

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

Essa exigência impõe-se, até mesmo no processo de consulta, como se vê do § 2º do art. 48 da Lei 9.430/96.

À luz dessas considerações, passamos a responder, objetivamente, às questões formuladas:

1) A VB Serviços exerce atividade de prestação de serviços de gerenciamento do benefício de vale-transporte, que compreende aqueles decorrentes de contrato de comissão, instituto jurídico autônomo, que não se confunde com compra e venda de mercadorias. Enquanto na compra e venda a receita é representada pelo lucro, no contrato de comissão a receita é representada pela remuneração pactuada pela prestação do serviço. Ademais, nesse negócio jurídico, não há transferência de propriedade entre o comissário e o comitente, eis que a propriedade pertence desde logo a este por conta de quem é adquirida pelo primeiro.

2) A operação e aquisição de vale-transporte “por conta e ordem de terceiros” caracteriza contrato de comissão, não se confundindo com a atividade de intermediação, que consiste apenas em aproximar pessoas para a realização de negócios. A doutrina não é, entretanto, pacífica, a esse respeito, havendo autores que vislumbram, nesse instituto jurídico, também um componente de intermediação. A nosso ver, a atividade exercida pela Consulente em relação aos seus clientes é de gerenciamento do benefício de vale-transporte, serviço que abrange várias utilidades inclusive o serviço próprio de contrato de comissão. Se a Consulente fosse remunerada pelas companhias emissoras de vales para prestar serviço de agenciamento, haveria intermediação, no sentido técnico do termo.

3) Não. Os valores recebidos pela Consulente de seus clientes para aquisição de vales-transporte e que são diretamente repassados às companhias emissoras dos referidos vales não são receitas da empresa, para fins de incidência de PIS e da Cofins, representando, sim, receitas de terceiros, insuscetíveis de integrar a base de cálculo dessas contribuições.

4) O conceito de receita, que se aplica para fins de incidência do PIS e da Cofins, é o conceito jurídico, nos moldes formulados por Ricardo Mariz de Oliveira, que denota capacidade contributiva para suportar ônus do tributo, ou seja, os valores auferidos em contraprestação à atividade prestada, no caso, a “taxa” de serviço que é paga à Consulente em função dos serviços prestados, como denotam os atos normativos expedidos pela própria Administração.

Considerar a receita de terceiros como integrante dessa base de cálculo viola a materialidade das contribuições, desvirtua o perfil do tributo, fazendo com que incida sobre o patrimônio; viola a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF); atenta contra a razoabilidade (art. 5º, LIV da CF); implica a utilização do tributo com efeito de confisco, ao arrepio da vedação constante do art. 150, IV da CF.

5) Não. Embora a fatura emitida pela Consulente não represente a forma mais adequada para refletir a efetiva natureza da relação jurídica mantida com seus clientes, há elementos suficientes a demonstrar a verdade material acerca dessa relação. Tais elementos atestam que os valores deles recebidos para a aquisição dos vales-transporte não são receita da Consulente, para fins de tributação do PIS e da Cofins, tendo natureza de numerário que lhe é entregue para a realização dessa despesa, do qual a empresa deve prestar contas. Tal numerário, representa, outrossim, receita das companhias emissoras, para quem é repassado.

6) Não, porque a verdade material está demonstrada pela natureza jurídica das relações jurídicas mantidas entre a Consulente e seus clientes e entre ela e as companhias emissoras dos vales, não tendo, a linguagem utilizada no histórico desses lançamentos, o condão de descharacterizar nem de prevalecer sobre a verdade material, que se subsume à orientação oficial existente acerca da matéria.

PIS/Cofins - art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03: a Questão do Preço Predeterminado

João Dácio Rolim

Marciano Seabra de Godoi



João Dácio Rolim
é Professor de Direito Tributário da FGV e de Direito Internacional Tributário da GVLaw, Doutor em Direito Tributário pela UFMG, Master of Laws in International Taxation pela London School of Economics and Political Science (LSE) e Pesquisador junto à Queen Mary University of London.



Marciano Seabra de Godoi
é Professor de Direito Tributário da PUC/MG, Mestre em Direito Tributário pela UFMG e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madri.

I - A Consulta

A Consulente, empresa concessionária do setor de energia elétrica, indaga-nos sobre a exata interpretação a ser dada ao art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03, a qual assim dispõe:

“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;

(...).”

A Consulente também nos indaga quais os efeitos dessa norma no que toca à apuração da contribuição do PIS, haja vista o caráter aparentemente confuso da redação da mesma Lei nº 10.833/03, ao dispor o seguinte em seus arts. 15 e 93, *verbis*:

“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 nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do *caput* e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.”

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

I - aos arts. 1º a 15, a partir de 1º de fevereiro de 2004; (...).”

As indagações da Consulente podem ser didaticamente resumidas em três questões:

1ª questão:

Em que casos se deve considerar que determinado contrato foi firmado “a preço predeterminado”? Em outros termos, as cláusulas de reajuste contidas nos contratos de compra e venda de energia com consumidores livres, de uso compartilhado de infra-estrutura, de conexão aos sistemas de rede e de O & M (operação e manutenção de instalações) afastam o caráter “predeterminado” do preço?

2ª questão:

Padecem de ilegalidade as disposições da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 468/04, a qual fixou um conceito restritivo de “preço predeterminado” para fins de aplicação do art. 10, XI da Lei nº 10.833/03?

3^a questão:

Tendo em vista que a Lei nº 10.637/02, que determinou que as receitas de fornecimento de energia elétrica passassem a se sujeitar à apuração do PIS não cumulativo, não trouxe em seus dispositivos uma norma como a do art. 10, XI da Lei nº 10.833/03, como devem ser tributadas pelo PIS as receitas relativas a contratos de preço predeterminado auferidas entre 1º de dezembro de 2002 (entrada em vigor do PIS não cumulativo) e 31 de janeiro de 2004 (último dia antes da entrada em vigor da Cofins não cumulativa e da regra do art. 10, XI da Lei nº 10.833)?

II - Considerações Preliminares e Contexto Histórico da Norma sob Análise

O correto entendimento da norma contida no art. 10, XI da Lei nº 10.833/03, demanda algumas aclarções prévias, com o objetivo de introduzir na análise o dado essencial do contexto histórico no qual aquela norma foi concebida e aprovada.

A transformação do PIS e da Cofins em tributos não cumulativos era uma antiga reivindicação da classe empresarial brasileira, bem como dos círculos econômicos que ressaltam o caráter nocivo da tributação em cascata. Acreditava-se que a apuração não cumulativa das contribuições iria amenizar as distorções econômicas geradas pela incidência “em cascata” e reduzir a pressão tributária, principalmente nos casos de longas e complexas cadeias produtivas. A reivindicação da classe empresarial era tão importante que o Congresso Nacional resolveu alterar a própria Constituição Federal para dispor que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições sobre a receita ou o faturamento “serão não cumulativas” (§ 12 do art. 195 da Constituição, acrescentado pela EC nº 42/03, a qual começou a tramitar no Congresso alguns anos antes).

No final de 2002, o Governo Federal pareceu atender as reivindicações abalizadas economicamente do empresariado e, com a Medida Provisória nº 66 (de 29 de agosto), implementou a tão esperada apuração não cumulativa do PIS, deixando para um segundo momento a mudança da Cofins. A apuração não cumulativa do PIS passou a valer a partir de 1º de dezembro de 2002, noventa dias após a edição da MP nº 66 (convertida na Lei nº 10.637, em 31 de dezembro de 2002).

Contudo, após alguns meses de aplicação prática da nova sistemática de apuração do PIS, verificou-se que na maioria dos setores de atividade econômica os creditamentos permitidos com relação a determinados insumos não eram suficientes para contrabalançar a elevação substancial da alíquota do tributo (que saltou de 0,65 para 1,65%). Constatou-se um notável aumento da carga tributária, comprovado tanto pela elevação dos preços de diversos produtos, quanto pelo aumento do volume arrecadado pela SRF a título de PIS no ano de 2003, em comparação com a receita do ano de 2002. Isso explica porque, no decorrer do ano de 2003, determinados setores de atividade econômica (como as empresas jornalísticas) conseguiram sensibilizar o Congresso Nacional para que pudessem ser “excluídos” da apuração não cumulativa e voltassem ao velho regime “cumulativo”.

Essas breves notas introdutórias permitem compreender o motivo pelo qual, quando da criação da Cofins não cumulativa (lembre-se que a majoração da alíquota da Cofins - de 3 para 7,6% - teve os mesmos impactos da majoração da alíquota do PIS), o legislador criou uma regra para “preservar” determinadas situações negociais já consolidadas da incidência do novo (e agravado) regime de apuração do tributo.

Essa regra de preservação ou de proteção de determinadas avenças contratuais do impacto da nova carga tributária representada pela Cofins não cumulativa acabou tomando a forma da norma ora analisada, o art. 10, XI da Lei nº 10.833 (diploma no qual se converteu a Medida Provisória nº 135, publicada em 31 de outubro de 2003).

III - A Teleologia do art. 10 da Lei nº 10.833/03, notadamente dos seus incisos XI a XIV

A Lei nº 10.833/03, em seus arts. 1º a 9º, instituiu as *normas gerais* do novo regime de apuração não cumulativa da Cofins, fixando seu fato gerador, sua nova alíquota, seu contribuinte, os insumos que dão direito a créditos, bem como as hipóteses de isenção e não-incidência.

Já em seu art. 10, a Lei nº 10.833 cuidou de manter no regime anterior (que a prática demonstrou ser em geral menos oneroso que o novo regime) diversas categorias de contribuintes (incisos I a VI) e diversos tipos de receita (incisos VII a XIV).

Dentre esses casos que foram “poupados” do novo regime da Cofins não cumulativa pelo art. 10 da Lei nº 10.833/03, há um grupo que tem a seguinte característica em comum: depois de haverem sido obrigados a apurar o PIS não cumulativo desde o início de sua cobrança (dezembro de 2002), o legislador decidiu preservá-los de mais um aumento de carga tributária. Vejamos quais são essas receitas: receitas relativas a contratos de longo prazo firmados anteriormente à publicação da Medida Provisória nº 135 (inciso XI), de serviços de transporte (inciso XII), de serviços hospitalares (inciso XIII) e de serviços de educação (inciso XIV).

Salta aos olhos que em todos esses casos o legislador moveu-se no sentido de proteger importantes valores do ordenamento jurídico, os quais poderiam ser de certa forma prejudicados com um novo aumento da carga tributária. Nos incisos XII a XIV de seu art. 10, a lei impediu que o aumento da Cofins onerasse o custo de serviços básicos e essenciais a toda população: transporte, saúde e educação. Já no inciso XI, a lei buscou preservar a segurança e a confiança jurídica, preservando negócios jurídicos já consolidados de um novo agravamento da carga tributária.

Portanto, se no caso dos incisos XII a XIV o art. 10 visou a preservar os legítimos interesses dos usuários de alguns serviços essenciais (impedindo que o custo desses serviços aumentasse), no inciso XI - que ora nos interessa - o art. 10 visou a preservar as legítimas expectativas daqueles agentes econômicos que já haviam celebrado atos jurídicos perfeitos, lastreados em parâmetros econômicos fixados sob o regime anterior da Cofins.

Relembre-se que a Cofins não cumulativa não constitui um tributo inexpressivo ou de somenos importância: trata-se de uma pesada incidência de nada menos do que 7,6% sobre a receita bruta das empresas (cujo impacto pode ser reduzido - mas não minimizado - conforme o volume de créditos que puderem ser apropriados), aliada à carga tributária total sobre a atividade empresarial.

Já se vê, portanto, que o propósito que animou o art. 10, XI da Lei nº 10.833/03 é dos mais louváveis que já se viram no legislador tributário brasileiro: cuidar para que o aumento repentino e agudo de determinado tributo não colha de surpresa situações já consolidadas e aperfeiçoadas sob os parâmetros econômicos do regime anterior. E a determinação da lei em prestigiar a segurança jurídica foi tão sincera e vigorosa que se estendeu também à sistemática do PIS, fazendo com que as receitas de contratos com preço predeterminado e prazo superior a 1 ano, firmados até 31 de outubro de 2003, pudessem retornar à incidência do PIS cumulativo a partir de 1º de fevereiro de 2004 (art. 15 c/c o art. 93 da Lei nº 10.833/03).

É no contexto de tais propósitos legais que se deve interpretar as expressões que conformam a regra inserta no art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03. Uma mirada sobranceira e sistemática de toda a Lei nº 10.833/03, dos propósitos que a informaram, é estritamente necessária antes de perquirir o sentido de um de seus dispositivos em particular. Uma norma jurídica não vive isolada, ela insere-se num *todo* normativo cujo sentido e cujo propósito devem ser previamente compreendidos pelo intérprete, já o dizia Carlos Maximiliano¹:

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 16^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 129.

"O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquiri das consequências possíveis de cada exegese isolada. Assim, contemplados do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial."

IV - Sentido da Expressão "Preço Predeterminado" Contida no art. 10, XI, alínea a, da Lei nº 10.833

O art. 10 da Lei nº 10.833/03 fixou em seus 14 incisos várias hipóteses em que o regime aplicável é o da Cofins cumulativa, e não o novo regime da não-cumulatividade. Importa agora interpretar o inciso XI do referido artigo, *verbis*:

"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:
a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
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."

Interessa analisar tão-somente a alínea b do inciso XI, pois os contratos celebrados pela Consulente de compra e venda de energia elétrica com consumidores livres, de uso compartilhado de infra-estrutura, de conexão aos sistemas de rede e de O & M encaixam-se perfeitamente no conceito de contratos de "fornecimento de bens ou serviços". Também não há qualquer dificuldade para comprovar que tais contratos têm, por sua própria funcionalidade econômica, prazo superior a 1 (um) ano.

Resta tão-somente verificar se em tais contratos há a presença de um "preço predeterminado". Se houver, os contratos assinados até 31 de outubro de 2003 terão suas receitas auferidas a partir de fevereiro de 2004 submetidas ao regime cumulativo do PIS e da Cofins. No caso do PIS, trata-se de um retorno ao regime cumulativo, pois desde dezembro de 2002 as receitas relativas a tais tipos de contratos estão submetidas (por força da Lei nº 10.637/02) ao regime não cumulativo. No caso da Cofins, trata-se de uma simples continuação no regime cumulativo, já que somente em fevereiro de 2004 começou a apuração da Cofins não cumulativa (que não se aplicará às receitas abrangidas pelo inciso XI ora analisado).

Visto que ostentar um "preço predeterminado" é um requisito estritamente necessário para que os contratos firmados até 31 de outubro de 2003 tenham suas receitas excluídas do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, vejamos qual o exato sentido jurídico do "preço predeterminado", mencionado no inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/03.

IV.1 - Critério gramatical

A interpretação de toda e qualquer norma jurídica começa com a averiguação do sentido literal ou gramatical de seus termos e expressões. Karl Larenz² explica que o exame da literalidade constitui o ponto de partida da interpretação, e ao mesmo tempo fixa os seus limites, pois aquilo que estiver além dos possíveis sentidos literais da norma já não poderá ser identificado com o real sentido do comando normativo.

² LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 1^a ed., Barcelona: Ariel, 1994, p. 341.

O conceituado e completo *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*³ registra que o verbo "predeterminar", cuja etimologia remete ao termo latino *praedeterminare*, ingressou no século XVII na língua portuguesa e possui duas acepções atuais: "1. dar determinação, ordem, instrução antecipadamente" e "2. preparar, planejar, definir com antecedência". Tendo em vista que na norma ora analisada o adjetivo "predeterminado" qualifica um contrato celebrado entre as partes, vê-se que o sentido literal mais apropriado ao caso concreto é a acepção nº 2 acima indicada, pois num contrato as partes "planejam, definem" determinadas regras "com antecedência" à execução da avença.

A análise literal ou gramatical indica, portanto, que um contrato "a preço predeterminado" é um contrato cujo preço é definido com antecedência no próprio texto do contrato. Se se ajusta que o preço será definido na fase da execução do contrato, não se tem preço predeterminado.

Mas então cabe perguntar: o que significa "definir com antecedência" o preço de um contrato? Se adotarmos um significado ultra-restritivo, significa fixar um preço em moeda corrente do país que não sofrerá qualquer alteração até o término do período de execução do contrato. Neste sentido, "preço predeterminado" seria o mesmo que "preço fixo". Adotando-se um significado mais extensivo, preço predeterminado é o preço cujos parâmetros de apuração são estabelecidos de antemão no contrato.

A análise gramatical é quase sempre incapaz de responder qual dos possíveis sentidos literais é o mais apropriado para fixar o sentido da norma (caso contrário, seriam os filólogos e não os juristas os mais indicados para interpretar o Direito). Com o critério literal, pode-se chegar, no máximo, a estabelecer um sentido mais provável. No caso concreto, parece ser mais provável que a norma do art. 10, XI tenha adotado o conceito extensivo de preço predeterminado, pois do contrário seria mais lógico que a lei contivesse a expressão "preço fixo", ou "preço fixo em reais".

De qualquer modo, o intérprete não se deve deter na análise gramatical dos termos da norma. A análise literal simplesmente aplaina o caminho para que os critérios propriamente jurídicos possam em seguida atuar, e fixar com segurança o sentido da norma. Portanto, no caso concreto, o critério gramatical limita-se a indicar dois possíveis sentidos: 1. preço predeterminado como preço fixado em reais e imutável ao longo da execução do contrato (sentido ultra-restritivo e menos provável pois mais se assemelha a "preço fixo") e 2. preço predeterminado como preço cujos parâmetros de definição são definidos de antemão no contrato (sentido extensivo).

IV.2 - Critério lógico-sistemático

Fixados os possíveis sentidos literais da norma por meio da análise gramatical, o processo de interpretação avança com o critério sistemático. Utilizando o critério sistemático, o intérprete deve verificar qual dos possíveis sentidos literais é mais adequado ou mais acorde com o sistema conceitual ou com os princípios gerais ou específicos da lei ou do código ou do ramo do Direito no qual se insere a norma interpretada. Por exemplo: a palavra "lançamento" permite vários significados literais possíveis. Mas a palavra "lançamento" utilizada num artigo do Código Tributário ou numa lei tributária elimina uma série daqueles possíveis significados literais, pois o intérprete deve eleger um sentido que esteja em harmonia com o sistema conceitual do Código ou com as premissas lógico-dogmáticas do Direito Tributário.

Vejamos se, no caso concreto, o critério lógico-sistemático permite identificar, de maneira inequívoca, qual dos dois possíveis sentidos literais de "preço predeterminado" é o adotado pela norma analisada.

³ Instituto Antônio Houaiss, Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2001, p. 2.282.

IV.2.1 - Direito Tributário

No âmbito do Direito Tributário brasileiro, o conceito de “preço predeterminado” é de pouquíssima relevância conceitual ou dogmática. O conceito não é previsto no Código Tributário Nacional nem trabalhado pela doutrina ou jurisprudência. Há contudo uma referência a “preço predeterminado” na legislação do imposto sobre a renda, no contexto das normas sobre apuração e tributação do resultado (receitas *versus* custos e despesas) de empreendimentos de longo prazo, relativos a contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços (art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77).

Foi editada uma Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal a respeito do tema (IN SRF nº 21/79), e nesse documento o Fisco não adotou o conceito restritivo de preço predeterminado. Veja-se:

“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 doze meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo 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 fixado contratualmente para cada unidade.” (sem destaque no original)

Este entendimento da Secretaria da Receita Federal vem confirmar o que havíamos concluído antes, pela simples análise gramatical: o sentido mais provável da expressão “preço predeterminado” não é o ultra-restritivo (preço fixado em reais e imutável ao longo da execução do contrato) e sim o sentido extensivo (preço cujos parâmetros objetivos de definição são definidos de antemão no contrato).

