



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

**Processo n°** 19515.720185/2012-42  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.302 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2016  
**Matéria** PIS/Cofins  
**Recorrente** GUASCOR DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

PREÇO PREDETERMINADO. ILEGALIDADE DA IN N° 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 n° 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 n° 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 N° 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jorge 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. Sustentou pela recorrente a Dra. Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, OAB/SP nº 246.569.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

## Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração de fls. 1232 a 1236 e de fls. 1217 a 1221, lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, ciência em 20.12.2012 (fls. 1233 e 1218), constituindo crédito tributário de: i) COFINS (fls. 1232 a 1236) no valor total de R\$ (...), incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 30.11.2012, referente aos períodos de 01.2008 a 12.2010, com enquadramento legal exposto às fls. 1231 e 1236; ii) PIS (fls. 1217 a 1221) no valor total de R\$ (...), incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 30.11.2012, referente aos períodos de 01.2008 a 12.2012, com enquadramento legal exposto às fls. 1216 e 1221.

Por razões de economia, se reproduzirá abaixo parte do relatório da decisão *a quo*, que bem sintetiza o feito.

No Termo de Constatação de fls. 1185 a 1200 a autoridade fiscal autuante informa que:

i) A contribuinte tem por atividade econômica a geração de energia elétrica. **Sua operação reside, basicamente, na produção de energia**, através de transformadores instalados em suas usinas, **fornecendo-a as concessionárias de transmissão e distribuição dos Estados do Acre (Eletroacre), Rondônia (CERON) e Pará (CELPA)**, nos sistemas isolados desses Estados, denominados "lugares remotos";

ii) **A fiscalizada adotou o regime cumulativo na apuração das contribuições ao PIS e à COFINS, incidente sobre a totalidade de suas receitas no período de jan/2008 a mar/2010**, passando a informar nos DACONs de abril a dezembro de 2010, as receitas relativas à venda de peças sob o regime não-cumulativo (menos de 1% do faturamento total), além das receitas de fornecimentos às concessionárias sob o regime cumulativo;

iii) Na forma do Termo nº 01, datado de 11/10/2011, a contribuinte foi intimada a fundamentar a adoção do regime cumulativo. Em resposta encaminhada em 01/11/2011, **a fiscalizada expõe, em síntese, que o disposto no art. 10, inciso XI, alínea "b" da Lei nº 10.833/03 assegura a manutenção do regime anterior (cumulativo), e que ainda que o preço ajustado sofra reajuste anual, enquanto mera reposição da desvalorização da moeda frente à inflação, tal situação não descaracteriza a natureza de preço predeterminado;**

iv) A **Nota Técnica SRF/COSIT nº 01, de 16/02/2007**, corroborada e ratificada pelo **Parecer PGFN/CAT nº 1610/2007** dispõe, em síntese, que as receitas decorrentes de contratos de compra e venda de energia elétrica, de transmissão de energia elétrica, e de outros contratos vinculados a essas atividades devem submeter-se à tributação pelo regime da não-cumulatividade, tendo em vista que os contratos inerentes a tais atividades não se enquadram no conceito de preço predeterminado;

v) No caso específico da fiscalizada, **verifica-se que seus contratos iniciais, firmados em 1997 e 1998, estabeleceram originalmente os seguintes reajustes de preços:** CERON - Cláusula 16ª variação setorial de preços de venda de energia elétrica por produtores independentes, divulgada pela ANEEL; no 5º Aditivo, de 11/05/2005, ficam previstos reajustes pelo IGP-M; ELETROACRE - Cláusula 16ª variação do IGP, limitado ao aumento médio de tarifas de energia elétrica concedidos pela ANEEL à contratada; através do 4º Aditivo, de 16/11/2006, se prevê reajustes pelo IGPM; CELPA - Cláusula 31ª variação do IGP;

vi) É fundamental aqui ressaltar, que **em nenhuma hipótese, os reajustes efetivamente aplicados pela fiscalizada tomaram por base custos de produção efetivamente incorridos ou qualquer índice específico refletindo a variação dos insumos empregados;**

vii) Cumpre observar, ainda, que se encontram previstos nos contratos iniciais, e foram posteriormente efetivados, reajustes associados à majoração de tributos, como no contrato junto a CERON (4º Aditivo, Cláusula 3ª). Dessa forma, conforme Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 30, de 18/09/2006: "retira a característica de preço predeterminado o reajuste no qual se considera fator que reflita a variação da carga tributária Incidente sobre o faturamento, permitindo que seja repassada ao adquirente do bem ou serviço";

viii) **Os contratos e os preços praticados pela contribuinte não atendem a condição de preço predeterminado**, afastando-a da previsão legal de enquadramento no

regime da cumulatividade, o que a submete, por consequência, à tributação do PIS e da COFINS sob o regime da não-cumulatividade;

ix) A fiscalizada apresentou as planilhas intituladas "Estudo RFB" Calculo do Crédito do Pis e da Cofins" e "Cálculo de Pis Cofins Estudo RFB Regime Não Cumulativo", referentes a 2008 a 2010, onde aponta os valores mensais que seriam devidos sob o regime não-cumulativo. O exame das mesmas revela que a fiscalizada considerou como passíveis de créditos praticamente todos seus custos e despesas que se encontram nas contas consignadas nos Balancetes de 2008 a 2010. Na realidade, os créditos permitidos pela legislação são bem mais restritos que os utilizados pela fiscalizada em sua apuração (estudo). A Lei 10.637/2002 (PIS), em seu art. 3º, bem como a Lei 10.833/2003 (COFINS), art. 3º, estabelecem os créditos que poderão ser apropriados.

x) Conforme inserido na ementa da Solução de Divergência COSIT nº 15/2008, que *"Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado"*;

xi) Com fundamento na legislação e entendimento acima citados, e com base nos valores e elementos apresentados pela empresa, bem como no exame da escrituração contábil e fiscal das respectivas contas sob análise, foi elaborado o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NÃO-CUMULATIVOS (Anexo I –fls. 1201 a 1203). Às fls. 1197 e 1198 constam a fundamentação dos créditos aceitos e não aceitos pela fiscalização; xii) Foi elaborado o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS VALORES TRIBUTÁVEIS (Anexo III – fls. 1205 a 1207), que reflete a apuração fiscal dos valores devidos ao PIS e à COFINS sob o regime não-cumulativo.

A Contribuinte apresentou sua extensa **impugnação**, onde alegou, em síntese o seguinte (cf. fls.1690-1694):

1) A Impugnante celebrou contratos para fornecimento de energia elétrica com as concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica ELETROACRE, CERON e CELPA;

2) Uma vez que referidos **contratos foram firmados antes do advento das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003**, a Impugnante submeteu as receitas decorrentes destes contratos, no período de janeiro de 2008 a março de 2010, à tributação pelo regime cumulativo da Contribuição ao Programa de Integração Social PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, conforme determina **o artigo 10, inciso XI, alínea b, e artigo 15, ambos da Lei nº 10.833/2003**;

3) A Fiscalização sustentou que os contratos firmados pela Impugnante com as concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica ELETROACRE, CERON e CELPA não atendem ao requisito de "preço predeterminado", requisito indispensável para que se mantenha a aplicação do regime da cumulatividade. Frise-se, desde já, que **este entendimento baseia-se tão somente na existência de cláusulas nos referidos contratos, que prevêm o reajuste de preços fixados originalmente, seja em razão da necessidade de aplicação de índices que reflitam a desvalorização da moeda (correção monetária) ou, ainda, em razão da ocorrência de eventos extraordinários**;

4) **Em nenhum momento a fiscalização comprovou a ocorrência do reajuste dos preços predeterminados.** Mesmo não comprovadas *in casu* as alegações suscitadas pela D. Autoridade Fazendária, fato é que tais argumentos não merecem prosperar, visto que os contratos firmados pela Impugnante e que são objeto da autuação fiscal ora guerreada atendem a todos os requisitos previstos no artigo 10, inciso XI, "b", da Lei nº 10.833/2003, inclusive o de "preço predeterminado". Isto porque **além do fato de os índices de correção monetária previstos nos referidos contratos estarem de acordo com a legislação aplicável, há ainda que se considerar que a simples existência de cláusula de reajuste e revisão não é suficiente para que o contrato de prestação de serviços perca sua condução de contrato com preço predeterminado;**

5) Mesmo com o novo regime da não-cumulatividade posto como regra para a incidência das contribuições em comento, entendeu por bem o legislador manter diversas categorias de contribuintes e determinados tipos de receitas sujeitas ao regime da cumulatividade, conforme previsto expressamente no artigo 10, inciso XI, "b", da Lei nº 10.833/2003. Com base no que dispõe o referido dispositivo, aplica-se as normas anteriores à vigência da Lei nº 10.833/2003 para as receitas provenientes dos contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003, com prazo superior a 1 ano, com preço predeterminado e que tenham por objeto o fornecimento de bens e serviços;

6) **Foi com o propósito de cuidar para que o aumento repentino das referidas contribuições ao PIS e à COFINS não colhesse de surpresa situações já consolidadas e aperfeiçoadas sob o regime anterior que culminou com a edição do artigo 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/03;**

7) Assim, atendidos, cumulativamente, os requisitos acima indicados, tem o contribuinte o direito de submeter as receitas provenientes destes contratos à tributação pelo regime cumulativo do PIS e da COFINS, exatamente como é o caso da Impugnante, que firmou Contratos para o fornecimento de energia elétrica com as concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica ELETROACRE, CERON e CELPA os quais atendem a todos os requisitos necessários para a manutenção do regime cumulativo;

8) A Autoridade Lançadora invocou os argumentos aduzidos na Nota Técnica SRF/COSIT nº 1/07 e no Parecer PGFN/CAT nº 1610/07 acerca da caracterização do "preço predeterminado", os quais expõem o entendimento do Fisco Federal no sentido de que o reajuste dos preços, em razão da necessidade de recomposição do equilíbrio econômico, é causa para a descaracterização do preço predeterminado e, conseqüentemente, a submissão das receitas provenientes destes contratos ao regime da não-cumulatividade;

9) A submissão das receitas provenientes dos contratos celebrados pela Impugnante ao regime da não-cumulatividade deu-se exclusivamente em razão da existência de cláusulas de reajuste de preços, o que, no entendimento fiscal, retiraria a condição de preço predeterminado dos referidos contratos. Em nenhum momento o Auditor Fiscal, responsável pela lavratura dos Autos de Infração ora combatidos, comprovou a ocorrência, na prática, do reajuste dos preços originalmente pactuados. **De qualquer forma, mesmo não restando comprovada a ocorrência do reajuste dos preços, resta evidente in casu que os contratos firmados pela Impugnante com as concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica ELETROACRE, CERON e CELPA atendem a todos os requisitos previstos no artigo 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/03, inclusive o de preço predeterminado;**

10) A Nota Técnica SRF/COSIT n° 1/07 e no Parecer PGFN/CAT n° 1610/07 expressam o entendimento fazendário acerca do conceito de "preço predeterminado" para fins dos dispositivos legais mencionados acima, no sentido de que a previsão de reajuste de preços, que não tenha como base custos de produção ou qualquer índice específico que reflita a variação dos insumos empregados, descaracterizaria o preço predeterminado fixado no contrato. Foi com base neste entendimento que foi editada a Instrução Normativa SRF n° 468/04 que, em seu artigo 2º, estabeleceu o conceito de preço predeterminado, conforme o entendimento fiscal: "Artigo 2º 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.";

**11) Os contratos firmados pela Impugnante com as concessionárias estão fixados no parâmetro R\$/MWh (Megawatt/hora), ou seja, por unidade de produto.** A previsão de valor fixo em reais por MWh já caracteriza a condição de preço predeterminado do contrato, o que enseja concluir que os contratos firmados pela Impugnante com as concessionárias de energia elétrica atendem ao requisito de "preço predeterminado" previsto no artigo 10, inciso XI, "b", da Lei n° 10.833/03;

12) A Autoridade Lançadora concluiu que a previsão de reajuste dos preços fixados originalmente nos referidos contratos enseja a descaracterização do "preço predeterminado". Tal entendimento está baseado no que dispõem os §§ 2º e 3º do artigo 2º da IN SRF n° 468/04, in verbis: "§2º Se estipulada no contrato cláusula de aplicação de reajuste, periódico ou não, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços verificada após a data mencionada no artigo 1º. §3º Se o contrato estiver sujeito a regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei n° 8.666, de 21 de junho de 1993, o caráter predeterminado do preço subsiste até a eventual implementação da primeira alteração nela fundada após a data mencionada no artigo 1º.";

13) Com o objetivo de esclarecer a questão acerca da possibilidade de reajuste dos preços, a Lei n° 11.196/2005 trouxe, em seu artigo 109, a seguinte norma reputada como interpretativa: "Artigo 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do artigo 10 da Lei n° 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 artigo 27 da Lei no 9.0692, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado." Em razão da edição do referido artigo, a SRF editou a IN SRF n° 658/06 que, substituindo a IN SRF n° 468/04, manteve o mesmo teor da definição já examinada anteriormente;

**14) Ao determinar por meio das referidas Instruções Normativas que o caráter de preço predeterminado subsiste apenas até eventual alteração dos preços em razão de reajuste aplicado, o Fisco Federal acabou por majorar, de forma reflexa, as alíquotas das referidas contribuições, o que somente pode ser realizado por meio de lei, sob pena de violação do princípio da legalidade.** As Instruções Normativas, em razão do seu caráter regulamentar, nos termos do artigo 100, inciso I, do CTN, não podem usurpar os ditames legais, já que possuem caráter de acessoriedade. Não restam dúvidas acerca da ilegalidade das Instruções Normativas SRF n°s 468/04 e 658/06, que serviram de base para a acusação fiscal ora atacada, quanto à descaracterização do conceito de "preço predeterminado" quando do reajuste de preços, ante a patente ofensa ao princípio da legalidade;

15) De outra ponta, mesmo que se admita a legalidade das Instruções Normativas SRF n°s 468/04 e 658/06, ainda assim não há que se considerar a cláusula de

reajuste de preços baseado na correção monetária como causa para descaracterização do "preço predeterminado". Isto porque nos termos do artigo 109 da Lei nº 11.196/2005 os contratos sujeitos a reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos empregados, nos termos do inciso II, do § 1º do artigo 27 da Lei nº 9.069/1995, não perderiam o caráter de preço predeterminado. **Nos termos do referido dispositivo legal supra citado, a regra geral é no sentido de que a correção monetária de quaisquer negócios jurídicos seria calculada com base no IPC-r. Ocorre que referido índice (IPC-r) foi extinto nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.192/20015, razão pela qual passou-se a aplicar outros índices, entre os quais o IGP-M, que é um índice que se enquadra exatamente no conceito apresentado pelo artigo 27 da Lei nº 9.069/95;**

16) Dessa forma, nos termos do artigo 109 da Lei nº 11.196/2005, a ocorrência de mero reajuste de preços, efetuado com base no artigo 27, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.069/95, independentemente do índice a ser utilizado (entre os quais o IGP-M), não enseja a descaracterização da condição de preço predeterminado do contrato. E é exatamente o que se verifica no caso da Impugnante, haja vista que os contratos firmados com as concessionárias estabelecem o reajuste dos preços pelo IGP-M, que é um índice que se enquadra na previsão do artigo 27, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.069/95;

17) O Contrato 101398, firmado entre a Impugnante e a ELETROACRE, desde a data de sua celebração já previa a possibilidade de reajuste dos preços com base na correção monetária, conforme sua Cláusula 16º. E, na prática, os preços foram reajustados pelos 6º e 7º Termos Aditivos ao referido contrato, que determinou a correção do valor de R\$ 72,50/MWh para R\$ 192,00/MWh;

18) O Contrato 08598 celebrado entre a Impugnante e a concessionária CERON, em sua Cláusula 16º prevê o reajuste dos preços com base na variação setorial de preços de venda de energia elétrica por Produtores Independentes, divulgada pela ANEEL. Na realidade, tal reajuste não foi aplicado efetivamente, sendo certo que apenas houve, de fato, o reajuste do preço com base no IPGM por meio do 5º Termo Aditivo, que fixou o preço de R\$ 103,51/MWh a partir de dezembro de 2000, ou seja, ante da edição da Lei nº 10.833/2003, e de R\$ 105,22/MWh a partir de 07 de fevereiro de 2011;

19) Quanto aos Contratos firmados com a concessionária CELPA (15997, 16097, 16197 e 16297) há a previsão de reajuste do preço fixado em MWh anualmente pelo índice econômico divulgado pela FGV, mais especificamente pelo IGP-M, reajuste este que não foi aplicado até o presente momento;

20) Como se vê, **os contratos celebrados pela Impugnante com as concessionárias de energia elétrica foram firmados com a previsão de reajuste de preços com base na correção monetária, mais especificamente com base no IGP-M, o qual, como visto anteriormente, se enquadra no conceito estabelecido pelo artigo 27, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.069/1995 e, portanto, está de acordo com o que dispõe o artigo 109 da Lei nº 11.196/2005, que estabelece o conceito de preço predeterminado;**

21) De outra ponta, mesmo que assim não fosse, não se pode admitir que o reajuste de preços originalmente fixados tenha o condão de retirar a condição de preço predeterminado. Ora, a previsão de reajuste de preços se faz necessária para minimizar os efeitos do desgaste inflacionário ocorrido durante o ano, uma vez que a cláusula de reajuste de preço do valor do contrato tem por finalidade precípua a manutenção e a preservação da

situação idealizada inicialmente pelas partes quando da assinatura de contrato de longo prazo, sem acarretar prejuízos a uma das partes. A alteração nominal do preço em virtude da atualização monetária, objetivando a manutenção da equação econômico financeira primitivamente estabelecida, ou seja, preestabelecida, não importa em aumento de preço e, sim, mera recomposição do valor real da moeda, necessário quer em função do fenômeno inflacionário, quer em função de ajustes decorrentes de aumento nos insumos e materiais usados no processo comercial ou industrial e mesmo decorrentes da majoração na carga tributária;

22) Dessa premissa, extrai-se a conclusão de que **a cláusula de reajuste e correção monetária, que tem a finalidade de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da relação contratual, em nada altera as características do preço predeterminado, já que tal reajuste não afeta a substância do negócio jurídico**. Desta feita, mesmo que se admita que a previsão de reajuste dos preços não esteja enquadrado no conceito estabelecido artigo 27, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.069/95, o que já restou demonstrado que na verdade está, ainda assim há que se considerar que tal reajuste aplicado a preços fixados inicialmente não enseja a alteração do conceito de "preço predeterminado", posto se caracterizar como mera reposição da desvalorização da moeda frente à inflação;

23) A Lei nº 10.833/03, que estaria sendo regulamentada e/ou interpretada pelas citadas Instruções Normativas SRF nº 468/04 e nº 658/06, não contem, nem expressa nem implicitamente, a restrição disposta nestes atos infralegais. Desta feita, nem mesmo a cláusula de revisão contratual, quando aplicada, poderia alterar o caráter de predeterminado do preço ajustado contratualmente. Referida cláusula, como explicado anteriormente, também alberga o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, sendo aplicada somente na eventualidade de evento novo, imprevisível, que reflita diretamente na equação econômica da execução do objeto contratual;

24) Neste passo, pode-se concluir que o contrato só pode ser executado com a manutenção das condições econômicas previstas pelas partes nos momentos do ajuste contratual. Na eventualidade de eventos extraordinários e imprevisíveis, que tornem a prestação excessivamente onerosa para uma das partes, devem as mesmas revisar as bases inicialmente ajustadas. Consequentemente, com a revisão do preço em virtude desses acontecimentos, não há que se falar em modificação do preço, mas tão-somente na recomposição do preço, ou seja, a tradução do preço ao novo contexto fático, preservando-se sua equivalência original;

25) Frise-se que no caso em tela o único reajuste de preço realizado por fato superveniente e extraordinário foi realizado no Contrato DT08598, que, dentre as previsões de revisão de preço, em sua Cláusula 19ª, prevê a previsão de majoração ou novos tributos ou encargos que possam ser cobrados da Impugnante. De acordo com a referida cláusula, o custo adicional correspondente será incorporado aos preços contratados através de Termo aditivo ao contrato, com efeito retroativo à data de vigência dos tributos ou encargos. Essa cláusula de revisão contratual foi efetivamente utilizada em 2000, quando da celebração do 4º Termo Aditivo, em virtude da alteração do percentual da COFINS, ocasião em que a Impugnante acordou com a concessionária em estabelecer novo valor da tarifa, desde janeiro de 2000, para R\$ 93,93/MWh. Ocorre que, por essa revisão ter ocorrido anteriormente à edição da Lei nº 10.833/2003, não há qualquer razão que justifique a descaracterização do preço predeterminado sob tal argumento;

26) Nos termos do artigo 10, inciso XI, "b", da Lei nº 10.833/2003, dentre os requisitos a serem atendidos para que seja mantido o regime da cumulatividade, está a necessidade de os contratos terem sido firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003.

Analisando-se as datas em que foram celebrados os contratos objeto da autuação ora combatida, não restam dúvidas de que os referidos contratos foram celebrados anteriormente a 31 de outubro de 2003, restando, portanto, atendido o requisito relativo à data de celebração dos contratos;

27) Outro requisito a ser atendido para que as receitas decorrentes dos contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003 sejam tributadas pelo regime cumulativo da COFINS, à alíquota de 3%, refere-se ao prazo de vigência dos contratos. Mais especificamente, para que as receitas sejam tributadas pelo regime da cumulatividade, é necessário que o contrato firmado para o fornecimento de bens e serviços tenha prazo mínimo de 1 ano de vigência, requisito este também atendido nos contratos celebrados pela Impugnante com as concessionárias ELETROACRE, CERON e CELPA;

28) O último requisito a ser analisado trata do objeto dos contratos sob questionamento, que necessariamente deve tratar de fornecimento de bens e serviços. E in casu dúvidas não restam quanto à natureza do objeto dos referidos contratos, que consiste no fornecimento de bens (energia elétrica), uma vez que é assente o entendimento de que o contrato de compra e venda de energia elétrica é espécie de contrato de fornecimento de bens;

29) Considerando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 468/04 e 658/06 e o entendimento já pacífico de que o reajuste de preço com base na correção monetária e em razão de eventos extraordinários correspondem à mera recomposição do equilíbrio econômico financeiro, não restam dúvidas de os contratos celebrados pela Impugnante com as concessionárias ELETROACRE, CERON e CELPA atendem aos requisitos previstos no artigo 10, inciso XI, da Lei nº 10.833/03.

A impugnação do contribuinte foi julgada improcedente em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010 REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CONTRATOS DE LONGO PRAZO.*

*PREÇO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO-CUMULATIVA.*

*As receitas decorrentes de contratos de fornecimento de energia elétrica, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, com cláusula de reajuste pelo IGPM, estão sujeitas, a partir do primeiro reajuste ocorrido, ao regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, por restar descaracterizado o conceito de preço predeterminado.*

*IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. PROVAS.*

*De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para a revisão do lançamento.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010 REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CONTRATOS DE LONGO PRAZO.*

*PREÇO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NÃO-CUMULATIVA.*

*As receitas decorrentes de contratos de fornecimento de energia elétrica, celebrados antes de 31 de outubro de 2003, com cláusula de reajuste pelo IGPM, estão sujeitas, a partir do primeiro reajuste ocorrido, ao regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, por restar descaracterizado o conceito de preço predeterminado.*

*IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. PROVAS.*

*De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para a revisão do lançamento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte reitera as razões de sua impugnação, pelo que não serão reproduzidas abaixo.

É o relatório, em síntese.

## Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

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 N° 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.**

Voluntário. Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator