

**ANÁLISE DOS ARTS. 10, XI, E 15, V, DA LEI nº 10.833/2003 –
MANUTENÇÃO DA COFINS E DO PIS CUMULATIVOS PARA
CONTRATOS DE CONSÓRCIO, DE CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA E
DE FORNECIMENTO, A PREÇO DETERMINADO, DE BENS E SERVIÇOS,
CELEBRADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003**

Igor Mauler Santiago

Valter Lobato

1. O princípio da capacidade contributiva no PIS e na COFINS. Sua não-submissão ao art. 166 do CTN, mesmo após a não-cumulatividade.

Os tributos não-vinculados (impostos e contribuições especiais), qualquer que seja o seu fato gerador, incidem sempre sobre a renda auferida, acumulada (patrimônio) ou despendida (consumo) pelo contribuinte (de direito ou de fato). Ademais, como lembra Klaus Tipke, são pagos sempre com a sua renda, já que em regra este não se desfaz de seu patrimônio para pagar os tributos sobre ele incidentes, e que vêm embutidos no preço dos bens que adquire. Este também o testemunho de Aliomar Baleeiro, para quem *“os vários impostos provêm, em princípio, exclusivamente da renda dos indivíduos, pois os impostos sobre a despesa atingem em última análise a renda consumida e o imposto sobre o capital, desde que a alíquota não ultrapasse a renda que o capital proporcionou, será também um imposto sobre a renda.”*¹

Alfredo Augusto Becker² lembra que o legislador (no caso dos impostos e das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, a Constituição de 1988 praticamente esgota tal escolha, deixando ao legislador complementar apenas a competência residual – arts. 154, I, 195, § 4º) *“deliberadamente escolhe como signo (índice ou presunção) de capacidade contributiva um determinado fato jurídico*

¹ BALEEIRO, Aliomar. In: *Uma introdução à ciência das finanças*, op. cit., 1976.

² BECKER, Alfredo Augusto. In: *Teoria Geral do Direito Tributário*, 1972, p. 461.

(ato, fato ou situação de fato) de mais fácil e segura identificação e captação que o fato econômico esquivo que normalmente corresponde aquele fato jurídico”.

Trata-se de questão que, conquanto pareça afeta tão-somente a elementos pré-jurídicos, tem sérias repercussões jurídicas. Deveras, a identificação do signo presuntivo de riqueza visado pelo constituinte ou pelo legislador orienta a aferição quanto: (a) à observância do princípio da capacidade contributiva, (b) à classificação da espécie tributária, (c) aos critérios para a repetição do indébito tributário, entre outras.

A tributação do faturamento sempre se fez sobre uma base mais alargada, sem tantas desonerações ou depurações conceituais, em atenção à noção pragmática de que, quanto mais complexidade se traz para dentro da norma (para melhor atendimento à capacidade contributiva), tanto menos força arrecadatória apresenta o tributo, que assim se torna pouco interessante para o Poder Público.

A tributação do faturamento no Brasil teve origem com a criação, pela Lei Complementar nº 7/70, do PIS – Programa de Integração Social, que procurou, sem sucesso, criar um sistema de participação compulsória dos empregados nos lucros das empresas.

Este programa foi financiado, parte pelo repasse da receita do IRPJ, e parte com a criação de uma exação incidente sobre: (a) o lucro, para as empresas prestadoras de serviços; (b) o faturamento, para as empresas que realizassem a venda de mercadorias; e (c) a folha de salários, para as entidades sem fins lucrativos.

Limitando-nos à fonte *faturamento*, verificamos que a hipótese de incidência do PIS não era “faturar”, no sentido de emitir fatura ou cobrança, independentemente do respectivo recebimento. E isso porque a adoção do regime de competência nesse caso importaria em frontal violação da capacidade contributiva, exigindo do contribuinte que entregasse ao

Estado uma parte de montantes que ainda não recebera. O regime de competência é compatível com o IRPJ e com qualquer outro tributo em que haja a necessidade: **a)** de periodização para a ocorrência do fato gerador e a apuração da base de cálculo; **b)** de tratamento uniforme para receita/despesa ou débito/crédito, para se chegar ao resultado final, que é a base de cálculo. Nesse sentido, NILTON LATORRACA³:

“No regime de competência, os custos e as despesas, ainda que não pagos, são registrados contabilmente no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas correspondentes. Esta correspondência entre custos e despesas é o elemento de equilíbrio desse regime, e a data em que a receita se considera auferida, o elemento essencial.”

Os contribuintes não se insurgem contra o regime de competência adotado pela legislação do IRPJ (e, posteriormente, da CSLL) porque, embora as receitas ainda não realizadas devam ser incluídas, também as despesas ainda não desembolsadas, mas meramente devidas, são dedutíveis. Assim, todas as obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais devidas (ainda que não efetivamente pagas) em razão dos mesmos negócios que desencadearam a receita podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no mesmo período.

Mas nenhum desses aspectos (periodização e correlação receitas- despesas) se apresentava quanto ao PIS ao tempo de sua criação. A uma porque o conceito de *receita bruta*, ao contrário do que se passa com o de *renda*, independe de período certo de tempo. O prazo fixado pelo legislador para apuração e recolhimento é mera opção legislativa, feita por razões de comodidade e simplificação. Poderia ser anual, trimestral, mensal, diário ou até ato por ato, que o resultado final seria sempre o mesmo.

A duas porque a apuração da sua base de cálculo não comportava a dedução de quaisquer despesas – critério indispensável para a convalidação do regime de competência (inclusão de receitas previstas e dedução de despesas ainda não incorridas). Desse modo, o tratamento

³ *Direito Tributário Atual. Imposto de Renda das Empresas*. 15. ed. São Paulo: Atlas. 2000, p. 266.

isolado da receita pelo regime de competência desequilibraria e deformaria o fato gerador.

Para os tributos que incidem isoladamente sobre a receita, o único regime admissível é o da receita efetivamente auferida, isto é, o regime de caixa. Interpretação contrária, mesmo que estribada em uma das várias leituras possíveis do texto legal, atenta contra a Constituição (princípios da capacidade contributiva e do não-confisco), devendo ser descartada.

Posteriormente, a mesma base de cálculo (agora alargada para hipóteses outras que a pura venda de mercadorias) foi usada no FINSOCIAL e, finalmente, já no modelo constitucional de 1988, na COFINS.

As observações anteriores não perderam valia com a edição da Lei nº 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS – conduta a nosso ver inconstitucional e impassível de convalidação posterior pela EC nº 20/98⁴ – e elevou a alíquota desta última, mas manteve a cumulatividade (e a necessidade da adoção do regime de caixa).

Mudança radical na forma de quantificação das exações veio, sim, com a Lei nº 10.637/2002, a Emenda Constitucional nº 42/2003, a Lei nº 10.833/2003 e a Lei nº 10.865/2004, que as submeteram ao regime da não-cumulatividade.

Parece-nos, entretanto, que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ao contrário daquela aplicável ao ICMS e ao IPI, não transforma tais tributos em indiretos, daqueles que repercutem juridicamente no consumidor final (CTN, art. 166), que assim passa – por meio da

⁴ Sobre o tema, ver: SANTIAGO, Igor Mauler. COELHO, Sacha Calmon Navarro; MANEIRA, Eduardo. *Inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, na Parte em que Alargou a Base de Cálculo da Cofins: uma Abordagem de Direito Intertemporal*. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, vol. 73, outubro de 2001, pp. 126 e ss.

seletividade – a ser o parâmetro da tributação, a pessoa cuja capacidade econômica deve ser aferida e atingida. E isso por algumas razões.

Primeiro porque permanecem válidos os fundamentos adotados no julgamento dos RREE nº 205.355-7/DF, 230.337-4/RN e 233.807-4/RN, todos relatados pelo Min. CARLOS VELLOSO (DJ 06.08.99), em que o STF decidiu, contra o voto dos Min. MOREIRA ALVES, MARCO AURÉLIO E SYDNEY SANCHES, que a imunidade do art. 155, § 3º, em sua redação original (que dizia que, além do ICMS e dos impostos aduaneiros *nenhum outro tributo* – e não *nenhum outro imposto*, como hoje – podia incidir sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País), não afastava a incidência do PIS e da COFINS, visto que o seu fato gerador não são as operações com aquelas mercadorias, individualizadamente consideradas (pressuposto bilateral), mas a totalidade da receita delas decorrente (pressuposto unilateral, ligado exclusivamente à economia interna de cada contribuinte).

Tanto isso continua a ser verdade que o PIS e a COFINS não-cumulativos não vêm destacados nas notas fiscais de produtos e serviços, como o ICMS e o IPI, o que impede a prova do não-repasse a que alude o art. 166 do CTN. Tenha ou não havido a translação, o contribuinte-adquirente calcula os seus créditos de forma indireta, multiplicando o preço que pagou pela alíquota definida na lei.

Segundo porque a base de cálculo do PIS sempre teve em mira os lucros empresariais: o Programa de Integração Social busca exatamente extrair das empresas uma parcela do lucro para distribuir à sociedade. Segundo Ruy Barbosa Nogueira, o legislador desejou buscar *“um índice indireto de lucratividade ou capacidade econômica-financeira da empresa, de que o empregado, por essa forma, passa a participar”*.⁵

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Faturamento ou receita operacional, IPI e contribuição ao PIS. A problemática do tributo sobre tributo*. In: Contribuições Especiais Fundo PIS/PASEP, MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, op. cit., p. 92-112, 1977.

Terceiro porque o art. 195 da Constituição não menciona o consumidor como financiador da Seguridade Social⁶.

Quarto, por fim, porque a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não vem acompanhada da seletividade, o que vale como um indício a mais de que não visa à translação jurídica do tributo.

Antes de se tornarem parcialmente não-cumulativos, estes tributos comportavam repercussão jurídica? A jurisprudência claramente dizia que não⁷. Nada mudou, neste ponto, com a implementação parcial da não-cumulatividade, apenas redução (?) do valor a pagar, não mais se tributando a receita operacional ou o faturamento, mas sim a receita operacional líquida, abatida dos insumos gastos no processo produtivo.

Permanecem o PIS e a COFINS não-cumulativos buscando a riqueza produzida pela empresa, sua capacidade de contribuir (e não a do consumidor), mas agora em um modelo de valor agregado que nos lembra o IVA tipo renda, que, nas lições de José Guilherme Xavier de Basto, *“atinge o valor acrescentado dos bens de consumo e o valor acrescentado líquido dos bens de capitais, isto é, após a dedução das amortizações, equivalendo a um imposto proporcional de rendimento; a sua base de incidência será o produto interno líquido”*⁸.

2. A manutenção da cumulatividade para a receita decorrente de certos contratos. Imposição ou faculdade?

⁶ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]”

⁷ STJ, Primeira Turma, REsp. nº 200/518/SP, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 08.03.2000, p. 54; STJ, Primeira Seção, EREsp. 168.469/SP, Rel. para o acórdão Min. JOSÉ DELGADO, DJ 17.12.99, p. 314.

⁸ *Apud* TEIXEIRA Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*, Belo Horizonte: Mandamentos. 2002, p. 78

A EC nº 42/2003, que guindou ao plano constitucional a não-cumulatividade do PIS, da COFINS e das contribuições 'similares' incidentes sobre as importações, incluiu o seguinte § 12 no art. 195:

“Art. 195, § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. ”

Fica evidente que a Constituição outorgou competência à lei para escolher as atividades econômicas que apurarão o PIS e a COFINS de forma cumulativa e aquelas que o farão pelo regime da não-cumulatividade. Este o único critério constitucionalmente autorizado para a segregação.

Por atividade econômica entendemos o objeto social da empresa, a sua atividade-fim⁹. Para Fran Martins, *“o objeto social é o conjunto de atividades a que a sociedade vai se dedicar”*¹⁰. Segundo Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto¹¹, *“o objeto social é o fim a que se destina a sociedade, isto é, a atividade a que ela se consagra. Em geral, quando se fala no objeto relativamente à sociedade, quer-se referir à empresa, à atividade a que ela se propõe no mundo dos negócios”*.

A segregação cumulatividade/não-cumulatividade do PIS e da COFINS segundo a atividade econômica não ofende o princípio da isonomia, uma vez que as empresas de cada setor só competem entre si. Apesar disso, cumpre-nos registrar de passagem que a implementação parcial da não-cumulatividade (deixando de fora alguns setores) prejudica a neutralidade que tal sistemática se propõe viabilizar, gerando uma cumulatividade residual no sistema que – mesmo sem ser inconstitucional – pode prejudicar o desenvolvimento de alguns segmentos.

⁹ É ver o Código Civil de 2002: *“Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente **atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços**. (...)”* *“Art. 981 – Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício da **atividade econômica** e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único – A **atividade** pode restringir-se à realização de um ou mais **negócios determinados**.”*

¹⁰ MARTINS, Fran. Comentários à Lei das S.A., vol. 1. Forense. Rio de Janeiro. 1977.

¹¹ In Sociedades por Ações. Saraiva. 1972. vol. 01.

Nesse quadro veio a lume a Medida Provisória nº 135/2003, depois convertida na Lei nº 10.833/2003 e já alterada em diversos pontos pela Lei nº 10.865/2004.

O art. 10 da Lei 10.833/2003 trouxe um rol taxativo das atividades econômicas que ficam fora do regime não-cumulativo, mantendo a mesma sistemática adotada para o PIS.

Considerando que uma empresa pode organizar-se para exercer uma ou mais atividades econômicas, ocorrerá, com frequência, o enquadramento de determinadas receitas no regime cumulativo e de outras tantas no regime não-cumulativo. A forma de apuração mista, dentro da mesma empresa, foi regulada pela Lei nº 10.833/2003, §§ 7º a 10 do art. 3º e arts. 7º e 8º.

O rol do art. 10, contudo, além de atividades econômicas, contempla também algumas situações peculiares, que pretende sejam mantidas no regime da cumulatividade¹².

O presente estudo abrange especificamente o inciso XI do art. 10 – *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*

¹² É o caso das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; das pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; e das 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.

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 – que busca a preservação de situações jurídicas pré-constituídas, com manutenção dos preços fixados anteriormente à edição da MP nº 135, datada exatamente do dia 31.10.2003, que originou a Lei nº 10.833/2003.

O inciso XI foi inserido durante a tramitação da medida provisória no Congresso Nacional, tendo o Relator, Deputado Jamil Murad, justificado a sua inclusão pela necessidade de *“preservar as relações contratuais pactuados seguindo as condições tributárias anteriores, a bem do respeito ao princípio da segurança jurídica”*. Esta a óptica que deve presidir a sua interpretação.

Três tipos de contratos estão contemplados: plano de consórcio, empreitada e fornecimento de bens e serviços, os dois últimos com o setor público ou privado. A celebração (ou apresentação de proposta em licitação pública) antes de 31.10.2003 é requisito comum a todos eles. A duração superior a um ano também, exceto no que toca à empreitada para o setor público e ao fornecimento de bens e serviços ao setor público. A existência de preço predeterminado exige-se nos contratos de fornecimento de bens e serviços, seja para o setor público, seja para o privado.

O que fica evidente é que o art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003 não diferenciou a apuração cumulativa da não-cumulativa pela atividade econômica, mas por critério outro: a data de constituição das situações jurídicas em questão, visando a preservá-las da repercussão econômica da majoração de alíquota associada à implantação da não-cumulatividade.

Numa mesma atividade econômica (e numa mesma empresa) teremos a apuração da COFINS pelo regime cumulativo, à alíquota de 3%, para os contratos que atendam aos requisitos do art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003, e a apuração não-cumulativa, à alíquota de 7,6%, para os

contratos que, apesar de versarem sobre a mesma atividade econômica, não se enquadrem no dispositivo.

Essa apuração mista, dentro da mesma atividade econômica, deve ser vista como uma imposição da lei ou como uma faculdade do contribuinte?

Ora, se o art. 195, § 12, da Constituição determina que a segregação entre os regimes cumulativo e não-cumulativo deve tomar por critério a atividade econômica, estamos em que qualquer outra diferenciação trazida pela lei só será válida se for interpretada como opcional. Deveras, um regime que importe afastamento do padrão constitucional não pode ser validamente imposto ao contribuinte, ainda que resulte em maior praticidade para a Administração ou mesmo em (presumível) vantagem para aquele. Exemplo dessa assertiva encontramos na sistemática do lucro presumido para a apuração do IRPJ: receita (ou uma parcela arbitrária desta) não é lucro; o regime, por isso mesmo, é facultativo.

Ademais, o Relator da matéria no Congresso Nacional asseverou que o dispositivo foi inserido como homenagem ao princípio da segurança jurídica, como uma proteção ao contribuinte. Ora – ressalvados os casos de incapacidade ou de hipossuficiência – constitui contra-senso impor medida protetiva contra a vontade do beneficiário.

O contribuinte pode, então, optar por submeter à não-cumulatividade as receitas dos contratos contemplados no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003. Isso se dará, por exemplo, quando tenha muitos créditos a compensar, de modo que o valor a pagar resulte menor do que o apurado no regime cumulativo, malgrado a elevação da alíquota.

Se da opção resultar aumento de carga tributária (e admitindo-se que assim mesmo seja feita, para fim de unificação de procedimentos contábeis), não poderá o contribuinte alegar quebra do equilíbrio

econômico-financeiro do contrato para forçar a revisão judicial dos preços, caso a outra parte se recuse a renegociá-los.

3. Os requisitos impostos pelo art. 10, XI, Lei nº 10.833/2003.

Como já referido, o dispositivo abrange os contratos de plano de consórcio, de empreitada e de fornecimento de bens e serviços, os dois últimos com o setor público ou privado.

A celebração (ou apresentação de proposta em licitação pública) antes de 31.10.2003 é requisito comum a todos eles. A duração superior a um ano também, exceto no que toca à empreitada para o setor público e ao fornecimento de bens e serviços ao setor público. A existência de preço predeterminado exige-se no fornecimento de bens e serviços, seja para o setor público, seja para o setor privado.

Passemos à análise de cada um dos requisitos (com exceção do primeiro, que não suscita maiores questionamentos):

3.1. Duração superior a um ano.

Duas questões podem surgir a respeito deste requisito:

- a) os contratos de prazo indeterminado o satisfazem?
- b) é possível a prorrogação, por aditivo, do prazo de um contrato originalmente inferior a um ano, com vistas a atendê-lo?

A resposta à segunda pergunta é negativa, já que os critérios a serem considerados são aqueles em vigor em 31.10.2003¹³.

¹³ Interessante, no particular, a Solução de Consulta nº 186, de 22 de junho de 2004, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 9ª Região Fiscal, cuidando dos contratos de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços para o setor público. Aqui não se aplica o requisito da duração superior a um ano, mas vale aquele da celebração anterior a 31.10.2003. Apesar dessa última exigência, a SRF entendeu que fica mantida a cumulatividade em caso de prorrogação posterior a 31.10.2003 dos contratos firmados antes dessa data. O entendimento, parece-nos, contraria o espírito da norma, já que a prorrogação é um novo ajust-

Já quanto à primeira questão, estamos em que é certamente positiva para aqueles contratos de prazo indeterminado que já contassem mais de um ano de duração em 31.10.2003.

O mesmo se diga daqueles que, ainda não tendo completado um ano em 31.10.2003, tenham, porém, expectativa razoável de superar esse prazo¹⁴. Dir-se-á que não há garantia de que o atinjam. A isso se objeta que tampouco para os de prazo determinado (e superior a um ano) tal certeza existe, já que por outras causas, que não o cumprimento, pode o contrato se extinguir (resilição unilateral, impossibilidade superveniente de cumprimento, falência de uma das partes, etc.).

Importa a teleologia do dispositivo, e esta claramente é resguardar os ajustes de longo prazo celebrados antes da modificação do tributo, evitando a invocação generalizada da teoria da imprevisão.

Ressalte-se que se está a falar dos contratos de empreitada e de fornecimento de bens e serviços, por preço predeterminado, ao setor privado (eis que os planos de consórcio necessariamente têm prazo certo e que a empreitada e o fornecimento de bens e serviços ao setor público não se sujeitam ao requisito em comento).

A esta altura cabe invocar – ainda que voltada à disciplina do IRPJ, e não do PIS/COFINS, e que cuide apenas do fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos no futuro – a IN/SRF nº 21/79, que uniformiza *“o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos”*. No seu item 3.3, o diploma deixa assentado que:

te de vontades, ainda que as suas demais cláusulas (exceto aquela referente ao prazo, obviamente) coincidam em tudo com as do contrato original.

¹⁴ Não confirmada a expectativa, aplicar-se-á retroativamente o regime não-cumulativo, cobrando-se do contribuinte as eventuais diferenças, com juros de mora mas sem penalidades, por aplicação analógica do art. 100, parágrafo único, do CTN.

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

Entendemos que o caso é de aplicação analógica do diploma. Discordamos, assim, da Solução de Consulta nº 243, de 15.07.2004, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 6ª Região Fiscal, segundo a qual *“contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços celebrados antes de 31 de outubro de 2003 com prazo de execução indeterminado terão suas receitas tributadas na modalidade não-cumulativa.”*

3.2. Preço predeterminado.

Classicamente os requisitos do preço eram que fosse determinado, justo e real (não fictício). Entretanto, o desenvolvimento do comércio mundial e a globalização, pondo em contato realidades econômicas díspares e às vezes instáveis, fez com que a determinação deixasse de ser considerada requisito do preço.

Assim, atualmente, o contrato de fornecimento de bens ou serviços (único ao qual o requisito se aplica, dentre aqueles listados no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003) não necessita ter um preço determinado, bastando que contenha os critérios para a sua determinação (preço determinável).

Nesse sentido, o art. 485 do Código Civil autoriza que o preço seja arbitrado por terceiro, desde que este seja previamente designado. O art. 486 do mesmo diploma faculta a sua fixação com base em taxas de mercado ou bolsas, desde que determinados os critérios de apuração (ou seja, qual o mercado, o dia e o lugar). E o art. 487 cuida da fixação do preço por índices ou parâmetros, *“desde que suscetíveis de objetiva determinação”*.

É evidente, no entanto, que o art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003 diz respeito apenas aos contratos de fornecimento que tenham preço determinado (e não meramente determinável). Com efeito, não haveria razão para manter a regra tributária antiga para contratos cujos preços serão fixados com base em eventos futuros e incertos, pois tais parâmetros, no momento de sua aferição, com certeza refletirão o impacto da mudança tributária, ficando preservado o equilíbrio econômico-financeiro entre as partes.

É certo que a IN SRF nº 27/79 conceitua (item 3.1) preço predeterminado como *“aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global; no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade”* e admite (item 6.1.) o reajustamento, entre outras causas, em virtude do reajuste de custos ou de preços.

Estamos em que o diploma não pode ser tomado como orientação para a exegese da Lei nº 10.833/2003, pois, além de destinada a outros fins, foi editado em uma época de forte variação inflacionária.

Não nos parece possível dar tamanha latitude ao conceito de ‘preço predeterminado’, sob pena de todos os contratos se enquadrarem na exceção e a regra tornar-se inócua.

Tal leitura, ademais, negaria a *mens legis*, que é garantir o equilíbrio entre as partes face à impossibilidade de modificação do preço (para efeito de absorção do encargo decorrente da majoração do tributo). Se o preço pode mudar, não há razão para manter-se a regra tributária antiga.

Mais liberal, porém, tem sido o entendimento da SRF, como se pode ver na Solução de Consulta nº 38, de 28.05.2004, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 4ª Região Fiscal, onde se afirma que *“as receitas relativas a contratos para fornecimento de energia elétrica, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, entre empresa*

pública federal e produtora independente de energia, permanecem sujeitas” ao PIS/PASEP e à COFINS cumulativos “desde que o preço do serviço tenha sido predeterminado, ainda que o respectivo contrato preveja o seu reajustamento”.

4. A extensão do dispositivo ao regime de apuração do PIS.

O art. 15 da Lei nº 10.833/2003 estendeu a regra do seu art. 10, XI, ao PIS. Eis o dispositivo, na redação que lhe deu a Lei nº 10.865/2004:

“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:

(...)

V - no art. 10, incisos VI, IX e XI a XXI desta Lei.”

Parece-nos que, no particular, o legislador não teve tanto em mira a preservação de situações jurídicas pré-constituídas, visto que, quando da edição da Lei nº 10.833/2003, o PIS não-cumulativo já vigorava havia mais de um ano, tempo suficiente para que se solucionasse – via negociação – a maior parte dos problemas nascidos com o aumento de carga tributária decorrente da elevação da alíquota de 0,65% para 1,65% (para os contratos celebrados depois da edição da Lei nº 10.637/2001, não há sequer falar em necessidade de ajuste).

O objetivo principal da equiparação parece-nos ter sido a unificação dos procedimentos contábeis (de apuração da COFINS e do PIS) referentes a uma mesma receita, a fim de evitar dificuldades operacionais para o contribuinte e para a própria fiscalização.

Restou a dúvida sobre a partir de quando a sistemática do art. 10, XI, em comento seria aplicável ao PIS. A IN/SRF nº 404/2004 fixou o entendimento da Receita Federal, a saber:

“Art. 23. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833, de 2003, não se lhes aplicando as disposições desta Instrução Normativa:

(...)

XVII - 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; e

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.

Parágrafo único. O disposto nos incisos XIV a XVII do § 1º aplica-se ao PIS/PASEP não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, a partir de 1º de fevereiro de 2004.”

Tendo em vista que a Lei nº 10.833 data de 29.12.2003, estamos em que a aplicação do regime cumulativo – nos casos em que isso acarrete aumento do PIS a pagar, face ao que seria devido com base na não-cumulatividade – só poderia iniciar-se em 28.03.2004, em atenção ao princípio da espera nonagesimal.

A observação perde relevo, contudo, diante do caráter facultativo da regra, demonstrado no item 2 supra.