De qualquer maneira, ainda que permita uma melhor aproximação, a definição de preço predeterminado contido na IN nº 21/79 não fornece uma indicação definitiva e inequívoca do conceito de preço predeterminado para fins de aplicação do art. 10, XI da Lei nº 10.833/03. Trata-se de normas relativas a tributos distintos (IR x PIS/Cofins) e com objetivos bem diversos. No caso do imposto de renda, trata-se de disciplinar o modo de apuração do resultado ao longo da execução de uma obra, de forma condizente com o regime de reconhecimento de direitos e obrigações à luz da matriz da hipótese de incidência do imposto como acréscimo patrimonial. Já no caso da Lei nº 10.833/03, trata-se de preservar a segurança jurídica e proteger determinados contratos da incidência de um regime tributário mais agravado. Além disso, a IN nº 21/79 é mera norma complementar de Direito Tributário (art. 100 do Código Tributário Nacional⁴) e, embora adequada à finalidade de reconhecimento de receitas e despesas em contratos de longo prazo, não chegou a ser analisada pelos Tribunais pátrios.

IV.2.2 - Direito Civil

O Código Tributário Nacional (CTN) fornece ao intérprete valiosas diretrizes de interpretação e aplicação das normas tributárias. Como se sabe, o Direito Tributário está autorizado a alterar (exclusivamente para fins de apuração dos tributos) a definição de determinados institutos e formas de Direito privado, desde que esses institutos não tenham sido utilizados pela Constituição para definir ou limitar as competências tributárias dos entes federativos (art. 110 do CTN⁵).

⁴ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios. (...).
⁵ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Se a lei tributária menciona em seu texto determinados institutos de Direito privado, mas não cria um conceito próprio (para fins tributários) para tais institutos, ou então não os altera deliberadamente, o aplicador da lei tributária deve interpretar e aplicar tais institutos indo a sua própria fonte, vale dizer, indo aos Códigos de Direito privado, bem como a seus princípios gerais (art. 109 do CTN⁶).

No caso do “preço predeterminado”, trata-se inequivocavelmente de um conceito de raízes civilistas, mais precisamente de raízes no Direito das obrigações. É no Livro dedicado ao Direito das Obrigações (Livro I da Parte Especial) que o Código Civil fixa normas que dizem respeito ao tema do “preço predeterminado”, mais precisamente no capítulo relativo à compra e venda, cujos três elementos principais são a coisa, o preço e o consenso (art. 481 do Código Civil).

O Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406) utiliza, em diversas passagens dos arts. 485 a 489, o verbo “fixar” para designar o ato pelo qual as partes determinam ou acordam o preço do contrato. Tais artigos não mencionam ou definem especificamente a figura do “preço predeterminado”, mas da leitura conjunta desses dispositivos é possível dizer que o preço predeterminado seria o gênero do qual o preço fixo seria uma das espécies.

Vejamos. Nos arts. 485 a 487, o Código prevê diversos mecanismos pelos quais as partes podem fixar ou determinar objetivamente critérios de fixação do preço. No art. 485, a fixação do preço não é feita diretamente pelas partes, as quais convencionam que o preço será fixado por um terceiro⁷. No art. 486, tampouco há fixação direta do preço pelas partes no ato de feitura do contrato, pois o preço é condicionado a taxas de mercado ou de bolsa “em determinado dia e lugar”⁸. No art. 487, permite-se que a fixação se dê não em moeda corrente, mas sim em função de índices ou parâmetros, desde que dotados de caráter objetivo⁹.

Consideramos que o art. 488 é o que tem mais a nos dizer a respeito do conceito de “preço predeterminado”. Veja-se:

“Art. 488. Convencionada a venda sem fixação de preço ou de critérios para a sua determinação [portanto sem predeterminação do preço], se não houver tabelamento oficial, entende-se que as partes se sujeitaram ao preço corrente nas vendas habituais do vendedor.”

Parece-nos que o Código Civil considera que a predeterminação do preço (gênero) pode se dar de duas formas: fixação direta do preço em reais ou fixação de critérios objetivos “para a sua determinação”. Tanto num caso como no outro ocorre predeterminação do preço, sendo as hipóteses previstas nos arts. 485 a 487. A ausência de predeterminação do preço gera a consequência prevista no art. 488: sujeição ao tabelamento oficial ou, se este não existir, sujeição ao preço corrente nas vendas habituais do vendedor.

A doutrina civilística em geral não se pronuncia sobre o conceito específico de “preço predeterminado”, preferindo fazer a distinção entre preço determinado e preço determinável. Washington de Barros Monteiro¹⁰ assim aborda a questão:

“Por sua vez, o preço pode ser determinado, desde logo conhecido de ambas as partes contratantes no momento da celebração do contrato, como indeterminado, mas determinável a posteriori, pelos critérios convencionados.

⁶ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

⁷ Art. 485. A fixação do preço pode ser ao arbítrio de terceiro, que os contratantes logo designarem ou prometerem designar. Se o terceiro não aceitar a incumbência, ficará sem efeito o contrato, salvo quando acordarem os contratantes designar outra pessoa.”

⁸ Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.”

⁹ Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.”

¹⁰ MONTEIRO, Washington de Barros, *Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações - 2ª Parte*, 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 1985, p. 81.

Em regra, na grande maioria dos casos, o preço é determinado, quer dizer, conhecido e fixado desde logo pelos contraentes, no instante em que ultimam o contrato, em atenção à lei da oferta e da procura, de acordo com seus interesses, ou segundo ainda os atos administrativos, se tabeladas se acham as coisas vendidas (Lei Delegada n. 5, de 26.9.1962, art. 3º, n. VII).

Mas o preço pode ser indeterminado, contanto que seja oportunamente determinável, mediante elementos objetivos estabelecidos ou fixados pelos próprios contratantes.”

Pontes de Miranda¹¹, ao tratar do contrato de empreitada, também adota a mesma distinção:

“O preço pode ser determinado no momento do contrato, ou ser apenas determinável, inclusive com a cláusula de máximo de preço. Se não foi dito qual o preço e não há tarifa, sem usos, ou os figurantes entram em acordo posterior (*pacto adjecto*), ou pedem judicialmente a fixação. A determinação *ope iudicis* tem de considerar a obra, as exigências do contrato, os preços do mercado e os ordinários do empreiteiro.

O preço pode ser por obra, ou unidade de obra, sem qualquer variação (preço global, preço *per aversionem*, preço à *forfait*), sem que deixe de se considerar tal o preço que diminua em função das entregas de unidades. *Desde que as alterações sejam permitidas como conteúdo do contrato, não tiram do preço a sua determinação.*” (sem destaque no original)

Em conclusão, tem-se que nem a legislação nem a doutrina civilista se ocupam especificamente do conceito de preço “predeterminado”. Contudo, a análise dos arts. 485 a 488 do Código Civil, bem como o exame da doutrina, indica que “contrato a preço predeterminado” é o contrato em que as partes definem, de antemão, no texto do instrumento, o preço fixo em moeda corrente (preço fixo), ou os parâmetros objetivos para a fixação do preço.

IV.3 - Critério teleológico-objetivo

Conforme visto acima, tanto o critério gramatical quanto o critério lógico-sistêmático indicam que a norma do art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03 deve ser interpretada de molde a adotar-se um conceito amplo para a figura do “contrato a preço predeterminado”. Além de não ser o mais provável do ponto de vista do uso lingüístico, o conceito ultra-restritivo, que identifica *preço predeterminado* com um *preço fixo* em reais e imutável até o fim da execução do contrato, parece chocar com o conceito prevalente da expressão no Direito Civil (arts. 485 a 489 do Código Civil) e no único exemplo de sua utilização no terreno tributário (art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77).

