados a essas atividades. A RFB e a PGFN entendem que: os Contratos de Concessão do Serviço Público de Transmissão e os Contratos de Prestação de Serviço de Transmissão (CPST) não se enquadram no conceito de contrato de fornecimento de bens ou serviços, sendo não onerosos, inexistindo qualquer receita vinculada a esses contratos; já os outros três tipos de contrato usados no setor elétrico, ou seja, os Contratos Iniciais e os Contratos Bilaterais – regulam a compra e venda de energia elétrica – e os Contratos de Uso do Sistema de Transmissão, por serem reajustados em função de um índice geral de preços (IGPM), não podem ser reconhecidos como contratos a preços predeterminados, e, portanto, não se enquadram na exceção prevista no art. 10, XI, “b” da lei nº 10.833/2003 c/c art. 109 da lei nº 11.196/2005, estando sujeitos ao regime não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS.

8. O contribuinte, inconformado com despacho decisório que indeferiu seu pleito, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 606 a 621), na qual argumenta, em síntese, que:

8.1 É equivocada a premissa considerada pelo Despacho Decisório segundo a qual os contratos da Requerente não seriam de fornecimento de bens e serviços. Esse equívoco se evidencia não só pelos termos dos contratos em que a Requerente é parte como também pela análise do sistema operacional do setor elétrico que é feita pela própria Nota Técnica COSIT nº 1/07, corroborada pelo próprio Parecer PGFN/CAT nº 1.610/07;

8.2 A Requerente se enquadra na categoria de Concessionária de Serviços de Transmissão (Transmissora) conforme se constata pelas cláusulas do contrato de Prestação de Serviço de

Transmissão de Energia Elétrica CPST nº 006/1999 de 13/09/99 celebrado com a ONS (fls. 610/611);

8.3 Dívidas não podem restar quanto à condição de prestadora de serviços em que se situa a Requerente nas suas atividades provedoras das receitas que estiveram submetidas à incidência do PIS e da COFINS sobre cujo regime o Despacho Decisório estabelece infundada divergência. Trata-se de transmissão de eletricidade que, a toda evidência, é prestação de serviços já que não se confunde com a geração da energia; atividade análoga, guardadas as peculiaridades, à prestação de serviços de transportes;

8.4 E pelas mesmas razões é que não se deve cogitar, no caso, dos chamados Contratos Iniciais e Contratos Bilaterais, não sendo pertinente, portanto, qualquer argumentação de parte a parte acerca de virtual interferência da carga tributária na caracterização de preço predeterminado, posto que dessas espécies de contratos não participa a Requerente. A fórmula que leva em consideração o acréscimo das despesas com tributos é aplicável apenas à venda e compra de energia (Contratos Iniciais, os assinados antes de 31/10/03; e Contratos Bilaterais, os assinados depois dessa data), conforme os itens 33 a 49 da Nota Técnica COSIT 1/07;

8.5 A Nota Técnica da ANEEL nº 224/2006SFF/ANEEL veio a apresentar o entendimento da Agência quanto aos efeitos do artigo 27 da Lei 9.069/951 combinado com o artigo 109 da Lei 11.196/052, sobre os Contratos de Suprimento de Energia Elétrica (sejam os de venda, sejam os de transmissão de energia);

8.6 Segundo a correta interpretação do artigo 109 feita pela ANEEL, o reajuste pelo IGPM não implica descaracterização de preço predeterminado porque se trata de simples recomposição do valor real daquele que foi preço determinado quando da contratação original; ou seja, "mero reajuste" nos termos do item 36 da Nota ANEEL, vale dizer "mera" atualização monetária (conceito velho conhecido por todos os que estiveram no cenário econômico do País antes do Plano Real); e não porque a variação do IGPM consistiria uma espécie de variação de custos;

8.7 Embora se expressando de forma pouco precisa, o que diz a Nota da ANEEL é que o fato de o artigo 109 da Lei 11.196/05 afirmar a condição de predeterminados para os preços reajustados pela variação de custos não significa que a Lei esteja excluindo dessa mesma condição os preços reajustados pelo IGPM ou por qualquer índice similar voltado à "mera" atualização monetária. É isso o que se depreende de uma análise do contexto da Nota da ANEEL interpretado de modo menos ligeiro e mais refletido;

8.8 A ilação de que o artigo 109 da Lei 11.196/05 estaria a decretar a desqualificação como predeterminados dos preços reajustados pelo IGPM é equívoco em que incorre o Despacho Decisório ao se orientar pela Nota Técnica COSIT nº 1/07 e Parecer PGFN/CAT nº 1.610/07 e ratificar a interpretação a

contrario sensu do artigo 109, pela qual todas as categorias não explicitamente referidas no texto legal estariam implicitamente excluídas da qualificação atribuída às categorias nele referidas. A interpretação a contrario sensu como regra de hermenêutica jurídica vale para certos comandos normativos, não para outros, entre os quais o indigitado artigo 109;

8.9 Se o artigo 109 não se ocupou de mencionar o IGPM ou outro índice similar, isso se deve ao fato público e notório de que "mera" atualização monetária não significa alteração do valor real de uma prestação pecuniária, qualquer que seja ela, e, sendo tal prestação um preço, não significa alteração do preço. Portanto, da omissão no artigo 109 desse índice de reajuste não se infere a desqualificação legal, como predeterminado, do preço pelo IGPM reajustado;

8.10 Há que se atentar para a distinção entre a atualização monetária e a modificação do preço. A cláusula de atualização monetária pelo IGPM, ou outro índice similar, atribui a esse preço inicialmente contratado a qualidade de prestação ou dívida de valor e não de dinheiro. Assim, o reajuste pelo IGPM outra coisa não faz senão promover a própria manutenção do preço de início ajustado e não a sua modificação, em razão do que, mesmo depois de assim reajustado, não perde a sua condição de preço predeterminado já que se modificou o dinheiro, mas não o valor;

8.11 Quanto aos reajustes pela variação de custos, outra é a sua natureza uma vez que o próprio critério de formação dos preços de bens ou serviços, largamente reconhecido pelos agentes econômicos, contempla necessariamente, além da margem de lucro, o

cômputo dos respectivos custos de produção ou execução. O que esses reajustes promovem é a modificação do valor do preço causada pela alteração da sua estrutura inicial que computava custos menores;

8.12 Disso resulta que, não viesse o artigo 109 da Lei 11.196/05 a, dogmaticamente, declarar a não descaracterização de preço predeterminado para os reajustes pela variação de custos na específica hipótese do artigo 10 XI "b" e "c" da Lei 10.833/03, instituindo assim uma presunção legal absoluta válida apenas para essa hipótese; ou seja, na ausência dessa norma de exceção, a regra a ser aplicada seria a de que o reajuste pela variação de custos descaracterizaria a predeterminação do preço (regra jamais aplicável às "meras" atualizações monetárias, conforme já visto);

8.13 E o que fez o artigo 109 foi precisamente estabelecer a exceção para que o regime da cumulatividade de PIS/COFINS continuasse aplicável. Tratou-se de decisão política do legislador tomada em face da peculiaridade dos contratos que estipulam os preços em que consistem as receitas a que se refere o artigo 10 XI "b" e "c" da Lei 10.833/03;

contratos que se executam durante longo prazo (trato sucessivo) nos quais a estrutura do preço inicial não se sustenta no período porque no longo prazo os custos variam. Ora, sendo essa a motivação do artigo 109, desnecessária foi a menção do reajuste pelo IGPM cuja razão essencial (a desvalorização da moeda) nenhuma relação guarda, em princípio, com variação de custos conforme sustenta o próprio Despacho Decisório. Se para aqueles específicos contratos de longo prazo quer a Lei que o reajuste pela variação de custos não descaracterize "preço predeterminado", por maiores razões há de querer o mesmo tratamento para reajustes que modificam apenas nominalmente a expressão monetária (apenas o dinheiro e não o valor) do preço inicialmente estipulado.

Nem as Instruções Normativas da Receita Federal ou qualquer outro ato administrativo, nem os Pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional têm competência formal para definir o conceito jurídico de preço predeterminado para desvirtuar o espírito da lei;

8.14 À vista do que foi até aqui exposto, resta evidente que tudo o que dispõem a Instrução Normativa SRF 468/04 e a Instrução Normativa SRF 658/06 que a revogou, assim como quaisquer outros atos administrativos, ou Pareceres emanados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em contrário ao direito da Requerente à tributação pelo PIS e pela COFINS segundo as regras do regime cumulativo, consiste flagrante ofensa ao princípio da legalidade inscrito no artigo 150, I da Constituição Federal, não consistindo, portanto, base jurídica capaz de fundamentar o arrazoadado ou as conclusões do Despacho Decisório;

8.15 Pelos fundamentos apresentados, é a presente para requerer: i) a revisão do r. Despacho Decisório para que sejam deferidas as retificações e integralmente homologadas as compensações efetuadas pela Requerente; ii) a suspensão da exigibilidade, com fundamento no inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional combinado com o parágrafo 11 do artigo 74 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei 10.833/03, do valor total dos débitos compensados consignados no Despacho Decisório; iii) o registro dos respectivos processos de crédito e dos correspondentes processos de cobrança como "Processo Fiscal com Exigibilidade Suspensa (PROFISC)" ou em outra situação que não impeça a obtenção/renovação de Certidão Conjunta Negativa de Débito; e iv) que o nome da Requerente não seja incluído do Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais CADIN, de acordo com o artigo 72 da Lei 10.522/02.

A DRJ em São Paulo julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2008

REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ANTERIORES A 31/10/2003.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

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

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

RESOLUÇÕES ANEEL. NORMAS NÃO TRIBUTÁRIAS.

A expedição de atos normativos com efeitos tributários é atividade situada fora do escopo legal da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que tem a finalidade de regular (e fiscalizar) o mercado de energia elétrica, sendo-lhe vedado adentrar por via oblíqua no domínio da tributação.

Resoluções da ANEEL não são normas de natureza tributária disciplinadoras da Contribuição para o PIS e da Cofins e tampouco regem a relação fisco/contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2008

REGIME INCIDÊNCIA. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ANTERIORES A 31/10/2003.

As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

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

O reajuste dos contratos de fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, firmado antes de 31 de outubro de 2003,

por índice geral de preços, implica a descaracterização do preço contratado como sendo preço predeterminado, pelo que, a partir da primeira alteração, as respectivas receitas estão sujeitas ao regime de tributação não cumulativa das contribuições sociais.

RESOLUÇÕES ANELL. NORMAS NÃO TRIBUTÁRIAS.

A expedição de atos normativos com efeitos tributários é atividade situada fora do escopo legal da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que tem a finalidade de regular (e fiscalizar) o mercado de energia elétrica, sendo-lhe vedado adentrar por via oblíqua no domínio da tributação. Resoluções da ANEEL não são normas de natureza tributária disciplinadoras da Contribuição para o PIS e da Cofins e tampouco regem a relação fisco/contribuinte

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, repetindo as razões apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato, a presente controvérsia se resume à definição de “contrato de fornecimento a preço predeterminado” e à verificação de se o contrato de concessão celebrado pela Recorrente para a transmissão de energia elétrica e serviços correlatos se subsume ao seu conceito.

Afinal, restando incontroverso nos autos que se está diante de contrato de fornecimento, com vigência superior a um ano, firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003, este é o único ponto que merece equacionamento para definir se a Recorrente se mantém no regime cumulativo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em face do prescrevem os arts. 10 , XI, “b”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente:

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;

Defende o Fisco que o fato de o contrato celebrado pela Recorrente determinar a correção monetária do valor do serviço com base em percentual equivalente à variação do Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M) afastaria possibilidade de qualifica-lo

como de “fornecimento a preço predeterminado” o que, como consequência, afastaria a possibilidade de a Recorrente permanecer sujeita ao regime não cumulativo de recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Para chegar a tal conclusão, parte da premissa de que a interpretação conjunta da Nota Técnica COSIT nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, com as disposições da IN SRF nº 658/06 e do art. 27, II, § 1º, da Lei nº 9.069/95 conduziriam à interpretação de que a utilização do IGPM como índice de correção monetária do preço do serviço, além de desvirtuar o conceito de preço predeterminado, não cumpriria as condições necessárias para afastar a referida descaracterização, fixadas no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, que assim dispõe:

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.

Com efeito, o dispositivo legal acima transcrito estabelece duas hipóteses em que o reajuste do preço do contrato não descaracteriza a sua natureza de predeterminado, quais sejam: (i) quando é feito em função dos custos de produção ou (ii) mediante a aplicação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Ocorre que, de acordo com o entendimento do Fisco, como (i) não foi realizada qualquer análise acerca da variação dos custos de produção de energia elétrica e (ii) tendo em vista o IGP-M é formado pela conjugação do Índice de Preços por Atacado - IPA; do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e do Índice Nacional de Custo de Construção - INCC, não seria possível qualifica-lo um índice setorial de custos, tampouco como índice que reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados na produção. Dai a razão de concluir que a sua utilização configuraria revisão contratual que altera o preço predeterminado do contrato.

Por outro lado, a Recorrente defende justamente o contrário: (i) que o reajuste, nos termos em que foi determinado, visaria apenas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro que prevelecia à época da contratação; e (ii) que a própria Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, no exercício de sua função regulamentar, emitiu Nota Técnica nº 224/2006–SFF/ANEEL reconhecendo expressamente que o IGPM reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Por conta disso, concluiu que a utilização do IGPM para o reajuste do seu contrato de fornecimento de energia se enquadraria dentre as hipóteses legais que excepcionam a descaracterização do preço predeterminado, suficiente para mantê-la no regime cumulativo de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Delimitado os contornos da lide, passemos a enfrentar o ponto central da controvérsia: o uso do IGP-M no caso concreto efetivamente descaracteriza o preço predeterminado?

Pois bem, os elementos constantes nos autos levam à conclusão de que a correção monetária, nos termos em que foi feita, não implicou aumento de preço, mas somente manutenção do poder da moeda, o que, no meu sentir, foi garantido pela legislação (Lei nº

10.833/03). Para tanto me apoio na Nota Técnica nº 224/2006–SFF/ANEEL, a qual esclarece que o índice IPCr foi extinto e substituído por outros índices, inclusive o IGP-M. Neste sentido, o citado artigo 27 da Lei nº 9.069/95 (lei instituidora do Plano Real) foi substituído pelo o artigo 8º, da Lei nº 10.192/01 (lei complementar do Plano Real):

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 IPCr.

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

§ 2º Na hipótese de não existir previsão de índice de preços substituto, e caso não haja acordo entre as partes, deverá ser utilizada média de índices de preços de abrangência nacional, na forma de regulamentação a ser baixada pelo Poder Executivo.

O artigo 2º deste mesmo diploma legal, por sua vez, permite ainda correção monetária por índices de preços gerais ou que reflitam a variação de custos de produção:

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.

Sendo este o contexto normativo que regula os índices de correção monetária, constata-se que o art. 109 da Lei nº 11.196/2005 não possui o caráter restritivo pretendido pela fiscalização e que afastaria, por si só, a possibilidade de qualificar a aplicação do IGP-M como índice de correção monetária que não descaracteriza a predeterminação do preço do contrato. Pelo contrário, não se identifica no texto legal qualquer indício que possa sugerir que o legislador tenha elevado aquelas duas hipóteses como únicas possibilidades em que o reajuste não descaracterizaria a predeterminação do preço.

Assim, o que se vê é que o reajuste de preços efetuado nas condições descritas no art. 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. Afinal, não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.

Neste ponto vale esclarecer que a presente matéria já foi submetida à apreciação desta Turma. Naquela oportunidade, chegou-se a conclusão de que, a despeito de o IGP-M não se ajustar exatamente às hipóteses enumeradas no art. 109 da Lei nº 11.196/05, não se trata de impeditivo para qualificá-lo como hipótese de reajuste suficiente para descaracterizar o preço predeterminado do contrato, face ao caráter meramente exemplificativo do referido dispositivo legal. Nas palavras do Relator Luis Marcelo Guerra de Castro:

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 desvirtuariam a predeterminação.

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.

Evidentemente, registre-se, não se está defendendo que se possa interpretar ampliativamente a norma de caráter excepcional. Como é cediço, a lei que dispõe sobre exceção deve ser interpretadas restritivamente.

A meu ver, tal e qual as demais hipóteses previstas na Lei nº 11.196, de 2005, a utilização do índice referendado pela ANEEL, órgão legalmente competente para tanto, visa à manutenção do preço determinado pelas partes. Explico.

Embora a lei, civil ou tributária, não forneça o conceito de preço pre-determinado, até o presente momento só previsto em instruções normativas que veiculam a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, penso que a busca do seu significado não pode deixar de considerar o conceito de preço determinado, previsto na legislação civil.

De se relembrar, em primeiro lugar, o que diz o art. 481 Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 2002).

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Do dispositivo extrai-se a definição de preço, entendido como a quantia que o comprador se obriga a pagar ao vendedor.

A dicotomia entre determinado e determinável está presente nos artigos 485 a 487 do mesmo diploma.

Art. 485. A fixação do preço pode ser deixada ao arbítrio de terceiro, que os contratantes logo designarem ou prometerem designar. Se o terceiro não aceitar a incumbência, ficará sem efeito o contrato, salvo quando acordarem os contratantes designar outra pessoa.

Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

Pode-se concluir, a partir da leitura dos dispositivos, que determinado é o preço estabelecido pelas partes no momento da celebração do contrato e determinável, o que as partes, no momento da celebração do contrato, estabelecem os parâmetros segundo os quais,

futuramente, se dará fixação do preço. Se não houver previsão contratual acerca do preço, não se está diante de um contrato de compra e venda.

Nesse contexto, não consigo imaginar uma definição de contrato a preço predeterminado, citado na Lei nº 10.833/2003, diversa da de contrato a preço determinado, fixada na Lei Civil. Predeterminado, é aquilo que se determinou de antemão.

A transcrição foi longa, mas oportuna na medida em que bem sintetiza o que acabamos de expor: (i) o art. 109 da Lei nº 11.196/05 não traz rol taxativo e (ii) preço predeterminado é aquele em que as partes, no momento da celebração do contrato estabelecem os parâmetros segundo os quais, futuramente, se dará o seu reajuste, como ocorre no presente caso.

Por outro lado vale esclarecer que a correção monetária não representa grandeza econômica nova, mas apenas a manutenção do poder de moeda. Posto isso, verifica-se que, sequer haveria a necessidade de expressa previsão legal, posto que sua incidência, claramente, não tem o poder de descaracterizar os preços predeterminados dos contratos, servindo apenas garantir o equilíbrio financeiro da relação jurídica estabelecida. Neste raciocínio, ainda que o IPCr não estivesse extinto, parece-me claro que o artigo 109 mencionado não define o conceito de “predeterminado” – por isso precisaria de uma Instrução Normativa, apenas determina um comando legislativo, esclarecendo que em determinadas hipóteses não poderia haver interpretação do conceito por parte da fiscalização.

Este entendimento foi adotado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento REsp nº 1.089.998. Com efeito, naquela oportunidade o Colendo Tribunal concluiu que a cláusula de correção monetária não altera o caráter predeterminado do contrato e que a Instrução Normativa 468/2004 extrapolou seu poder normativo ao dispor de forma diversa:

TRIBUTÁRIO. COFINS. REGIME DE CONTRIBUIÇÃO. LEI N. 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 468/2004. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 1. Cuida-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, questionando o poder regulamentar da Secretaria da Receita Federal, na edição da Instrução Normativa n. 468/04, que regulamentou o art. 10 da Lei n. 10.833/03. 2. O art. 10, inciso XI, da Lei n. 10.833/03 determina que os contratos de prestação de serviço firmados a preço determinado antes de 31.10.2003, e com prazo superior a 1 (um) ano, permanecem sujeitos ao regime tributário da cumulatividade para a incidência da COFINS. (Grifo meu.) 3. A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 468/04, ao definir o que é "preço predeterminado", estabeleceu que "o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços "e, assim, acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%). 4. Somente é possível a alteração, aumento ou fixação de alíquota tributária por meio de lei, sendo inviável a utilização de ato infralegal para este fim, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária. 5. No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela Secretaria da Receita Federal, pois "a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor

inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico financeiro entre as partes, a desvalorização da moeda frente à inflação.

Também é este o posicionamento praticamente pacífico deste Tribunal Administrativo, o que se comprova pelas ementas abaixo transcritas:

Acórdão 3402-001887¹:

CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06, não desnaturando o requisito do preço predeterminado a previsão de cláusula de reajuste com base no IGPM.

Acórdão 3302-001659²

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.

Tecidos estes esclarecimentos, resta claro que, seja por uma razão, seja por outra, não há como sustentar a interpretação pretendida pela fiscalização, consubstanciada na Instrução Normativa nº 658/067, no sentido de que a existência e aplicação da cláusula de reajuste contratual pelo IGP-M descaracteriza o caráter predeterminado do preço do contrato.

A referida Instrução Normativa, vale ressaltar, inovou, estabelecendo restrição que a Lei não previu e, por via indireta, definiu alíquota mais gravosa aos que não atenderem tais restrições, razão pela qual deve ser afastada, dada a sua flagrante ilegalidade.

Por fim, deve-se esclarecer que as conclusões acima expostas aplicam-se ao caso concreto haja vista que, de acordo com os instrumentos contratuais sob análise, o reajuste do contrato é feito a partir de aplicação de uma fórmula imutável, citada na Nota Técnica Cosit nº 1, de 2007, a qual reflete, em síntese, a variação do IGP-M e o aumento da carga tributária. Isto fica bem evidente no seguinte trecho da decisão recorrida:

¹ Julgado em 25/09/2012, unânime, Gilson Macedo Rosemburg Filho.

² Julgado em 26/06/2012, maioria, Redadora Designada Cons. Fabíola Cassiano Keramidas

32. *Analizando as Cláusulas Sexta dos Contratos de Concessão de Transmissão nº 59/2001 (fls. 747750) e nº 143/2001 (fls. 785787), verifica-se que a receita decorrente do serviço de transmissão consiste de uma Receita Anual Permitida (RAP), a ser reajustada anualmente conforme as fórmulas lá postas, da qual é integrante o Índice Geral de Preços Mercado – IGPM da Fundação Getúlio Vargas.*

33. *A Quinta Subcláusula da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão de Transmissão nº 59/2001 prevê que: “No acréscimo ao disposto no § 3º, art. 9º, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a assinatura deste CONTRATO, quando comprovado seu impacto, implicará revisão da RECEITA ANUAL PERMITIDA, para mais ou para menos, conforme o caso.”. Igual previsão consta da Oitava Subcláusula da Cláusula Sexta do Contrato de Concessão de Transmissão nº 143/2001. 34. Portanto, estes contratos não só são corrigidos pelo IGPM, nas como também pela variação tributária. O fato de tais reajustes estarem expressamente previstos em cláusula contratual de reajuste, periódico ou não em princípio já afastaria o caráter predeterminado das tarifas acordadas, a partir da implementação da primeira alteração de preços, após 31 de outubro de 2003.*

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer que a Recorrente, à época dos presentes fatos, permanecia sujeita ao regime cumulativo de incidência da COFINS e da Contribuição ao PIS. Cabe à autoridade de origem homologar as compensações declaradas até o limite do direito de crédito da Recorrente, apurado em razão da diferença do montante do PIS e da COFINS equivocadamente calculado com base na sistemática não cumulativa quando o correto era a sistemática cumulativa.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé