



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

**Processo n°** 19515.720184/2012-06  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.033 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2018  
**Matéria** PIS e COFINS  
**Recorrente** GUASCOR DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

Ementa:

**PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE**

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental-probatória. Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do CPC/2015, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2007

Ementa:

**PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN Nº 468/2004 e 658/2006.**

O preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, trata-se de mera atualização monetária dos valores dos contratos, e, não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado. A ilegalidade da exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a 1(um) ano, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI alínea “b” da Lei 10.833/03.

**IGP-M. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.**

O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2007

Ementa:

PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN Nº 468/2004 e 658/2006.

O preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, trata-se de mera atualização monetária dos valores dos contratos, e, não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado. A ilegalidade da exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a 1(um) ano, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI alínea "b" da Lei 10.833/03.

IGP-M. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.

Recurso voluntário provido. Crédito tributário exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência apresentada pelo Conselheiro Pedro de Sousa Bispo para aferir a metodologia e cálculos apresentados no laudo acostado pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Olmiro Lock Freire e Pedro de Sousa Bispo. Adentrando no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Waldir Navarro Bezerra. A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula votou pelas conclusões, por discordar que a IN nº 658/2006 seja ilegal.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Pedro Sousa Bispo, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz,

Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 1.425/1.455) em face do acórdão n. 16-45.663 (fls. 1.390/1.401) e que restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Ano-calendário: 2007*

*REGIME CUMULATIVO. EXCEÇÃO À REGRA GERAL.*

*Somente as receitas oriundas de contratos firmados antes de 31/10/2003, com prazo de duração superior a um ano e decorrentes do fornecimento de bens a preço predeterminado poderiam permanecer no regime cumulativo.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2007*

*REGIME CUMULATIVO. EXCEÇÃO À REGRA GERAL.*

*Somente as receitas oriundas de contratos firmados antes de 31/10/2003, com prazo de duração superior a um ano e decorrentes do fornecimento de bens a preço predeterminado poderiam permanecer no regime cumulativo.*

2. Em suma, o que se discute aqui são exigências de PIS e COFINS para o ano de 2007 decorrentes de uma divergência de entendimento quanto ao regime tributário que o contribuinte estaria sujeito para tais contribuições, i.e., se estaria subordinado ao regime cumulativo ou não-cumulativo.

3. Conforme se depreende dos autos, o contribuinte tem por atividade econômica a geração de energia elétrica e, no período fiscalizado, adotou o regime cumulativo na apuração das contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que os contratos firmados pela recorrente estariam sujeitos ao regime predeterminado de preços, o que faz incidir o disposto nas alíneas "b" e "c" do inciso XI do art. 10 c.c. o inciso V do art. 15, ambos da lei n. 10.833/03.

4. Por sua vez, a fiscalização entende que os contratos firmados pelo contribuinte previam cláusulas de reajuste com base no IGP-M, índice esse que não seria capaz de refletir os custos de produção ou insumos, o que subordinaria a recorrente ao regime não-cumulativo de tributação, nos termos da Nota Técnica SRF/COSIT n. 01, de 16/02/2007, corroborada e ratificada pelo Parecer PGFN/CAT n. 1610/2007, bem como pelo disposto nos artigos 2º e 3º, § 3º da IN SRF n. 658/06.

5. Depois de interposto o recurso voluntário alhures citado, o contribuinte apresentou laudo técnico confeccionado pela *PWC Brasil* (fls. 1.642/1.656) no sentido de comprovar o direito por ela vindicado.

6. Diante deste quadro, proferi o despacho de fls. 1.657/1.658, acatado pelo Presidente desta Turma julgadora, no sentido de dar oportunidade para que a Fazenda Nacional pudesse se manifestar a respeito do aludido laudo. Referida manifestação fazendária encontra-se positivada por meio da petição de fls. 1.660/1.665.

7. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

8. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### I. Preliminarmente

#### (i) A manifestação fazendária de fls. 1.660/1.665

9. Preliminarmente, antes de seguir adiante no julgamento do presente caso e já com o fito de evitar eventuais alegações de omissão, mister se faz, neste momento processual, apresentar uma resposta às considerações da União retratadas na petição de fls. 1.660/1.665..

10. Conforme se observa de tal petição, uma vez instada a se manifestar a respeito do conteúdo do sobredito laudo técnico, a União se limitou a questionar a juridicidade da sua juntada nos autos nesta fase processual, uma vez que, segundo manifestação fazendária, tal juntada neste momento processual estaria em descompasso com o disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>.

11. Não há dúvida que a literalidade dos dispositivos citados pela União, em especial o disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972 poderia, *a priori*, redundar na conclusão alcançada, i.e., de que a juntada do mencionado parecer nesta fase processual seria indevida. Acontece que a interpretação literal, no âmbito jurídico, é prelúdio de todo e qualquer processo hermenêutico, não podendo, por conseguinte, ser tratado como um fim em si mesmo. Neste diapasão são as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

*O desprestígio da chamada interpretação literal dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo com o método de interpretação do direito, seríamos forçados a admitir estarem os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, credenciados a outorgar substância às mensagens legislativas, explicitando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade subtrairia à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de*

<sup>1</sup> "Art. 16. A impugnação mencionará:

(...).

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...).

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

---

*suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência*<sup>2</sup>.

12. Assim, a interpretação dos citados dispositivos do Decreto-lei n. 70.235/72 deve ser feita de forma sistemática e, em especial, *contextualizando* o nicho processual em que tais dispositivos estão inseridos.

13. Neste diapasão, convém desde já registrar que o Decreto-lei n. 70.235/72, ao regular o processo administrativo, se vale, ainda que por outras palavras, de inúmeras disposições processuais consagradas no Código de Processo Civil brasileiro. O art. 16, §4º do Decreto-lei, por exemplo, é fruto de uma leitura dos atuais artigos 434 e 435 do CPC/2015<sup>3</sup>, os quais, por seu turno, estão historicamente presentes nos diferentes Códigos de Processo Civil que já vigoraram no país.

14. Acontece que a utilização de disposições do processo civil brasileiro no âmbito do processo administrativo fiscal não pode se dar pela simples transposição de dispositivos de um ambiente para o outro. Em outros termos, é imprescindível que tais disposições sejam contextualizadas.

15. Destaque-se, desde já, que referida contextualização decorre da função primordialmente exercida por todo e qualquer processo, qual seja, resolver, com justiça, problemas de convivência humana. O que se afirma aqui é que uma relação processual, independentemente da sua natureza, só existe em razão da prévia existência de um relação jurídica de direito material conflituosa, tendo por objetivo resolvê-la de forma conteudística, i.e., com justiça. Daí advém a consagrada ideia de instrumentalidade do processo, que expressa, claramente, a aptidão que a relação jurídica de direito material tem para conformar e conduzir a relação processual daí decorrente.

16. Pois bem, quando falamos em processo civil os diferentes tipos de direitos materiais que dão origem a uma específica relação processual são preponderantemente de natureza cível, ou seja, são relações jurídicas que majoritariamente apresentam um caráter privado e, portanto, pressupõem (no âmbito do direito material) atos de vontade *convergentes* emitidos por partes capazes. Daí a existência da embolorada ideia de que no processo civil se busca a chamada verdade formal, o que explica a existência de dispositivos como os artigos 434 e 435 do CPC, cujo conteúdo é fonte inspiradora para os artigos 16, §4º e 17 do Decreto nº 70.235/1972.

17. Acontece que no âmbito do processo administrativo fiscal a relação jurídico-processual daí decorrente não provém de um *convergente* ato de vontade das partes que figuram na relação de direito material que lhe dá origem. Ao contrário, tal relação exsurge da imposição, *manu militare*, do dever da fiscalização em tutelar a coisa pública, aqui retratada

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. "Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos". "in" Revista da Faculdade de Direito da USP - vol. 105. jun./dez. 2010. p. 413.

<sup>3</sup> "Art. 434. Incumbe à parte instruir a petição inicial ou a contestação com os documentos destinados a provar suas alegações.

(...).

Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos.

Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5o."

pela exigência do crédito tributário. Percebe-se, portanto, que a similaridade do processo administrativo fiscal é, em maior grau, com o processo penal e não com o processo civil, embora, no âmbito normativo, este último nicho processual lhe seja importante fonte de inspiração e complementação, quando necessário. Daí, inclusive, advém a ideia de que no processo administrativo fiscal vige o secular princípio da verdade material.

18. Neste momento convém aqui abrir um parêntese para afirmar que quando se apregoa o sobredito princípio da verdade material não se faz no sentido de equiparar este importante valor normativo a uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecnias e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

19. Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir a relação jurídica de direito material conflituosa por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá pelas características peculiares do direito material vindicado processualmente, i.e., pela sua *contextualização*. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em processos administrativos fiscais.

20. Ademais, não custa lembrar que o processo administrativo tributário retrata uma exigência da Administração Pública, a qual deve nortear suas ações pelos princípios da moralidade, da eficiência e pela defesa do interesse público, este último empregado como sinônimo de interesse público *primário*. Assim, não é crível admitir que, por uma questão exclusivamente formal (em um processo - repita-se - que tende a ser procedimentalmente mais flexível) a União prefira preterir a análise de um importante documento (laudo técnico) para a solução mais justa e o conseqüente exaurimento da lide apenas sob o equivocado pretexto de estar defendendo um interesse público que, nestes termos, apresenta nítido caráter *secundário*.

21. Por fim, não é demais lembrar a disposição do art. 6º. do CPC/2015, o qual prevê o chamado princípio da cooperação. Referido princípio acaba de vez com o mito do juiz *Hércules*, na medida em que reconhece que o julgador não é um ser onisciente. Logo, toda e qualquer colaboração das partes no sentido de contribuir na formação do convencimento do juízo é sempre salutar, na medida em que promove uma dialética não só formal, mas materialmente válida e, por conseqüente, perfaz a construção de uma decisão judicativa efetivamente democrática.

22. Por fim, não há que se falar em supressão de instância judicativa, como indevidamente quer fazer crer a Fazenda Nacional. Isso porque, aludido parecer não faz outra coisa senão atestar, aos olhos da recorrente, aquilo que ela vem aduzindo desde sua impugnação, i.e., que no presente caso o índice de correção adotado em seus contratos (IGP-M) não ultrapassaria os custos para a sua produção e que, em verdade, redundaria em mera correção monetária dos preços praticados pela recorrente.

23. Forte em tais premissas, admito como válida a juntada do parecer de fls. 1.642/1.656, o qual poderá servir de subsídio para a formação do convencimento desta Turma julgadora.

## I. Mérito

**(ii) A injuridicidade da presente exigência fiscal**

24. Em relação ao mérito, a questão aqui debatida não é nova para este colegiado, assim com também não é nova para este Tribunal Administrativo, uma vez que já fora objeto de análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

25. Aliás, esta turma julgadora, em exigência fiscal também lavrada contra a mesmíssima recorrente, manifestou-se pelo provimento do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, conforme se observa da ementa veiculada no âmbito do acórdão n. 3402-003.302, *in verbis*:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010*

*PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN Nº 468/2004 e 658/2006.*

*O preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, trata-se de mera atualização monetária dos valores dos contratos, e, não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado. A ilegalidade da exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a 1(um) ano, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI alínea “b” da Lei 10.833/03.*

*IGP-M. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.*

*O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010*

*PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN Nº 468/2004 e 658/2006.*

*O preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, trata-se de mera atualização monetária dos valores dos contratos, e, não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado. A ilegalidade da exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a 1(um) ano, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI alínea “b” da Lei 10.833/03.*

*IGP-M. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO  
PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.*

*O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.*

26. Naquela oportunidade, o Conselheiro *Carlos Augusto Daniel Neto*, por meio de substancial voto, assim prescreveu:

*O cerne da discussão nesse processo cinge-se ao conceito de "preço determinado", para fins de aplicação do art.10, XI da Lei 10.833/03, especialmente em relação à adoção do índice IGP-M em cláusula contratual de reajuste de preços.*

*A RFB entende que a adoção de tal índice não atende ao art.109 da Lei 11.196/2006, verbis:*

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

*Tal posição decorre da consideração de que o IGP-M não reflete o custo de produção ou da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069/95:*

Art. 27. A correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária contraída a partir de 1º de julho de 1994, inclusive, somente poderá dar-se pela variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r - IPC-r.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

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

*Por sua vez, a Recorrente frisa a impossibilidade de aplicação das Instruções Normativas da SRF nº 468/04 e 658/06, por estabelecerem obstáculo ao reajustamento dos preços não existentes no dispositivo mencionado da lei 10.833/03.*

*Vejamos inicialmente o dispositivo que prevê a permanência no regime cumulativo:*

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

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

(...)

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

*Da legislação depreende-se imediatamente que os requisitos para que a receita permaneça na sistemática de cumulatividade das contribuições são: i) contrato anterior a 31/10/2003; ii) prazo de duração superior a 1 (um) ano; iii) de construção, empreitada ou fornecimento de bens ou serviços; iv) a preço predeterminado. A celeuma se dá em torno do que seria o preço predeterminado, reconhecendo o próprio Fisco a presença dos demais requisitos.*

*A IN 658/2006, invocada pela Fazenda para fundamentar a pretensão arrecadatória, diz o seguinte:*

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

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

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

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

II – de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei 8.566, de 21 de junho de 1993.

§3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.”

*Em primeiro lugar, há que se pontuar que não há, nos autos, qualquer prova ou indício de que tenha sido **implementada** em relação aos contratos celebrados com a ELETRONORTE e a CELPA, nos termos do art.3º, §2º da IN 658/2006, o que por si só seria elemento fático suficiente para derrocar a autuação quanto a estes contratos, visto tal implementação ser condição de aplicação do referido dispositivo. **Mas vamos além.***

*A ilegalidade de tal instrução normativa é patente. Ao dar uma interpretação restritiva ao conceito de preço determinado, através da aposição de diversos elementos de forma inovadora para a sua caracterização, a Administração Pública violou o art.99 do Código Tributário Nacional, que restringe o alcance das normas infralegais àquilo que suas superiores hierárquicas determinem.*

*A esse respeito, não faltam vozes na doutrina a denunciar tal ilegalidade:*

*“Caracterização do preço predeterminado. “a) o Direito Civil fornece elementos suficientes para o hermenêutico encontrar a correta definição de “preço predeterminado”, não sendo passível às normas infralegais, promover a alteração de tais conceitos: b) a aplicação de cláusulas de reajuste não descaracteriza a predeterminação do preço, já que tais cláusulas visam, tão somente, repor o valor originário da moeda acordada contratualmente; c) a aplicação de cláusula de revisão de preço em decorrência de eventos extraordinários igualmente não caracteriza a predeterminação do preço, tendo em vista que este tipo de cláusula busca a mera recomposição do preço, traduzindo ao novo contexto fático e, assim, preservando sua equivalência original; d) as Instruções Normativas, na qualidade de ato infralegais, são normas complementares, não podendo inovar, modificar ou alterar a ordem jurídica vigente, como buscou fazer a Instrução Normativa nº 468/04. Referida Instrução Normativa é absolutamente ilegal, em razão de haver criado novos critérios para a definição de preço predeterminado, violando assim o princípio constitucional da legalidade; e) finalmente, ao buscar retroagir seus efeitos até fevereiro de 2004, mais uma vez a Instrução Normativa n. 468/04 afrontou um princípio constitucional, desta vez o da irretroatividade das leis, albergado pelo artigo 150, III, “a”, da Carta Maior. ”(Berndt, Marco Antônio; Panzarini Filho, Clóvis, PIS/Cofins – a ilegalidade da IN 468/04 ao conferir novo conceito de preço predeterminado nos contratos a longo prazo. RDDT 115/70, abr/05).*

*A doutrina tem como certo que o preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, afirma que trata de mera atualização monetária de valores contratos, e, não o torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em “preço indeterminado, que esse fato não importa em novação de contrato firmado previamente, é o que extrai da lição Sacha Calmon Navarro. (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/Cofins Regime Cumulativo x não cumulativo. Contratos de Longo Prazo, Reajuste pelo ICPM, Instruções Normativas 468/04 e 658/06, RDDT nº 145m out/07, p.148)*

*Na mesma linha, a jurisprudência desse Conselho já reconheceu diversas vezes, e de forma expressa, a ilegalidade das instruções normativas e a possibilidade de reajuste dos preços pelo IGP-M sem que isso desqualifique o requisito de “preço determinado”.*

*Inclusive, deve-se mencionar que o IGP-M é o índice oficial dos contratos de fornecimento de energia, conforme Nota Técnica n*

224/2006 SFF/ANEEL, que aponta o IGP-M como índice de correção apto a refletir a variação de custos dos insumos, não descaracterizando o caráter de preço predeterminado dos contratos em análise.

Sobre isso também, cumpre assinalar que não há nos autos qualquer prova carreada pela fiscalização que aponte que a aplicação do IGP-M, quando implementada, superaria o valor referente aos custos de produção ou dos insumos, elemento este que seria essencial ao caderno probatório para autorizar o entendimento do Fiscal pela aplicabilidade do regime não-cumulativo às receitas da empresa.

Ora, não tendo a fiscalização produzido nada neste sentido, não tem o Contribuinte ônus de demonstrar que o IGP-M está aquém ou além dos custos de produção e dos insumos, pois isso operaria um ônus probatório absolutamente arbitrário, que deveria restar apenas com o fiscal responsável pela autuação.

Pode-se mencionar, por exemplo, o Acórdão 3403-003.607, julgado em 26/02/2015, relatado pelo Cons. Domingos de Sá Filho, em turma presidida pelo Cons. Antonio Carlos Atulim, onde por unanimidade reconheceu-se o que é dito aqui. Senão, vejamos a elucidativa ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/02/2004 a 31/05/2004 PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN Nº 468/2004 e 658/2006.

**O preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, trata-se de mera atualização monetária dos valores dos contratos, e, não torna o preço pactuado (predeterminado) para fornecimento de bens e serviços em preço indeterminado. A ilegalidade da exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a 1(um) ano, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI alínea “b” da Lei 10.833/03.**

Recurso Provido.

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão 3302-001.659, julgado em 26 de Junho de 2012, com voto da Ilustre Conselheira Fabíola Keramidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2007 CONTRATOS ANTERIORES A 31 DE OUTUBRO DE 2003.

FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. OBRIGAÇÕES DE TRATO SUCESSIVO. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE.

**Somente a adoção de índice que represente reajuste acima ao dos custos de produção Lei nº. 11.196, de 2005, art. 109 implica a sujeição das receitas decorrentes de contrato de fornecimento de bens e serviços de trato sucessivo, ao regime não-cumulativo da contribuição.** A não comprovação, pela fiscalização, de que o índice adotado pelas partes superou o valor referente aos custos de produção, torna aceitável o índice escolhido pelas partes.

IGPM. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONTRATO PREDETERMINADO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO.

**O reajuste de preços efetuado nas condições descritas no artigo 27 da Lei nº 9.069/95 independentemente do índice utilizado não descaracteriza a condição de preço predeterminado do contrato e, conseqüentemente, a sua manutenção no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98. Não consta na legislação impedimento à utilização do IGP-M.**

CLÁUSULA DE REAJUSTE. CLÁUSULA DE REVISÃO. CONTRATO PREDETERMINADO. MANUTENÇÃO.

**A simples existência de cláusula de reajuste e revisão não é suficiente para que o contrato de prestação de serviços perca sua característica de contrato predeterminado, seria preciso comprovar que o valor referente ao aumento da carga tributária foi repassado ao preço do serviço contratado.**

Ademais, a existência das mencionadas cláusulas estão previstas na própria lei de licitações Lei nº 8.666/93, artigos 57, 58 e 65.

*Esta questão foi julgada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do **Recurso Especial nº 1.089.998 – RJ**, tendo aquele Tribunal concluído que a cláusula de correção monetária não altera o valor pré-determinado no contrato e que a Instrução Normativa em comento (IN 468/2004) extrapolou seu poder normativo, ocasionando o aumento da carga tributária sem ser por meio de lei, a saber:*

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

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

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

**3. A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa n. 468/04, ao definir o que é "preço predeterminado", estabeleceu que "o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços" e, assim,**

**acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%).**

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

5. No mesmo sentido do voto que eu proferi, o Ministério Público Federal entendeu que houve ilegalidade na regulamentação da lei pela Secretaria da Receita Federal, pois **"a simples aplicação da cláusula de reajuste prevista em contrato firmado anteriormente a 31.10.2003 não configura, por si só, causa de indeterminação de preço, uma vez que não muda a natureza do valor inicialmente fixado, mas tão somente repõe, com fim na preservação do equilíbrio econômico-financeiro entre as partes, a desvalorização da moeda frente à inflação."** (Fls. 335, grifo meu.) Mantenho o voto apresentado, no sentido de dar provimento ao recurso especial.

(REsp 1089998/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 30/11/2011)

*Não apenas a ilegalidade é patente, mas o absurdo de se tratar a aplicação de um índice de correção monetária como forma de acréscimo de valor do negócio se afigura contrária ao entendimento consolidado tanto pelo Supremo Tribunal Federal quanto pelo Superior Tribunal de Justiça:*

"(...) 3. União Federal. Pagamento de expurgos inflacionários. Admissibilidade. **A correção monetária não se constitui em um plus, não é uma penalidade, mas mera reposição do valor real da moeda corroída pela inflação.** Agravo regimental desprovido." (Supremo Tribunal Federal, Pleno, ACO nº 404 ExecuçãoAgR/ SP, Rel. Min.Maurício Correa, DJU 02/04/2004)

"Tributário Parcelamento Transação Correção Monetária **Sobrevindo nova ordem econômica no país, não ofende direito do devedor a atualização de parcelas vincendas da OTNs, até porque a atualização não constitui um plus mas simples critério de atualização na moeda em regime inflacionário.** (...)" (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp nº 12.006/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 09/09/91).

*Para se desqualificar a aplicação do IGP-M deveria a fiscalização ter demonstrado que tal índice corresponderia a percentuais de correção superiores ao custo de produção ou custo dos insumos, o que não aconteceu no caso em tela. **Nesse caso, o fiscal autuou apenas por haver a previsão do ajuste pelo IGP-M.***

(...).

27. Não obstante, como já mencionado anteriormente, esta questão restou pacificada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão n. 9303-004.456) em caso paradigmático, nos termos do art. 47 do RICARF, que restou assim ementado:

*Ementa(s)*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 15/06/2004*

*PIS. COFINS. CONTRATO DE PREÇO PREDETERMINADO. APLICAÇÃO DO IGPM. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.*

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

*A utilização do IGPM, não descaracteriza o contrato como de preço predeterminado somente se ficar comprovado que a utilização do índice resultou em correção menor ou igual ao custo de produção ou à variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.* (g.n.).

28. Em suma, referido julgado previu que as exigências aqui tratadas devem ser exoneradas sempre que houver prova de que o índice de correção adotado nos contratos fiscalizados (IGP-M) implica alteração de preço menor ou igual à variação ponderada dos custos de produção do contribuinte. É exatamente este o caso dos autos, haja vista a conclusão do já citado parecer ofertado por auditoria independente, *in verbis*:

## 5. Conclusões

À vista do exposto nos capítulos anteriores, em especial na comparação entre a variação dos custos de venda de energia elétrica e o reajuste pelo IGP-M previsto para aplicação aos contratos, é possível concluir que a variação dos custos no período foi superior aos reajustes estipulados, de acordo com a variação do IGP-M no período. Enquanto o IGP-M sofreu variação de **11,89%**, a variação dos custos da empresa foi de **26,40%**.

29. Assim, diante de tal conclusão técnica, bem como amparado nas razões veiculadas nos acórdãos aqui citados, aqui convocadas com esteio no disposto no art. 50, § 1º da lei n. 9.784/99, não restam dúvidas quanto a insubsistência das exigências fiscais aqui tratadas.

### Dispositivo

30. Diante do exposto, **voto por dar integral provimento** ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exonerando, por conseguinte, as exigências fiscais aqui debatidas.

31. É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Processo nº 19515.720184/2012-06  
Acórdão n.º **3402-005.033**

**S3-C4T2**  
Fl. 1.676

---

Diego Diniz Ribeiro - Relator.