Contudo, não se pode afirmar que os dois critérios acima comentados sejam decisivos e forneçam uma orientação totalmente segura para o intérprete. Como observa Larenz, o critério literal e o critério lógico-sistêmático têm uma importante função delimitadora, mas frequentemente não se mostram suficientes para resolver a questão da interpretação. Nesses casos, “são decisivos sobretudo os critérios teleológicos”¹².

A norma jurídica tem sempre um propósito mais ou menos claro. Não se compreenderia uma norma jurídica que fosse simples declaração despretensiosa, desprovida de uma finalidade prática. Pois bem. Qual o escopo, qual a *ratio legis* do art. 10, XI da Lei nº 10.833/03? A pergunta não oferece dificuldade alguma: trata-se de um expediente de preservação de determinados negócios já aperfeiçoados contra a aplicação de um regime tributário mais gravado (Cofins não cumulativa), que poderia provocar diversos danos aos interesses das partes, e principalmente ao sobrevalor da segurança jurídica.

A *ratio legis* é tão clara que nem seria necessário investigar os trabalhos legislativos que deram origem à norma. De todo modo, registre-se que é de domínio público a informação de que a Medida Provisória nº 135 não continha originalmente o dispositivo que estamos a

¹¹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado - Direito de Obrigações*, vol. 44, Rio de Janeiro: Borsoi, 1963, p. 392.

¹² LARENZ, Karl. *Op. cit.*, p. 343.

analisar, o qual foi incluído no texto legal pelo Congresso Nacional, tendo o Relator do Projeto de Conversão consignado formalmente que tal dispositivo visava a “preservar as relações contratuais pactuadas segundo as condições tributárias anteriores, a bem do respeito ao princípio da segurança jurídica”.

Pois bem. Estando claro o propósito da norma, o intérprete deve ter em mente uma máxima de hermenêutica muito bem explicada por Carlos Maximiliano:

“A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para qual foi redigida.”

Aplicemos pois, em relação ao conceito restritivo e ao conceito amplo de “preço predeterminado”, o critério da busca da maior efetividade prática da norma.

Se adotarmos o critério restritivo (preço predeterminado = preço fixo em reais sem qualquer cláusula de reajuste), a efetividade prática da norma restará ferida de morte. E isso por um motivo muito claro. Para que os contratos de fornecimento de bens e serviços já firmados em 31 de outubro de 2003 (art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03) tenham suas receitas preservadas da incidência da Cofins não cumulativa, a lei fixou dois requisitos: o requisito do preço predeterminado e o requisito do prazo contratual superior a 1 (um) ano.

Vale dizer, o contrato com preço predeterminado somente pode ser “preservado” pela lei caso também tenha um prazo superior a 1 (um) ano. Ora, tendo em vista que no Brasil a inflação atual é de quase dois dígitos ao ano, quase todos os contratos de longo prazo de fornecimento de bens ou serviços prevêem algum tipo de cláusula de reajuste de correção monetária¹³. Com isso, a conclusão é uma só: se considerarmos que o preço predeterminado a que alude o art. 10, XI, b é somente o preço fixo em reais, o requisito da predeterminação do preço nunca se conjugará, na prática, com o requisito do prazo contratual superior a 1 (um) ano, e portanto o referido dispositivo estará condenado a uma lamentável esterilidade, a uma insípida inutilidade.

Com efeito, ao insistir no caso concreto em conferir um sentido restritivo ao “preço predeterminado”, o intérprete estará promovendo diversos atentados às regras da hermenêutica. Em primeiro lugar, o intérprete estará privando a norma de qualquer efetividade, estará impedindo que o claro desígnio da lei e do legislador seja eficaz. Ou seja, o intérprete estaria fazendo justamente o contrário do que preleciona o sempre lúcido Carlos Maximiliano: “cumpre atribuir ao texto um sentido tal que resulte haver a lei regulado a espécie a favor, e não em prejuízo de quem ela evidentemente visa a proteger”¹⁴.

Em segundo lugar, ao preferir no caso concreto o conceito restritivo de preço predeterminando, o intérprete faria muito pouco caso da seriedade e do juízo de realidade do legislador. Com efeito, o intérprete estaria supondo que o legislador imaginou situações completamente inverossímeis, quase absurdas, para imputar às mesmas importantes efeitos concretos.

Larenz adverte que o intérprete deve evitar os possíveis sentidos literais que impliquem *contradições valorativas*, em comportamentos irracionais do legislador¹⁵. É exatamente o que ocorreria se interpretássemos que a alínea b do inciso XI do art. 10 se refere a contratos de longo prazo sem nenhuma cláusula de reajuste. Estariamos supondo que a lei, ao mesmo tempo em que buscava preservar determinados contratos da nova Cofins não cumulativa, elencou um certo tipo de contrato que definitivamente não tem existência real no Brasil contemporâneo.

¹³ Índices de correção monetária inclusive previstos pela própria CF/88 quanto à aposentadoria etc., e aplicados em contratos da Administração Pública e do BNDES (IGPM, por exemplo).

¹⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p. 156.

¹⁵ LARENZ, Karl. *Op. cit.*, p. 333.

IV.4 - Conclusão da primeira fase do processo interpretativo e ilegalidade do art. 2º da IN SRF nº 468/04

Se o dispositivo que estamos interpretando (art. 10, XI, *b* da Lei nº 10.833) não previsse a conjunção dos critérios do preço predeterminado e da longevidade contratual, afi- poderia ser difícil optar entre o conceito restritivo e o conceito amplo de preço predeterminado, pois em ambos os casos teríamos situações reais que estariam merecendo a proteção da lei. Mas a conjunção dos dois requisitos, aliada à realidade atual da economia brasileira em que é impensável celebrar contratos de longo prazo com preço fixo em reais, não deixa margens a dúvidas de que o conceito de contrato “a preço predeterminado” não pode ser identificado com um contrato a preço fixo, sem qualquer cláusula de reajuste.

Ressalte-se que são claramente inaplicáveis ao caso concreto as regras do art. 111 do CTN que determinam uma interpretação *literal*, no sentido de interpretação *restritiva*¹⁶, da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Obviamente o art. 10, XI, *b* da Lei nº 10.833/03 não trata de qualquer uma dessas matérias. Trata-se tão-somente de uma regra de transição entre dois regimes distintos de apuração do PIS e da Cofins, com a finalidade de preservar relações contratuais prévias à incidência do novo regime. Mas ainda que não fosse assim, a interpretação literal de todo modo é consentânea com o sentido que se vislumbra de “preço com cláusula de reajuste”.

Portanto, tendo em vista que:

- a) na alínea *b* do inciso XI do art. 10, o requisito do preço predeterminado só gera efeitos protetivos se estiver no bojo de um contrato de longo prazo; e
- b) na realidade jurídica, social e econômica que circunda a lei é claramente inverossímil e improvável que um contrato de longo prazo possua um preço fixo em reais sem qualquer regra de reajuste,

concluímos que deve ser afastada a adoção do conceito restritivo de preço predeterminado (preço fixo em reais sem qualquer cláusula de reajuste) para fins de interpretação do art. 10, XI, *b* da Lei 10.833/03, sob pena de condenar o dispositivo a uma total inutilidade, desprezando tanto o claro propósito da norma (proteger efetivamente a segurança jurídica) quanto a capacidade de discernimento do legislador, o qual teria optado por proteger “o que na prática não existe”.

Esse entendimento ao qual chegamos foi inicialmente o adotado em respostas a consultas formuladas à Secretaria da Receita Federal. Na maioria das Soluções de Consulta, as Regiões Fiscais pronunciaram-se no sentido de que o preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajuste:

“Processo de Consulta nº 514/04

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7ª Região Fiscal

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Prestação de Serviços. Contrato de Longo Prazo. Cobrança Cumulativa. Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, inciso XI, alínea “b”; IN SRF 21/1979, item 3.1

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Prestação de Serviços. Contrato de Longo Prazo. Cobrança Cumulativa. *Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento.*” (sem destaque no original)

“Processo de Consulta nº 38/2004

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 4ª Região Fiscal

¹⁶ Sobre o tema, vide TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 98-109.

“PIS. As receitas relativas a contratos para suprimento de energia elétrica, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, entre empresa pública federal e produtora independente de energia, permanecem sujeitas às normas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep vigentes anteriormente à Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 1º a 6º), com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, desde que o preço do serviço tenha sido predeterminado, ainda que o respectivo contrato preveja seu reajustamento. (...)” - sem destaque no original

Não obstante o entendimento anteriormente manifestado nas Soluções de Consulta, o Secretário da Receita Federal, em 8 de novembro de 2004, editou a Instrução Normativa SRF nº 468/2004, cujo art. 2º fixou uma interpretação ultra-restritiva do contrato com preço predeterminado, *verbis*:

“Art. 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.

§ 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 art. 1º.

§ 3º Se o contrato estiver sujeito a regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, nos termos dos art. 57, 58 e 65 da Lei nº 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 art. 1º.”

Como se vê, a Instrução Normativa somente considera como preço predeterminado aquele “fixado em moeda nacional” e que não sofre qualquer tipo de reajuste, periódico ou não. A partir do momento em que ocorre o reajuste, o inciso XI, *b* deixa de ser aplicável e as receitas do contrato passam a ser tributadas pelo regime não cumulativo.

Consideramos que o art. 2º da referida IN é ilegal porque o mesmo interpreta o art. 10, XI, *b* da lei como se essa somente houvesse dado proteção aos contratos de longo prazo que não contenham qualquer cláusula de reajuste. Ora, dar proteção aos contratos de longo prazo firmados na economia brasileira contemporânea que não contenham qualquer cláusula de reajuste é muito parecido a dar proteção aos contratos de aluguel em vigor em que o locatário é explicitamente desobrigado de arcar economicamente com o valor do IPTU. Tanto num caso como no outro, as hipóteses de incidência da norma protetiva, ainda que possíveis do ponto de vista estritamente lógico-teórico, são na prática completamente improváveis, inverossímeis.

Como se vê, o art. 2º da IN adotou exatamente o conceito ultra-restritivo que havíamos descartado na seção anterior. Parece-nos que tal procedimento sacrificou o propósito da norma, reduziu a pô a utilidade prática do dispositivo, em aras tão-somente da maximização da receita tributária, pois quanto mais leveiro ocorrer a transição para o regime não cumulativo, tanto maior é a expectativa de arrecadação.

Portanto, concluímos essa seção afirmando que é ilegal e inválido o art. 2º da IN SRF nº 468/04. Consideramos que determinados tipos de reajustes previstos nas cláusulas dos contratos de longo prazo de fornecimento de bens e serviços não des caracterizam a predeterminação do preço. Tudo dependerá do conteúdo e da funcionalidade da cláusula do reajuste. Vejamos.

V - Reajustes que não desconfiguram a Predeterminação do Preço para Efeitos de Aplicação do art. 10, XI, *b* da Lei nº 10.833

Verificando os contratos de fornecimento de energia elétrica firmados pela Consulente com consumidores livres, nota-se que é usual a existência de correção ou atualização monetária de periodicidade anual, geralmente tendo por parâmetro o IGP-M da Fundação Getúlio Vargas.

Reajustes dessa natureza não significam “mudanças” no preço, mas simplesmente atualização de sua expressão monetária para neutralizar os efeitos corrosivos da inflação. A rigor, e de um ponto de vista substancial, reajustes deste jaez promovem não a *alteração*, mas sim a *manutenção* da expressão econômica real do preço originalmente fixado.

No Direito Administrativo brasileiro, o *reajuste* contratual consiste numa forma de indexar os preços contratuais para manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Há uma diferença entre o *Reajuste* e a *Revisão*¹⁷. No primeiro, há apenas recomposição do preço em virtude de perdas inflacionárias, e tem periodicidade anual. Já a Revisão diz respeito a uma redefinição da equação econômica presente no contrato: no caso do contrato de concessão, ocorre a cada cinco anos; no caso de outros contratos com a Administração Pública, ocorre em situações extraordinárias em que se verifique a necessidade de rever preços como forma de estipular uma nova equação econômica.

Tanto a doutrina como a jurisprudência brasileiras há muito já pacificaram o entendimento de que a simples correção ou atualização monetária não é alteração ou aumento de valor, e sim mecanismo neutro de preservação do valor. Neste sentido, o civilista Silvio Venzosa é categórico ao afirmar que “a correção monetária, em sua essência, não altera o preço, mas somente o valor nominal da moeda”¹⁸.

No mesmo sentido é o entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores:

“(...) 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, Tribunal Pleno, ACO nº 404 Execução-AgR/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU de 02/04/2004 - grifos nossos)

“Tributário - Parcelamento - Transação - Correção monetária.

Sobrevindo nova ordem econômica no país, não ofende direito do devedor a atualização de parcelas vincendas pelas OTNs, até porque a atualização não constitui *um plus* mas simples critério de atualização da moeda em regime inflacionário. (...)” (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp nº 12.006/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 09/09/1991 - grifos nossos)

O procedimento de atualizar com periodicidade anual o preço dos contratos de longo prazo foi especificamente previsto e autorizado pela chamada Lei do Plano Real, a Lei nº 10.192 de 2001:

“Art. 2º É admitida estipulação de correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados nos contratos de prazo de duração igual ou superior a um ano.

§ 1º É nula de pleno direito qualquer estipulação de reajuste ou correção monetária de periodicidade inferior a um ano.”

Tendo em vista todo o quadro jurídico (legislativo, doutrinário e jurisprudencial) e todo o quadro econômico (inflação anual próxima dos dois dígitos) que envolve a correção monetária anual no Brasil, seria completamente ilógico e irracional pensar que o art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03 buscassem preservar da Cofins não cumulativa tão-somente contratos de longo prazo “com preço fixo e sem qualquer cláusula de reajuste”.

Reflita-se sobre o seguinte. O dispositivo legal ora em análise fixou dois requisitos para que os contratos de fornecimento de bens e serviços firmados até 31 de outubro de 2003 fossem preservados da Cofins não cumulativa e permanecessem no regime anterior: prazo contratual superior a um ano e preço predeterminado.

Relacionando esses dois requisitos com o claro propósito da norma (proteção da segurança jurídica contra um aumento repentino de um pesado tributo), podemos compreender

¹⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Teoria Geral das Concessões de Serviço Público*, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 402-405.
¹⁸ VENOSA, Silvio. *Direito Civil - Contratos em Espécie* - Vol. 3, São Paulo: Atlas, 2003, p. 34.

a razão de ser da escolha desses dois requisitos: se o contrato é ao mesmo tempo de longo prazo e com preço predeterminado, o vendedor do bem ou o fornecedor do serviço que tivesse que arcar com um repentino aumento substancial da Cofins enfrentaria graves dificuldades, pois teria que suportar maiores custos tributários durante um longo período de tempo, sem que pudesse transferir para o preço do contrato o aumento de seus custos. A deterioração financeira dos vendedores/prestadores poderia inclusive gerar o risco de descumprimento do contrato, no médio e longo prazo.

Ora, esses riscos, inconvenientes e dificuldades econômicas dos vendedores/prestadores que firmaram contratos de longo prazo são exatamente os mesmos no caso de o preço prever reajustes anuais de correção monetária. A existência de tais reajustes anuais de correção monetária obviamente em nada altera a situação de riscos e dificuldades econômicas que a norma sob análise buscou evitar!

Em outras palavras, não se vê qualquer sentido ou racionalidade numa distinção - para efeitos de aplicação da norma sob análise - entre contratos de longo prazo com correção monetária anual do preço e contratos de longo prazo com preço fixo e sem correção monetária.

Portanto, seja pela análise da definição legislativa, doutrinária e jurisprudencial da correção monetária, seja pela análise específica da literalidade ou da *ratio* subjacente à norma sob análise, não temos dúvida em afirmar que a efetivação de reajustes anuais destinados a atualizar a expressão monetária da remuneração do contrato de longo prazo (e manter seu real valor) não descharacteriza a predeterminação do preço e, portanto, não torna inaplicável o art. 10, XI, b da Lei nº 10.833.

VI - Reajustes que desconfiguram a Predeterminação do Preço para Efeitos de Aplicação do art. 10, XI, b da Lei nº 10.833/03

Vimos na seção anterior que a norma sob análise buscou efetivamente preservar da Cofins não cumulativa os contratos nos quais o vendedor/prestador vivia uma dupla circunstância: seu contrato era de longo prazo e seu preço já estava determinado de antemão e, portanto, não poderia ser alterado para refletir o repentino e substancial aumento da carga tributária. Nesses casos, haveria uma *real e duradoura* dificuldade econômica para o vendedor/prestador: *real* porque o preço do contrato já estava determinado de antemão e por consequência o prestador/devedor deveria ele próprio arcar com a excessiva onerosidade provocada pelo aumento da Cofins; e *duradoura* porque a execução do contrato se perpetuaria por mais de um ano.

No caso em que sobrevenha um reajuste do preço definido no contrato destinado direta ou indiretamente a recompor o desequilíbrio provocado pelo aumento repentino da Cofins, então, a partir desse momento, as receitas do contrato devem passar ao regime não cumulativo. Nesse caso, a partir desse instante, não se pode dizer que as receitas faturadas remontam a um “preço predeterminado”.

Analizando os contratos de venda de energia da Consulente a consumidores livres, vê-se que há dois tipos de reajustes que excluem o caráter de predeterminação do preço. A rigor, tais alterações do preço do contrato merecem ser chamadas de “revisões” para distinguirlas das hipóteses de correção monetária mencionadas na seção anterior.

Com efeito, os contratos prevêem revisão do preço, para mais ou para menos, em caso de criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, quando comprovado seu impacto. Implementada essa revisão, as receitas deverão ser tributadas pelo regime não cumulativo.

Também há previsões contratuais de revisão/aditamento caso haja mudança posterior na legislação do setor elétrico ou ocorra algum evento que venha a alterar substancialmente as condições e a execução do contrato, tendo em vista manter o equilíbrio econômico-financeiro.

ceiro do contrato. Da mesma forma que na situação anterior, implementada essa revisão, as receitas passam a ser tributadas pelo regime não cumulativo, o que daria ensejo natural à revisão mencionada no parágrafo anterior.

Com efeito, a cláusula de revisão visa ao restabelecimento do equilíbrio contratual que, por conta de circunstância extraordinária e imprevisível, ou previsível, mas de efeitos incalculáveis, restou sensivelmente abalado.

O reajuste surge do consenso inicial das partes no intuito de manter inalteradas as condições pactuadas e a revisão destina-se a restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro desfeito por situação extraordinária que não poderia ser prevista pelos contratantes, razão pela qual não existe prazo ou periodicidade definida para a sua aplicação.

Nesse sentido, as abalizadas palavras de Hely Lopes Meirelles¹⁹:

“O reajuste ou reajustamento de preços ou de tarifas é conduta contratual autorizada por lei para corrigir os efeitos ruinosos da inflação. Não é decorrência da imprevisão das partes; ao contrário, é previsão de uma realidade existente, diante da qual o legislador pátrio institucionalizou o reajustamento dos valores contratuais (arts. 55, III, e 65, § 8º).
(...)

Em qualquer desses casos o contrato é passível de revisão, para adequar à nova realidade e recomposição dos preços, em face da situação emergente. Não se trata, aqui, do reajustamento de preço constante do contrato, mas sim de revisão do próprio ajuste diante de circunstâncias e fatos imprevistos, imprevisíveis e estranhos ao acordo inicial das partes.” (grifos nossos)

A mesma distinção é feita por Zanella Di Pietro²⁰:

“(...) idéia de equilíbrio econômico-financeiro, de construção jurisprudencial, baseia-se em princípios basilares do Direito Administrativo, como o da eqüidade, o da razoabilidade, o da continuidade do contrato administrativo.

Muito mais do que um problema jurídico, a sua aplicação a casos concretos depende de matéria de fato a ser comprovada pelo interessado; a ele cabe comprovar a ocorrência de circunstâncias responsáveis pelo desequilíbrio, e demonstrar, por cálculos e documentos hábeis a esse fim, a ocorrência do alegado desequilíbrio econômico.

Diversa é a situação no caso de reajuste de preço e de correção monetária. Ambos têm também por objetivo recompor o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, porém devem estar expressamente previstos, consoante artigo 40, XI e XIV, da Lei 8.666. O reajuste, calculado segundo índices previamente estipulados, somente será devido se previsto no contrato, e tem por objetivo assegurar ao contratado a manutenção do real custo da produção durante todo o período de execução do contrato. (...)” (grifamos)

Tome-se como exemplo o Contrato de Compra e Venda de Energia que geralmente é firmado entre a Consulente e os consumidores livres. Por envolverem prazos superiores a um ano, os contratos prevêem cláusula de reajuste, estipulando que os preços definidos para cada ano serão atualizados de acordo com a variação do IGP-M, ou, no caso de sua extinção, de outro índice com função similar que venha a substituí-lo.

Assim, o “Preço Líquido de Energia”, predeterminado para cada ano, apenas sofrerá o reajuste necessário para minimizar os efeitos do desgaste inflacionário ocorrido durante o ano, sem que haja alteração do preço e das condições pactuadas quando da assinatura do contrato.

Hipótese diferente é a prevista na cláusula que permite a revisão dos preços, para mais ou para menos, quando houver a criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos legais, desde que comprovado seu impacto. Nesse caso, aqueles preços que foram anteriormente predeterminados para cada ano não mais se ajustam à nova realidade, razão pela qual

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 204 e 231.

²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “Equilíbrio Econômico Financeiro do Contrato Administrativo”, *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, nº 50, 1994, pp. 17-32.

deverão ser recompostos e repactuados para que neles se incluam/excluam os valores referentes aos tributos e/ou encargos legais.

Conclui-se, portanto, que a aplicação da cláusula de revisão altera o preço contratado, descaracterizando a predeterminação do mesmo e, consequentemente, ensejando a tributação das receitas contratuais pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

É comum que os contratos de longo prazo prevejam a possibilidade da repactuação do preço em função da própria alteração do PIS/Cofins (de cumulativos para não cumulativos com alíquota majorada). Porém, para também evitar os ônus e dificuldades desta possível repactuação em função do impacto tributário da nova sistemática do PIS/Cofins, o próprio legislador houve por bem ressalvar tais contratos daquela alteração tributária.

VII - Interpretação do art. 2º da IN SRF nº 468/2004

Repete-se o disposto no art. 2º da IN SRF nº 468/2004:

“Art. 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.

§ 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 art. 1º.

§ 3º Se o contrato estiver sujeito a regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro, nos termos dos art. 57, 58 e 65 da Lei nº 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 art. 1º.”

À luz de tudo o que se abordou nas seções anteriores, a única forma de preservar a legalidade da IN é excluir do sentido das expressões “reajuste” e “alteração”, contidas em seu art. 2º, § 2º, as simples atualizações monetárias anuais. Se o Poder Executivo aplicar o art. 2º da referida IN de modo a considerar que todo e qualquer reajuste, inclusive o de mera correção monetária anual, retira o caráter predeterminado do preço, então o dispositivo da IN restará inválido, pois o ordenamento jurídico brasileiro, com base nos princípios da legalidade (art. 150, I da CF/88 e art. 97 do CTN) e da hierarquia das leis, não permite que o Poder Executivo restrinja ou acrescente elemento novo às hipóteses arroladas na lei.

Nesse sentido, confira-se trecho de voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, quando do julgamento da ADIn nº 365-8/600/DF²¹:

“A Instrução Normativa, posta nesse contexto, nada mais é - assinala o próprio Código Tributário Nacional - do que norma complementar das leis e dos decretos (art. 100, I). Se ela, em decorrência de errônea interpretação da lei, vem a positivar em seu texto uma exegese que possa não se comportar nos limites do ato legislativo, tisnar-se-á de ilegalidade.

As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência.”

VIII - Conclusões

Em vista de todo o exposto, concluímos que:

- permanecem sujeitas ao regime da Cofins cumulativa as receitas dos contratos de fornecimento de bens e serviços firmados até 31 de outubro de 2003 com prazo superior

²¹ Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, acórdão publicado em 15/03/1991.

a 1 (um) ano, mesmo que ocorram reajustes anuais de correção monetária. O caráter predeterminado do preço de tais contratos somente é excluído pela aplicação de reajustes cuja funcionalidade seja a de recuperar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato ou repassar para o preço os efeitos de alterações tributárias posteriores à assinatura do contrato;

- com relação à incidência do PIS sobre as receitas de contratos de longo prazo de fornecimento de bens e serviços, aplica-se o regime cumulativo até 1º de dezembro de 2002, data em que passou a gerar efeitos a Lei nº 10.637, que instituiu o regime não cumulativo. A partir de 1º de dezembro de 2002, todas as receitas passaram a sujeitarse à apuração não cumulativa. Contudo, a partir de 1º de fevereiro de 2004 a Consultente poderá tributar pelo PIS cumulativo as receitas dos contratos de fornecimento de bens e serviços firmados até 31 de outubro de 2003 com prazo superior a 1 (um) ano, mesmo que ocorram reajustes anuais de correção monetária;
 - o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 468/2004 é ilegal, pois extrapolou e contrariou os ditames da Lei nº 10.833/2003, restringindo significativamente a sistemática de tributação pelo PIS e Cofins cumulativos das receitas relativas aos contratos firmados a preço predeterminado, com prazo superior a um ano, até 31 de outubro de 2003.
- Este é o nosso parecer.

JURISPRUDÊNCIA

Íntegras de Acórdãos

AÇÃO CAUTELAR - CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA - CAUÇÃO OFERECIDA ANTES DA PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL - VIABILIDADE

Recurso Especial nº 536.037 - PR (2003D 0078756-9)

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

R. p/ Acórdão: Ministro Luiz Fux

Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

Procurador: Márcia Pinheiro Amantea e Outros

Recorrido: Araucária Transporte Coletivo Ltda

Advogado: Jaime Oliveira Penteado e Outro

Ementa

Processual Civil e Tributário. Ação Cautelar para assegurar a Expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

1. Dispõe o artigo 206 do CTN que: *tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.* A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal, é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida.

2. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda. Precedentes (REsp 363.518, REsp 99.653 e REsp 424.166).

3. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

4. *Mutatis mutandis* o mecanismo assemelha-se ao previsto no art. 570 do CPC, por força do qual o próprio devedor pode iniciar a execução. Isso porque, as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

5. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão.

6. Recurso Especial desprovido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro José Delgado, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Luiz Fux, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Luiz Fux os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão.

Brasília (DF), 12 de abril de 2005 (Data do Julgamento).

Ministro Luiz Fux

Presidente e Relator

Relatório

O Exmo. Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (Relator):

Trazem os autos, originariamente, ação cautelar cujo objetivo foi delimitado na inicial nos seguintes termos: