



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720585/2019-12
ACÓRDÃO	3202-002.106 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSMISSORA ALIANÇA DE ENERGIA ELÉTRICA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

REAJUSTE CONTRATUAL. IGP-M. DESCARACTERIZAÇÃO DE PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

O contrato de fornecimento de energia elétrica, firmado antes de 31.10.2003, enquadra-se, em tese, nos termos da exceção de permanência no regime cumulativo prevista no art. 10, XI, "c" da Lei nº 10.833, de 2003. No presente, o contrato prevê o reajuste do preço da energia pela variação do IGP-M, que se trata de índice geral de preços, ou seja, medida abrangente do movimento de preços, e não se dá em função do custo de produção, tampouco da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados no fornecimento de energia. De acordo com art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006, preço predeterminado é "aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato" e o "caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação [...] da primeira alteração de preços decorrente da aplicação" de cláusula contratual de reajuste ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Qualquer alteração nesse "valor fixado", seja a título de correção monetária, seja de revisão de preços, desfaz a predeterminação do preço, descaracterizando-a. A única exceção é a do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, quando o reajuste de preços se dê em função do custo de produção ou mediante aplicação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, que não é o caso quando se utiliza o IGP-M.

REAJUSTE 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. REGRA DO § 3º DO ART. 3º DA IN SRF Nº 658, DE 2006 TEM

ALCANCE E AMPLITUDE DETERMINADO PELO ART. 109 DA LEI Nº 11.196, DE 2005.

Não é qualquer reajuste de preços, em percentual inferior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, que não descaracteriza o preço predeterminado; mas apenas o reajuste de preços por índice que se dê em função do custo de produção ou que seja a variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

NOTA TÉCNICA DA ANEEL. NÃO TEM VALOR NORMATIVO OU VINCULANTE NA ESFERA TRIBUTÁRIA.

Manifestação da ANEEL, acerca da qual reajuste caracteriza ou não o preço predeterminado, não tem qualquer valor normativo ou vinculante na esfera tributária.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-002.105, de 26 de novembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 16682.720880/2019-61, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 1734/1746, cientificados em 13/11/2019 (fl. 1768), por meio dos quais se exige, em relação aos períodos de apuração 01/2016 a 12/2016, o recolhimento de R\$ 57.266.738,96 de Cofins e de R\$ 12.451.751,06 de contribuição para o PIS/Pasep, além de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 1748/1759, a ação fiscal teve como objetivo verificar as bases de cálculo mensais do PIS e da Cofins relativas ao período de janeiro a dezembro de 2016 para confirmar a correta aplicação do regime misto de tributação (cumulativo e não cumulativo) adotado pela contribuinte à luz da legislação tributária.

Esclarece o TVF que, após a análise da documentação apresentada, incluída a relativa a 10 contratos de concessão de transmissão de energia elétrica, e, também, da legislação relacionada, chegou-se à conclusão de que as contribuições não poderiam ser apuradas com base no regime cumulativo. Em decorrência, em razão de haver cláusula contratual definindo expressamente o IGP-M, a apuração foi realizada com base no regime não cumulativo para todo o período com a utilização das planilhas de fls. 1347, 1717/1728 e 1729/1734.

Em 11/12/2019 (fl. 1770), a contribuinte, por intermédio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 1772/1811, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, após breve relato dos fatos, discorre sobre os contratos celebrados. Diz que a própria ANEEL determina que os contratos de concessão do serviço público de transmissão de energia elétrica sejam corrigidos em conformidade com o IGP-M, justamente “porque esse índice é capaz de refletir a perda de valor da moeda no tempo para qualquer setor econômico.” A seguir, tece considerações acerca da legislação aplicável ao seu caso. Afirma que não existe a definição do conceito de preço predeterminado na Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, e afirma que nesse dispositivo não há a definição de preço predeterminado.

Diz que a fixação de um preço predeterminado exige a fixação inicial do preço do negócio acordado entre as partes. Conclui que “o mero reajuste do valor da obrigação pelo IGP-M não descaracteriza o preço predeterminado para os fins da Lei 10.833, de 2003, uma vez que o referido índice, por óbvio, não ressarcir a empresa por eventuais impactos tributários decorrentes de nova legislação.” No tópico seguinte disserta sobre o que entende ser a “adequada interpretação econômica-jurídica da Lei 10.833/03 e a IN 21/79.” Diz que em regra “todos os contratos de longo prazo estão sujeitos a reajuste por índice inflacionário, de modo que a nova interpretação trazida pela RFB na IN 658/06 esvazia o conteúdo jurídico do art. 10, inciso XI, alínea ‘b’, da Lei 10.833/03.” Aduz que a RFB não pode alterar conceitos utilizados pelo Congresso Nacional para a imposição de tributos pois isso violaria o princípio da segurança jurídica.

No subitem seguinte, sustenta que o IGP-M é índice de recomposição do preço, que “reflete o custo de produção do setor elétrico, de acordo com as determinações da ANEEL (órgão competente para regular todo o setor elétrico), conforme § 35 da Nota Técnica SFF/ANEEL 224.” Sustenta, na sequência, a ilegalidade das interpretações da RFB acerca do conceito de preço predeterminado. Afirma que a “norma fazendária carece de base legal e de outros suportes jurídicos porque a Lei 10.833/03 e a Lei 11.196/05 não conceitua preço predeterminado e os ensinamentos civilistas sobre o tema revelam que a mera correção monetária do valor da transação não desqualifica o preço predeterminado.” Defende a sua sujeição ao sistema cumulativo do PIS e da Cofins. Transcreve jurisprudência do CARF e diz que, segundo o entendimento dessa jurisprudência o IGP-M é “o índice que por excelência se presta à correção monetária das obrigações para com as concessionárias do setor elétrico, de modo que sua aplicação não descaracteriza a determinação do preço.” Na sequência, tece considerações acerca do disposto no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 e afirma que o IGP-M reflete os parâmetros eleitos por essa lei. Diz, também, que a ANEEL afirma que o IGP-M reflete o aumento de custos do setor e que o Decreto nº 774, de 1993, reconhece que o IGP-M reflete a variação dos custos incorridos.

Questiona o fato de a fiscalização não indicar o índice que reflita o custo da produção da impugnante. Insiste que não foi comprovado o fato constitutivo do direito. Pede o cancelamento do lançamento.

No subitem II.4, aponta a existência de erro de cálculo em razão da não consideração dos créditos da impugnante na apuração do montante supostamente devido a título de PIS e Cofins sob a sistemática não cumulativa. Conclui que não foi atendido, nos exatos termos, o previsto no art. 142 do CTN.

No tópico II.5, defende a ilegalidade da incidência da taxa selic sobre a multa de ofício.

Ao final, requer o provimento da impugnação e o cancelamento dos pertinentes autos de infração.

Em 05/03/2020, consoante despacho de fl. 1945, o processo foi encaminhado para esta DRJ 09, em Curitiba, para julgamento.

Em 07/04/2020, em razão das considerações propostas, decidiu-se devolver o processo, em diligência, para que a contribuinte fosse intimada a “indicar os créditos que entende cabíveis e que estejam relacionados às receitas vinculadas aos contratos mencionados” (fls. 1946/1947).

Intimada, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 1964/1977. Na informação fiscal de fls. 2120/2123, a fiscalização tece considerações acerca dos documentos apresentados e encaminha o processo para julgamento.

Em 28/09/2020, consoante despacho de fl. 2124, o processo foi remetido para esta DRJ09, em Curitiba, para julgamento.

É o relatório.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, por unanimidade, acolheu, em parte, as razões contidas na impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário constituído mediante auto de infração, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PIS/PASEP. COFINS. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA OU DE FORNECIMENTO A PREÇO PREDETERMINADO DE BENS E SERVIÇOS. REAJUSTE CONTRATUAL. IGP-M. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição necessária para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.

ALTERAÇÃO DE OFÍCIO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO DESCONTO DE CRÉDITOS.

Se a fiscalização altera, de ofício, o regime de tributação do PIS/Pasep e da Cofins, de cumulativo para não cumulativo, à contribuinte assiste o direito de descontar das novas contribuições apuradas os créditos comprovados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Ainda irresignada, a interessada apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na impugnação e requer o seu integral provimento, em peça com a seguinte estrutura:

I – FATOS

II - DIREITO

II.1 – PRELIMINARMENTE: NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE

II.2 - O REAJUSTE PELO IGP-M FOI INFERIOR À VARIAÇÃO DOS CUSTOS DA RECORRENTE NO PERÍODO - LAUDO PREPARADO PELA DELOITTE

II.3 - O PARECER PGFN/CAT 1.610/2007 EA NOTA TÉCNICA SFF/ANEEL 224/2006

II.4 - BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO DA MATÉRIA SOB DISCUSSÃO

II.5 - O REGIME CUMULATIVO NÃO É REGIME TRANSITÓRIO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

II.6 - PREÇO PREDETERMINADO: A ADEQUADA INTEPRETAÇÃO DA NORMA

II.6.1 - INEXISTÊNCIA DE DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE PREÇO PREDETERMINADO NA LEI 10.833/03 - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA EXPRESSÃO "PREÇO PREDETERMINADO"

II.6.2 - A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICO-JURÍDICA DA LEI 10.833/03 E AIN 21/79

II.6.3 - O IGP-M É ÍNDICE DE RECOMPOSIÇÃO DO PREÇO

II.6.4 - ILEGALIDADE DAS INTERPRETAÇÕES DA RFB ACERCA DO CONCEITO DE PREÇO PREDETERMINADO

II.6.5 - SUJEIÇÃO DA RECORRENTE AO SISTEMA CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS

II.7 - O ART. 109 DA LEI 11.196/05 E O IGP-M

II.7.1-O ART. 109 DA LEI 11.196/2005

II.7.2 - O IGP-M REFLETE OS PARÂMETROS ELEITOS PELA LEI 11.196/05

II.7.3 -A FISCALIZAÇÃO NÃO INDICA O ÍNDICE QUE REFLETE O CUSTO DA PRODUÇÃO DA RECORRENTE

II.7.4 - O DECRETO 774/93 RECONHECE QUE O IGP-M REFLETE A VARIAÇÃO DOS CUSTOS INCORRIDOS

II.8 - NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO - ERRO DE CÁLCULO

II.8.1 - ERRO DE CÁLCULO CONTIDO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL

II.8.2 - IMPOSSIBILIDADE DE CORREÇÃO DE VÍCIO MATERIAL EM SEDE DE DILIGÊNCIA

II.9 -DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

III - PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

“Ante o exposto, requer a Recorrente dignem-se V.Sas. a julgar procedente o presente Recurso Voluntário declarando a nulidade do presente lançamento, pelas razões acima expostas.

Alternativamente, caso assim não se entenda - o que se admite tão somente por amor ao debate, digne-se julgar procedente o presente Recurso Voluntário para o fim de determinar o Integral cancelamento da exigência fiscal consubstanciada no auto de infração, extinguindo o presente processo administrativo.

Por fim, a Recorrente (I) protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar os fatos ora questionados, bem como pela produção de todas as provas em Direito admitidas, e (II) protesta, pela sustentação oral de suas razões de defesa.”

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O contribuinte apresentou recurso voluntário antes da ciência do acórdão de impugnação, com efeito, de acordo com art. 218, § 4º, da Lei nº 13.105, de 2015, que aprovou o Novo Código de Processo Civil, o recurso é tempestivo, pelo que dele deve-se conhecer.

PRELIMINAR

A recorrente sustenta que há nulidade por vício material no lançamento (item II.7 do RV – fl. 1906), em razão de erro na apuração da base de cálculo, por não haver a autoridade tributária considerado os créditos no valor do cobrado, mediante auto de infração, quando da reclassificação das suas receitas para o regime da não-cumulatividade.

Não assiste razão à recorrente. Na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, não se exclui os valores de eventuais créditos da não-cumulatividade, isso claramente se verifica nos artigos iniciais das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. As exclusões da base de cálculo encontram-se previstas no art. 1º, § 3º, das citadas leis, conforme sua versão vigente à época dos fatos, *in verbis*:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008)~~
(Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VII - decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008)

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

~~IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

A recorrente equivoca-se ao confundir a apuração da base de cálculo com o valor a recolher após a apuração do desconto do crédito. De grosso modo, a base de cálculo é o total de receitas (art. 1º) e o valor devido das contribuições se dá pela aplicação da alíquota de cada tributo (art. 2º) à base de cálculo (art. 1º). Em obediência ao princípio da não-cumulatividade, é permitida a dedução do valor devido pela apuração de créditos (art. 3º) sobre os bens e serviços adquiridos e sobre os custos e despesas incorridos, nos termos autorizados pelas leis de regência das contribuições.

Portanto, não houve erro na apuração da base de cálculo, o que houve, de fato, foi a cobrança das contribuições sem o pertinente desconto dos créditos da não-cumulatividade, questão esta solucionada pelo órgão julgador *a quo* em sua decisão (fls. 1836/1842), cujo trecho final transcrevo:

“Em assim sendo, mantida a tributação no regime da não cumulatividade, acatam-se os créditos indicados pela contribuinte, confirmados pela fiscalização, conforme planilha transcrita. Os demonstrativos abaixo detalham os ajustes necessários nos lançamentos:(...)”

Em segundo lugar, eventuais ajustes de cálculo promovidos em razão de diligência fiscal provocada por instância julgadora, que reduzam o valor lançado, através do reconhecimento do direito creditório, não resultam na determinação da nulidade por ofensa ao art. 142 do CTN, com o consequente cancelamento total da cobrança.

Esse é o entendimento no âmbito deste Conselho:

“LANÇAMENTO FISCAL. DILIGÊNCIA. REDUÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL

A mera redução do valor tributável, decorrente de diligência efetuada, não anula nem invalida o auto de infração, pois não há alteração do tributo nem da natureza da base tributária, ainda que não haja tributo a ser exigido, em virtude da compensação de prejuízos do período.

(Processo nº 19515.002136/2005-03, Acórdão nº 1402-001.715, Sessão de 04 de junho de 2014, Conselheiro Carlos Pelá)

“DILIGÊNCIA FISCAL. AJUSTE DE CÁLCULOS. REDUÇÃO DO VALOR LANÇADO.

O ajuste de cálculos promovidos em sede de diligência fiscal, reduzindo o valor do lançamento, devem ser cancelados pelo órgão julgador.”

(Processo nº 15578.000270/2009-08, Acórdão nº 3201-005.320, Sessão de 25 de abril de 2019, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário)

“PIS. COFINS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Detectada a insuficiência de recolhimento, mantém-se a exigência, mas reduzindo-a em função de incorreções na base de cálculo alegadas em impugnação e admitidas em sede de diligência pela fiscalização.”

(Processo nº 16175.000159/2005-85, Acórdão nº 3402-002.918, Sessão de 23 de fevereiro de 2016, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra)

“RECURSO DE OFÍCIO. REDUÇÃO DOS VALORES DAS CONTRIBUIÇÕES APÓS DILIGÊNCIA FISCAL. NÃO PROVIDO.

Demonstrado em diligência realizada que a Fiscalização se equivocou quanto aos valores lançados, devem estes serem reduzidos para os valores apurados.”

(Processo nº 15586.720422/2018-76, Acórdão nº 2201-011.305, Sessão de 5 de outubro de 2023, Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa)

“RETENÇÃO NA FONTE COMPROVADA E DESPREZADA NA AUTUAÇÃO. REDUÇÃO DO LANÇAMENTO.

Cancela-se o lançamento de ofício na proporção em que desprezou retenção na fonte, cujos valores foram utilizados para redução do valor devido pelo sujeito passivo conforme sua escrituração contábil e informações contidas na DIPJ.”

(Processo nº 19515.003314/2005-13, Acórdão nº 3401-001.845, Sessão de 26 de junho de 2012, Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis)

“AUTO DE INFRAÇÃO. REVERSÃO DE PROVISÕES PARA CONTINGÊNCIAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, excluem-se da receita bruta as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98.

Comprovado, por diligência fiscal, que a Autoridade Fazendária incluiu indevidamente reversões de provisões na base de cálculo das contribuições, deve-se proceder à sua exclusão.”

(Processo nº 18471.000374/2005-67, Acórdão nº 3401-007.430, Sessão de 18 de fevereiro de 2020, Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)

A diligência fiscal não é via que se destina a produzir provas de responsabilidade de ambas as partes, contudo, os valores reconhecidos por ela, em favor da recorrente, não implicam em nulidade do lançamento por vício material.

Deve-se, assim, afastar a nulidade pretendida.

Por fim, a recorrente insurge-se quanto a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, por entender ilegal.

A matéria encontra-se pacificada na esfera administrativa, tendo em vista a edição da Súmula CARF nº 108.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03.09.2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

E, nos termos do art. 85, VI, Livro II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 2023, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros.

Filio-me ao entendimento formado nos acórdãos que serviram como precedentes para a elaboração da referida súmula, do que se verifica correta a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

Rejeita-se, deste modo, as preliminares suscitadas.

MÉRITO

Em síntese, os fatos apurados, em relação ao exercício de 2015, referem-se ao reconhecimento de receitas providas de nove contratos de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica firmados anteriormente a 31.10.2003.

Para a autoridade tributária, o fato de a recorrente reajustar seus contratos com base no Índice Geral de Preços – Mercado (IGP-M), por não refletir a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, representa desobediência aos requisitos do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, para fins de caracterização do preço predeterminado, de que trata o art. 10, XI, “c”, da Lei nº 10.833, de 2003, para a COFINS, e aplicado ao PIS pela determinação do art. 15, V, da mesma lei.

A recorrente sustenta que o IGP-M é índice de recomposição de preços e o reajuste foi inferior à variação dos custos de produção no período, o que se encontra confirmado por laudo preparado por empresa de auditoria independente.

Ademais, argumenta que o conceito de preço predeterminado não se esgota no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, e o reajuste pelo IGP-M não o desnatura. Nesse sentido, aponta que o Decreto nº 774, de 1993, reconhece que o IGP-M reflete a variação dos custos incorridos.

Alega que a decisão recorrida distorce o Parecer PGFN/CAT nº 1.610, de 2007, e a Nota Técnica SFF/ANEEL nº 224, de 2006, que estabelece que o IGP-M é o índice que reflete a variação do custo de produção do setor elétrico.

Cumprir reproduzir o disposto no art. 10, XI, “c”, da Lei nº 10.833, de 2003, relativo à COFINS e aplicado ao PIS pela determinação do art. 15, V, da mesma lei:

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

(...)

XI - as receitas relativas a **contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:**

(...)

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

Do dispositivo, verifica-se que, para manutenção no regime cumulativo, os contratos devem (a) ser anteriores a 31.10.2003, (b) possuir preço predeterminado e (c) se referir a construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público. A solução da questão recai na obediência, ou não, pela recorrente, ao que se entende por descaracterização do preço predeterminado.

O art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, determina o que é reajuste de preço predeterminado, para fins do disposto no art. 10, XI, “c”, da Lei nº 10.833, de 2003:

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.** (destaquei)

Desta maneira, a lei houve por bem determinar a forma de reajuste permitida para afastar a descaracterização do preço determinado, ou seja, *“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”*.

O objetivo do regramento é evitar que qualquer critério estabelecido, de forma prévia, para reajuste de preço no futuro, fosse suficiente para manter sua condição de predeterminado.

A recorrente expõe que a Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979, traz o significado jurídico para preço predeterminado e que o legislador ordinário se aproveitou deste conceito no regramento da Lei nº 10.833, de 2003:

IN SRF nº 21, de 1979

3. Produção em Longo Prazo

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

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

3.2 A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

3.3 O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano. (destaquei)

A recorrente parece propor que o item 3.1 da Instrução Normativa seja hierarquicamente superior ao art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. Essa tese não merece prosperar, na medida em que não há permissão para afastamento de lei por este Conselho.

Conforme a fiscalização verificou (fl. 27), *“a fórmula de reajuste prevista contratualmente não considera os custos de produção ou insumos incorridos na*

operação e manutenção das linhas de transmissão”, deste modo, “não é cabível compará-los com o índice de reajuste de preços, in casu, o índice IGP-M”.

Aponta, ainda, a autoridade fiscal que o reajuste previsto em cada contrato de concessão deveria constar especificamente a correção por índice de custos de produção ou insumos, em determinação ao que está disposto no art. 27, § 1º, II, da Lei nº 9.069, de 1995:

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**; (destaquei)

Passa, então, a fiscalização a analisar o IGP-M (fls. 30/31):

“34) Nesse mister, destaca-se a informação do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV IBRE) acerca da metodologia do Índice Geral de Preços- Mercado (IGP-M):

O IGP-M tem como base metodológica a estrutura do Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI), resultando da média ponderada de três índices de preços: o Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA-M), o Índice de Preços ao Consumidor (IPC-M) e o Índice Nacional de Custo da Construção (INCC-M).

À semelhança do IGP-DI, a escolha desses três componentes do IGP-M tem origem no fato de refletirem adequadamente a evolução de preços de atividades produtivas passíveis de serem sistematicamente pesquisadas (operações de comercialização em nível de produtor, no varejo e na construção civil). Quanto à adoção dos pesos convencionados, cujos valores representam a importância relativa de cada um desses índices no cômputo da despesa interna bruta, justifica-se do seguinte modo:

a) os 60% representados pelo IPA-M equivalem ao valor adicionado pela produção de bens agropecuários e industriais, nas transações comerciais em nível de produtor; b) os 30% de participação do IPC-M equivalem ao valor adicionado pelo setor varejista e pelos serviços destinados ao consumo das famílias; c) quanto aos 10% complementares, representados pelo INCC-M, equivalem ao valor adicionado pela indústria da construção civil.

35) Isto posto, não resta dúvida que o IGP-M é um índice geral de preços, não atendendo às condições previstas no art. 109 da Lei nº 11.196/2005, de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos.”

Em defesa da utilização do IGP-M como índice de reajuste de preços, afirma que o setor de energia elétrica se sujeita à regulação da ANEEL, que é *“a agência competente para atuar, na forma da lei e do contrato, nos processos de definição e controle de preços e tarifas de energia elétrica”*, sendo que a agência *“atestou que o referido índice objetiva refletir o custo de produção ou dos insumos utilizados no setor energético”*.

O Acórdão nº 2102-00.001 muito bem resolve a questão do IGP-M como índice de reajuste adotado, em caso de mesma matéria, mas de outro contribuinte:

“Relativamente ao fundamento da decisão recorrida de que o IGP-M, sendo um índice que apura a variação dos preços de uma forma geral, não se adequa ao disposto no § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658/2006, uma vez que não reflete a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, não há reparos a fazer.

Como disse a decisão recorrida, no IGP-M está incluído, além dos preços dos bens em geral no atacado, a variação de preços ao consumidor de todos os bens e serviços e a variação de preços específicos da construção civil. Sustentar, como fez a ANEEL e a recorrente, que o IGP-M reflete *“a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”* na produção de energia elétrica, como exigem as Leis nºs 9.069/95 e 11.196/2005, não parece razoável até para um leigo. A variação ocorrida, por exemplo, no preço de cimento, de tijolo, de feijão ou de roupas, que entram no cálculo do IGP-M, na vigência do contrato com a CBEE, não causa nenhum reflexo no custo de produção de energia elétrica.”

Outrossim, a recorrente argumenta que o IGP-M é índice de correção monetária, havendo diferenciação na legislação entre correção e majoração de valores, com respaldo no que estabelece o CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O voto vencedor do Acórdão nº 3301-002.196 esclarece a exigência legal de utilização de índice de variação de custo para evitar a descaracterização do preço predeterminado:

“O dispositivo legal deixou claro que a utilização de reajuste de preços em função do custo de produção, ou de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, não descaracteriza o preço

predeterminado de que trata a alínea “b” do inc. XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003.

Observe-se aqui que o dispositivo legal não fez referência a qualquer índice que reflita a variação do padrão monetário nacional como concluiu o relator e como pretende a recorrente. Poderia tê-lo feito mas não o fez. Deixou expressamente detalhado que o índice utilizado, para não descaracterizar o preço predeterminado, teria que ser em função do custo de produção ou que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.”

Isso se dá porque índice de preços setoriais reflete a inflação a que foi submetido um determinado setor, enquanto índice de custos setoriais reflete os custos envolvidos na atividade de um dado setor.

Assim explica o sítio da FGV (<https://portal.fgv.br/>) sobre como é calculado o índice:

“O cálculo do indicador, assim como os outros dois indicadores (IGP-10 e IGP-DI), tem em conta a variação de preços de bens e serviços, bem como de matérias-primas utilizadas na produção agrícola, industrial e construção civil. Dessa forma, o resultado do IGP-M é a média aritmética ponderada da inflação ao produtor (IPA), consumidor (IPC) e construção civil (INCC).

- *Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA);*
- *Índice de Preços ao Consumidor (IPC);*
- *Índice Nacional de Custo da Construção (INCC).*

Os pesos de cada um dos índices componentes correspondem a parcelas da despesa interna bruta, calculadas com base nas Contas Nacionais – resultando na seguinte distribuição:

- *60% para o IPA;*
- *30% para o IPC;*
- *10% para o INCC;*

Nesse contexto, o IPA é o indicador que monitora a variação de preços percebidos por produtores, ao passo que o IPC acompanha o comportamento dos preços que impactam diretamente o consumidor final. Por fim, o INCC apresenta os custos para a construção civil, em uma análise que leva em conta a variação de preços de materiais de construção e custo de mão de obra especializada.”

A fim de esclarecer qualquer dúvida, o IGP-M 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 as descrições dos índices que o compõem são suficientemente elucidativas.

Sobre a natureza do IGP-M, bem motivou o Acórdão nº 3301-003.643, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho:

“O "CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE ENERGIA", firmado entra a vendedora "COMPANHIA DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA TIETÊ ELÉTRICA" e a compradora "ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO SA", (fls 125 a 159), de fato prevê o reajuste do preço da energia, receita, portanto da recorrente, pela variação do IGP-M:

(m) "IGPM": é o Índice Geral de Preços de Mercado, calculado pelo Departamento de Economia da Fundação Getúlio Vargas, ou, no caso da sua extinção, qualquer outro índice que reflita adequadamente a desvalorização da moeda nacional, conforme acordado pelas PARTES; [...]

Parágrafo 1º- O reajuste do PREÇO DA ENERGIA, ao fim de cada PERÍODO DE REAJUSTE, se dará pela aplicação da variação do IGPM (FGV) durante o PERÍODO DE REAJUSTE. Os valores a serem reajustados mediante a aplicação do IGPM (FGV) serão, antes da aplicação deste índice, acrescidos e/ou reduzidos em decorrência de aumento e/ou redução dos ENCARGOS.

A recorrente, em resposta à intimação da fiscalização, confirma tal informação:

d) O índice de reajuste do preço do MWh no contrato com a empresa Eletropaulo é o IGP-M (índice de preços) que no período de julho de 2010 a julho de 2011 representou um reajuste de 8,64% no valor do MWh, reajustando o valor unitário do MWh de R\$ 159,85 para R\$ 173,67.

Consta do site oficial da Fundação Getúlio Vargas, definição do IGP, como um índice geral de preços, englobando diferentes atividades econômicas:

O IGP foi concebido no final dos anos de 1940 para ser uma medida abrangente do movimento de preços. Entendia-se por abrangente um índice que englobasse não apenas diferentes atividades como também etapas distintas do processo produtivo.

A Lei nº 10.833/2003 (conversão da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003), ao estabelecer o regime não-cumulativo para a Cofins, nas hipóteses lá previstas, com efeitos sobre o regime não-cumulativo da PIS/Pasep, capitula exceções, fazendo permanecer no regime cumulativo ambas as contribuições, no caso de contratos de fornecimento de bens, a preço predeterminado, firmados antes de 31/10/2003:

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

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

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

[...]

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

II nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

Em 2005, a Lei nº 11.196 estabeleceu forma de reajuste de preços que não descaracterizaria o contrato a preço predeterminado, para fins da manutenção no regime cumulativo: quando aquele se desse em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados:

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.

E o faz, referindo-se à Lei nº 9.069/95, no dispositivo que excetua da aplicação do Índice de Preços ao Consumidor utilizado à época, o IPC-r, justamente 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:

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;

Observe-se, que o IPC-r foi extinto, nos termos do art. 8º, caput, tendo seu § 1º determinado sua substituição por "índice previsto contratualmente para este fim", no caso em pauta, o IGP-M.

Assim, a referência do art. 109 da Lei nº 11.196/2005 ao art. 27, § 1º, II, da Lei nº 9.069/95, é clara no sentido de distanciar o IGP-M; enquanto substituto do IPC-r; dos reajustes de preço que não descaracterizam o contrato a preço predeterminado; posto que não se aplica "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".

Em obediência ao princípio da legalidade, o *caso in concreto* assim se enquadra à luz dos dispositivos legais expostos.

a) **O contrato de fornecimento de energia elétrica fora firmado em 2000, antes portanto de 31/10/2003, enquadrando-se, em parte, nos termos da exceção de permanência no regime cumulativo** prevista no art. 10, XI, "c)" da Lei nº 10.833/2003.

b) **Tal contrato prevê o reajuste do preço da energia pela variação do IGP-M. Por óbvio, em sendo índice geral de preços; medida abrangente do movimento de preços**, abrangente, no sentido de que, engloba diferentes atividades e também diferentes etapas do processo produtivo, no dizer da Fundação Getúlio Vargas; **não é função do custo de produção, tampouco variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados no fornecimento de energia** pela recorrente à ELETROPAULO, nem do setor elétrico como um todo.

Não se enquadra, portanto, o reajuste pelo IGP-M, na não descaracterização de preço predeterminado, para fins da manutenção no regime cumulativo, prevista no art. 109 da Lei nº 11.196/2005.

E assim tem recentemente decidido a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

CONTRATOS ANTERIORES A 31 DE OUTUBRO DE 2003. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. PARECER TÉCNICO.

Em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF, é de se reproduzir o entendimento manifestado pela maioria dos membros desse Colegiado. O que, por conseguinte, cabe refletir que o reajuste de preços efetuado, com a utilização do IGPM como índice de correção monetária, descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, consequentemente, prejudica a sua manutenção ao regime cumulativo, previsto na Lei 9.718/98. [...]

(CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303-003.467, de 24/02/2016, rel. Conselheira Tatiana Midori Migiyama).

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, *condição sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

(CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303-003.372, de 11/12/2015, rel. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

Em 2006, a então Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa (IN) SRF nº 658/2006, cujo art. 3º regulamenta o preço predeterminado para fins de apuração da PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

§ 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: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

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.

Assim, estatui o art. 3º que **preço predeterminado é "aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato" e o "caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação [...] da primeira alteração de preços decorrente da aplicação" de cláusula contratual de reajuste ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.**

Assim, qualquer alteração nesse "valor fixado", seja a título de correção monetária, como argumenta a recorrente, seja de revisão de preços, inclusive a cláusula contratual sob análise, desfaz a predeterminação do

preço, descaracterizando-a. A única exceção é a do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, quando o reajuste de preços se dá em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, que não é o caso do IGP-M; regra legal complementada pelo § 3º da IN, reproduzido acima, devendo este, claro, correspondência à lei, como será exposto em seção seguinte do presente voto.

Assim, não tem efeito sobre o discutido a argumentação da recorrente de que o IGP-M é índice de correção monetária e não de revisão de preços.

Aduz também a contribuinte que preço predeterminado é aquele preço previsto contratualmente e não se equipara a preço fixo, amparado no que dispõem a Instrução Normativa nº 21, de 13 de março de 1979, que disciplina a aplicação do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/1977, para fins de IRPJ. Tal norma absolutamente não se aplica ao caso em pauta, pois é anterior e menos específica que a IN 658, ou melhor, se aplica a outra espécie tributária o IRPJ.

A característica de índice geral de preços, por si só, já retiraria o IGP-M da exceção que não descaracterizaria o preço predeterminado. Não é demais reforçar tal conclusão com os argumentos expostos no voto condutor do acórdão 9303-003.372 da Câmara Superior, cuja ementa foi reproduzida acima:

*“O Fisco, com arrimo na Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de fevereiro de 2007, e no Parecer PGFN/CAT nº 1.610/2007, entendeu que o tipo de contratado de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, celebrado pela ora recorrida, não se enquadraria como contrato de preço predeterminado, pois as cláusulas de reajuste de preços, com base no IGPM, **não refletiriam apenas a variação de custo de produção ou de insumos**, condição necessária para a manutenção da incidência cumulativa do PIS e da Cofins sobre as receitas relativas a esse contrato.*

[...]

Para que não paire qualquer dúvida de que o IGP-M não reflète a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pelas distribuidoras de energia, basta analisar o grupo de produtos que compõem cada um dos índices integrantes do IGP-M.

Nesse índice, entram, além de outros componentes, os preços de legumes e frutas, bebidas e fumo, remédios, embalagens, aluguel, condomínio, empregada doméstica, transportes, educação, leitura e recreação, vestuário e despesas diversas (cartório, loteria, correio, mensalidade de Internet e cigarro, entre outros).

Como dito anteriormente, o IGPM é composto de 3 índices, o IPA-M, o IPCM e o INCC-M.

O Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPAM), que responde por 60% do IGPM, é sistematizado segundo a origem dos produtos agropecuários e industriais e segundo o estágio de processamento bens finais, bens intermediários e matérias-primas brutas. No total, são pesquisados 340 produtos, distribuídos em grupos.

[...]

De acordo com a metodologia de cálculo da FGV para esse índice, os produtos de origem agropecuários representam 28,9738% do IPA-M e o de origem industrial os outros 71,0262%, sendo que os subitens relativos às máquinas, aparelhos e materiais elétricos correspondem a minguaados 1,7674% do IPA-M.

Partindo-se da premissa que outros subitens da indústria possam ser utilizados como insumos do setor elétrico eliminando os do setor alimentício, fumo, bebidas, agropecuário, eletrodoméstico, celulose, etc., que não são aplicáveis ao setor de distribuição de energia elétrica vê-se que a participação dos insumos do setor elétrico no IPA-M é insignificante, muito insignificante.

Já em relação ao IPC-M, nenhum item está diretamente relacionado a insumos utilizados pelo setor de distribuição de energia elétrica, haja vista que os produtos que compõem esse índice, é específico para o consumo das famílias.

A seu turno, o INCC, por óbvio, não reflete os custos do insumo do setor elétrico, haja vista que é específico para medir a variação do setor da construção civil.

Ora, mergulhando-se na metodologia de cálculo do IGPM e analisando os produtos que o integra, conclui-se, sem a menor dúvida, que esse índice nem de longe reflete de forma específica a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela contribuinte, tampouco expressa a variação específica dos custos de sua produção.” (grifos do original).

Aduz a recorrente que o art. 109 da Lei no 11.196/05 não definiu que índice deve ser adotado como parâmetro e nem mesmo excluiu a possibilidade de utilização de um índice geral, desde que o mesmo reflita a indicada variação. De fato, tal dispositivo não determina qual o índice não descaracterizaria o contrato a preço predeterminado, apenas algumas de suas características, e nesse ponto, excluiu a utilização de índice geral, que por sua natureza não reflete os insumos da operação sob contrato.

Na mesma linha, o acórdão de primeiro grau entende, conforme citado no Termo de Verificação Fiscal, que "o simples reajuste do preço com base em índice que mede a variação da inflação, por si só, desvirtuaria a definição de preço predeterminado, independentemente de o reajuste se encontrar aquém da variação dos custos do interessado". E cita passagem daquele:

*“32. No que tange à definição de preço predeterminado, a inovação diante da IN SRF nº 468, de 2004, é o conteúdo do § 3º¹, que admite a manutenção do caráter de preço predeterminado, na hipótese de o reajuste de preços não se dar em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice, previsto em contrato, que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos, incorporando de forma isonômica a exceção criada pelo art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. Entretanto, **se o reajuste não leva em conta termos de custos de produção ou insumos, então não se pode se valer do instrumento da comparação para averiguação de eventual inferioridade de percentual**, pois da expressão “nos termos do inciso II do § 1º da art. 27 da Lei nº 9.069 de 1995”, **conclui-se que o reajuste estabelecido em contrato deve conter imprescindivelmente termos de custos de produção ou insumos.**” (Grifos do original e nota de rodapé do relator).*

Importante observar que o contrato em pauta estabelece que o reajuste do preço da energia se dá pela variação do IGP-M; mas que, antes, os valores a serem reajustados seriam acrescido e/ou reduzidos em decorrência de aumento e/ou redução de encargos, de ENCARGOS, assim considerados todos os tributos, impostos, taxas ou contribuições incidentes sobre o faturamento da energia:

“Parágrafo 1º- O reajuste do PREÇO DA ENERGIA, ao fim de cada PERÍODO DE REAJUSTE, se dará pela aplicação da variação do IGPM (FGV) durante o PERÍODO DE REAJUSTE. Os valores a serem reajustados mediante a aplicação do IGPM (_FGV) serão, antes da aplicação deste índice, acrescidos e/ou reduzidos em decorrência de aumento e/ou redução dos ENCARGOS.

(f) "ENCARGOS": todos os tributos, impostos, taxas ou contribuições incidentes sobre o FATURAMENTO DA ENERGIA;”

Assim, mesmo com as modificações no regime de apuração das contribuições, determinadas pela legislação citada, nestes termos, não resta afetado o equilíbrio-financeiro do contrato.

O Parecer PGFN/CAT nº 1.463/2007, traz uma oportuna análise-histórica 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.

¹ Em verdade tal disposição consta da IN SRF nº 658/2006, que revogou a de nº 468 de 2004.

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 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. (destaques no original).

Quanto ao reajuste 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, expõe o mesmo acórdão:

"Aduz a contribuinte que restou "devidamente comprovado, que o reajuste de preços efetuado pela recorrente no seu contrato de compra e venda de energia elétrica não foi superior ao incremento de custos na produção ocorrido no mesmo período" e que "nos termos da legislação, qualquer reajuste de preços em percentual não superior ao acréscimo dos custos de produção não descaracteriza o preço predeterminado", e faz referência ao § 3º do art. 3º da IN SRF nº 468/2004².

Como prova do alegado, apresenta laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda, o qual, segundo a

² Em verdade tal disposição consta da IN SRF nº 658/2006, que revogou a de nº 468 de 2004.

recorrente, teria concluído que o reajuste aplicado sempre foi inferior ao acréscimo dos custos de produção.

O citado dispositivo assim dispõe:

Art. 3º [...]

§ 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.

Tal dispositivo de Instrução Normativa da então Secretaria da Receita Federal é ato administrativo que regulamenta lei, emanado do poder regulamentar do Executivo, previsto no art. 84, IV da Constituição Federal. E assim sendo não podem criar direitos ou obrigações, posto que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, nos termos do art. 5º, II, da Carta Magna. Seu alcance e amplitude é determinado pela lei que regulamenta.

Assim, deve tal disposição regulamentar amoldar-se aos dispositivos legais a que se refere, no caso, o art. 10 da Lei nº 10.833/2003, o qual determina que permanecem sujeitas ao regime cumulativo as receitas relativas a contratos de fornecimento de bens a preço predeterminado e, mais especificamente, o art. 109 da Lei nº 11.196/2005, que estabelece que "o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Dessa forma, não será qualquer reajuste de preços, 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, que não descaracteriza o preço predeterminado; mas um reajuste de preços que também seja função do custo de produção ou variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, em obediência ao art. 109 da Lei nº 11.196/05; o que não ocorre com o IGP-M. Portanto, nessa matéria, nego provimento ao recurso voluntário."

Mais além, a recorrente defende que deve ser observada a Nota Técnica nº 224/2006-SFF/ANEEL:

"35. Neste ponto, cabe observar que o índice utilizado nos Contratos de Suprimento de Energia Elétrica (sejam eles Contratos Iniciais ou Contratos Bilaterais), bem nos Contratos de Concessão do Serviço Público de Transmissão é o IGP-M (índice Geral de Preços do Mercado), apurado pela

Fundação Getúlio Vargas — FGV. **O IGP-M é índice que se enquadra no conceito apresentado pelo art. 27 da Lei nº 9.069/95.**

36. Dessa forma, com o novo comando legal introduzido pelo art. 109 da Lei no 11.196/2005, **a ocorrência de mero reajuste de preços, efetuados especificamente nas condições descritas na Lei nº 9.069, art. 27, § 10, II, 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.**”
(destaques da recorrente)

Imperativo afastar os argumentos sobre a competência da ANEEL sobre questões tributárias, ainda que relativas às atividades do setor elétrico, como expôs o voto condutor do Acórdão nº 9303-003.373:

“As Notas Técnicas e as Resoluções dessa agência reguladora aplica-se às questões inerentes à geração e à distribuição de energia elétrica e às atividades correlatas. **A competência dessa agência reguladora, abrange a seara dos contratos, dos preços da energia e da remuneração das concessionárias e permissionárias desses serviços públicos, mas não é tão ampla a ponto de alcançar as relações de natureza tributária.**

Assim, **eventuais pronunciamentos da ANEEL sobre regime de tributação aplicáveis a quem quer que seja, é meramente opinativa, despida de qualquer força normativa ou vinculante. Tampouco pode ser incluída no rol da legislação tributária a que alude o art. 96 do CTN.**

Desta feita, aqui não será debatido eventual opinião da ANEEL sobre o regime de tributação do PIS e da Cofins, a que está sujeita a recorrida.”
(destaquei)

O CARF já teve a oportunidade de se manifestar, em inúmeras ocasiões, sobre esta matéria. Apenas para ilustrar algumas, transcrevo as ementas parciais das decisões:

“PREÇO PREDETERMINADO. CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003.

Consideram-se contratos com preço predeterminado aqueles com preço fixado em moeda nacional, como remuneração pela totalidade do objeto do contrato, por unidade de produto ou por período de execução. 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 a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 1993.

Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, só não descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art.10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art.109 da Lei 11.196, de 2005, e do art.3º, §3º, da IN SRF 658/2006, se efetivado apenas em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente 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 nº9.069, de 1995.

Não sendo esta a situação, as receitas advindas destes contratos sujeitam-se, a partir da data do reajuste, ao regime de não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins.”

(Processo nº 10380.001225/2007-94, Acórdão nº 202-19.497, Sessão de 02 de dezembro de 2008, Conselheiro Antonio Zomer)

“PIS E COFINS. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE CONTRATUAL.

A partir de 01/02/2004, para fins de apuração do PIS e da Cofins, o preço predeterminado não é descaracterizado apenas quando o reajuste de preços se dá em percentual não superior ao correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.”

(Processo nº 18471.000851/2006-75, Acórdão nº 2102-00.001, Sessão de 03 de março de 2009, Conselheiro Walber José da Silva)

“COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. IGPM. PREÇO PREDETERMINADO. CARACTERIZAÇÃO.

A utilização do IGPM como índice de atualização implica em descaracterizar o contrato como sendo de preço predeterminado. Disposição expressa do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, pois o IGPM não é índice que reflete a variação dos custos de produção. Não sendo o contrato de preço predeterminado aplica-se a apuração não-cumulativa da Cofins.

(Processo nº 16349.720019/2011-36, Acórdão nº 3301-002.196, Sessão de 25 de fevereiro de 2014, Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal – redator designado)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas

decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.”

(Processo nº 19515.722154/2011-45, Acórdão nº 9303-003.373, Sessão de 11 de dezembro de 2015, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

“REAJUSTE CONTRATUAL. IGP-M. DESCARACTERIZAÇÃO DE PREÇO PREDETERMINADO. NÃO PERMANÊNCIA NO REGIME CUMULATIVO DE APURAÇÃO.

O contrato de fornecimento de energia elétrica fora firmado em 2000, antes portanto de 31/10/2003, enquadrando-se, em parte, nos termos da exceção de permanência no regime cumulativo prevista no art. 10, XI, "c)" da Lei nº 10.833/2003. Tal contrato prevê o reajuste do preço da energia pela variação do IGP-M. Em sendo índice geral de preços, medida abrangente do movimento de preços, não é função do custo de produção, tampouco variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados no fornecimento de energia. Pelo art. 3º da IN SRF nº 658/06, preço predeterminado é "aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato" e o "caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação [...] da primeira alteração de preços decorrente da aplicação" de cláusula contratual de reajuste ou de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Qualquer alteração nesse "valor fixado", seja a título de correção monetária, seja de revisão de preços, desfaz a predeterminação do preço, descaracterizando-a. A única exceção é a do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, quando 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, que não é o caso do IGP-M.

REAJUSTE 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. REGRA DO § 3º DO ART. 3º DA IN SRF Nº 658/2006 TEM ALCANCE E AMPLITUDE DETERMINADO PELO ART. 109 DA LEI Nº 11.196/05.

Não será qualquer reajuste de preços, 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, que não descaracteriza o preço predeterminado; mas um reajuste de preços que também seja função do custo de produção ou ser variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

NOTA TÉCNICA DA ANEEL. NÃO TEM VALOR NORMATIVO OU VINCULANTE NA ESFERA TRIBUTÁRIA.

Manifestação da ANEEL acerca da qual reajuste caracteriza ou não o preço predeterminado não tem qualquer valor normativo ou vinculante.”

(Processo nº 13896.721004/2015-24, Acórdão nº 3301-003.643, Sessão de 24 de maio de 2017, Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa das Contribuições para o PIS e para a Cofins.”

(Processo nº 11080.928334/2009-60, Acórdão nº 9303-004.538, Sessão de 07 de dezembro de 2016, Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa das Contribuições para o PIS e para a Cofins.”

(Processo nº 10166.722769/2012-95, Acórdão nº 9303-012.766, Sessão de 10 de dezembro de 2021, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“CONTRATO. FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. CONTRATOS FIRMADOS. ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003. PREÇO PREDETERMINADO. ÍNDICES.

Contratos com preço predeterminados são descaracterizados, para fins de aplicação do art. 10, inciso XI, da Lei nº 10.833, de 2005 e do art. 3º, § 3º, da IN SRF nº 658/2006, se têm seus preços reajustados, após 31/10/2003, em percentual que divirja daquele correspondente à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. As receitas percebidas com tal reajuste sujeitam ao regime de não cumulatividade para tributação pela Cofins.

(Processo nº 10380.001225/2007-94, Acórdão nº 9303-007.359, Sessão de 16 de agosto de 2018, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins. No caso, adicionalmente, não foi comprovado que a variação do IGPM teria sido inferior, no período, à variação do índice específico do setor.”

(Processo nº 10730.900923/2009-19, Acórdão nº 9303-008.501, Sessão de 17 de abril de 2019, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.”

(Processo nº 11080.928336/2009-59, Acórdão nº 9303-004.545, Sessão de 7 de dezembro de 2016, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.”

(Processo nº 11080.934535/2009-04, Acórdão nº 3302-004.787, Sessão de 28 de setembro de 2017, Conselheiro Walker Araújo)

“PERMANÊNCIA NO REGIME CUMULATIVO. RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADOS ANTES DE 31/10/2003.

A permanência no regime cumulativo da Cofins, na hipótese prevista no inciso XI, artigo 10 da Lei nº 10.833/03, depende do preenchimento de todos os requisitos exigidos pela referida norma.”

(Processo nº 12898.000211/2008-30, Acórdão nº 3301-004.359, Sessão de 20 de março de 2018, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

“REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. REQUISITOS.

O reajuste por índice composto pelas variações do IGP-M e do Dólar norte-americano não reflete o custo de produção tampouco a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição *sine qua non* para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.”

(Processo nº 13982.721360/2012-26, Acórdão nº 9303-003.427, Sessão de 27 de janeiro de 2016, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão recente de 11.04.2024, formalizada no Acórdão nº 9303-015.092, entendeu que o reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo a preço predeterminado, “*salvo nas hipóteses em que o postulante ao crédito comprove que tal índice foi inferior aos patamares estabelecidos no § 3º do art. 3º da IN SRF 658/2006 (e nas que lhe sucederam, na missão de disciplinar o art. 109 da Lei 11.196/2005)*”.

Assim dispôs a Instrução Normativa nº 658, de 2006:

DO PREÇO PREDETERMINADO

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

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

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro 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.

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

Com a devida vênia, entendo que o disposto no art. 3º, § 3º, da IN SRF nº 659, de 2003, possui alcance e amplitude delimitado pelo art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, nesse sentido, conforme consta do já citado Acórdão nº 3301-003.643, cujo lógica compartilho:

“não será qualquer reajuste de preços, 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, que não descaracteriza o preço predeterminado; mas um reajuste de preços que também seja função do custo de produção ou variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, em obediência ao art. 109 da Lei nº 11.196/05; o que não ocorre com o IGP-M.”

Em julgamento sobre a mesma matéria, em referência a procedimento fiscal realizado sobre o mesmo período de apuração, no âmbito do PAF nº 13896.721434/2019-70, através do Acórdão nº 3301-013.967, expressei meu entendimento de que a utilização do IGP-M descaracteriza o preço determinado, por não se tratar de índice de custos, como determina o art. 109.

Nessa linha, a Administração Tributária, através da Nota Técnica Cosit nº 01, de 2007, manifestou-se no sentido de que a variação do IGP-M não se enquadra no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 658, de 2006. Por bem expor essa questão, reproduzo trecho do acórdão recorrido:

“Objetivando interpretar os dispositivos mencionados (art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 e IN SRF nº 658, de 2006), foi editada a Nota Técnica Cosit nº 01, de 2007, afirmando que o simples reajuste do preço com base em índice que mede a variação da inflação, por si só, desvirtuaria a definição de preço predeterminado, independentemente de o reajuste se encontrar até mesmo aquém da variação dos custos do interessado:

32. No que tange à definição de preço predeterminado, a inovação diante da IN SRF nº 468, de 2004, é o conteúdo do § 3º, que admite a manutenção do caráter de preço predeterminado, na hipótese de o reajuste de preços não se dar em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice, previsto em contrato, que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos, incorporando de forma isonômica a exceção criada pelo art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005.

Entretanto, se o reajuste não leva em conta termos de custos de produção ou insumos, então não se pode se valer do instrumento da comparação para averiguação de eventual inferioridade de percentual, pois da expressão “nos termos do inciso II do § 1º da art. 27 da Lei nº 9.069 de 1995”, conclui-se que o reajuste estabelecido em contrato deve conter imprescindivelmente termos de custos de produção ou insumos.

A Nota Cosit nº 01, de 2007 faz também a distinção entre “índice de preço” e “índice de custo”, nos seguintes termos:

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

29. Segundo informações constantes do sítio da FGV na internet (www.fgv.br), o IGPM, principiou a ser calculado a partir de junho de 1989, por solicitação de um grupo de entidades de classe do setor financeiro, liderado pela Confederação Nacional das Instituições Financeiras, em decorrência das constantes mudanças ocorridas nos indicadores da correção monetária e da inflação oficial. Esse índice origina-se da média ponderada do Índice de Preços por Atacado (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 IGPM para verificar que este não se trata de “índice que reflita a variação dos custos de produção” e nem de “índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados” – a sua própria denominação e a dos índices que o compõem é suficientemente elucidativa.

Portanto, o preço predeterminado foi desvirtuado a partir da implementação do primeiro reajuste do preço com base no IGP-M, pois o IGP-M tem como base metodológica a estrutura do Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI), resultando da média ponderada de três índices de preços: o Índice de Preços por Atacado, alterado em abril de 2010 para Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA-M), o Índice de Preços ao Consumidor (IPC-M) e o Índice Nacional de Custo da Construção (INCC-M), isto é, envolve itens que não se incluem nos custos de produção.”

Assim, em atenção à disposição literal da lei tributária, entendo como correta a reclassificação das receitas para o regime da não-cumulatividade, pela não observância integral ao art. 10, XI, “c”, da Lei nº 10833, de 2003, visto que o reajuste de preço por índice que não representa a variação dos custos de produção ou dos custos dos insumos desfaz o caráter predeterminado do preço, não merecendo reforma a decisão recorrida.

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator