

p
Dir. Trib. Atual E
n. 18
2004

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

542058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (1Jo2:1)

Contribuição para o PIS e Cofins - Exceções ao Regime não Cumulativo - Correta Interpretação do art. 10 da Lei n. 10.833/03

Bruno Fajersztajn
Advogado em São Paulo.

I - Introdução - o Tema e a sua Justificativa

O tema que será abordado no presente estudo diz respeito às hipóteses de receitas e de pessoas jurídicas que continuam submetidas ao regime cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Como é de conhecimento geral, a contribuição para o PIS passou a ser regida segundo a sistemática “não cumulativa”¹, após a edição da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o mesmo valendo para a Cofins, a partir da edição da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Com as alterações introduzidas por tais leis, a regra geral de tributação da contribuição para o PIS e da Cofins passou a ser a da não-cumulatividade. Segundo essa nova sistemática, as contribuições passaram a incidir sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, com alíquotas de 1,65% para a contribuição para o PIS e de 7,6% para a Cofins, com a possibilidade de abatimento de alguns créditos, calculados na forma dos arts. 3º de ambas as leis em questão.

Como exceção à regra geral da não-cumulatividade, o art. 8º da Lei n. 10.637 e o art. 10 da Lei n. 10.833² estabeleceram que determinadas receitas e algumas pessoas jurídicas continuariam a ser tributadas segundo o regime anterior, previsto pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, no qual as contribuições incidem sobre a totalidade das receitas, a alíquotas mais baixas (0,65% para o PIS e 3% para a Cofins), mas sem a possibilidade de dedução de qualquer crédito.

É sobre tais exceções que este estudo irá tratar. Primeiramente serão feitas considerações sobre os fundamentos constitucionais da coexistência de ambos os regimes; posteriormente será abordada a técnica utilizada pelo legislador para estabelecer as exceções, verificando-se as respectivas implicações e, por fim, será dado um enfoque especial ao inciso XI do referido art. 10, que trata das receitas decorrentes de determinados contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003.

O art. 10 da Lei n. 10.833 tem sido objeto de recentes alterações legislativas, pelas Leis n. 10.865 e n. 10.925, o que demonstra a sua atualidade e relevância. Outrossim, muitos dos contratos que foram abrangidos pelo mencionado inciso XI possuem prazo de duração bastante extenso, o que submeterá as respectivas receitas ao regime cumulativo por muitos anos ainda.

¹ A despeito de ter sido denominada pela legislação como não cumulativa, essa sistemática em nada se assemelha à não-cumulatividade de que tratam as legislações aplicáveis ao ICMS e ao IPI.

² Atualmente, todas as exceções estão enumeradas nos incisos I a XXIV do art. 10 da Lei n. 10.833, sendo esses dispositivos aplicáveis tanto para a contribuição para o PIS como para a Cofins, nos termos do art. 13, inciso V daquela mesma Lei.

Além disso, esse tema tem se demonstrado de grande interesse para os contribuintes em geral, uma vez que para muitos deles a não-cumulatividade representou uma sensível elevação da carga tributária.

Outrossim, este trabalho procurará abordar alguns conceitos jurídicos de direito privado, relativos aos contratos em geral, que podem ser de utilidade para os aplicadores do Direito, principalmente àqueles que não militam com frequência na área do Direito Civil.

II - Breves Considerações sobre o Fundamento Constitucional da Coexistência dos Regimes Cumulativo e não Cumulativo

Tratar das exceções ao regime não cumulativo obriga o aplicador do Direito a abordar uma primeira questão preliminar. Seria possível haver tratamento diferenciado entre determinados contribuintes em face do princípio da igualdade? Haveria fundamento constitucional para esse tipo de tratamento diferenciado entre os contribuintes da contribuição para o PIS e da Cofins?

Antes de qualquer consideração, é importante destacar que o regime não cumulativo das contribuições em questão é um regime essencialmente legal. Diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI, não há na Constituição qualquer indicativo de como deve ocorrer a não-cumulatividade para a contribuição para o PIS e para a Cofins.

A não-cumulatividade em questão decorre de uma opção do legislador ordinário³, o qual possui ampla liberdade para implementar à sistemática da forma como lhe convir.

Tal liberdade, apesar de ampla, não é absoluta, ficando subordinada aos princípios e regras constitucionais, tais como o postulado da igualdade, previsto no art. 5º, inciso I, e no art. 150, inciso II, da Constituição de 1988.

Sobre a eventual violação do princípio da igualdade em casos de tributação diferenciada entre setores econômicos, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou diversas vezes, destacando-se o julgamento do Recurso Extraordinário n. 235.036-5/PR⁴, no qual foi discutido se as instituições financeiras poderiam ser tributadas com alíquotas superiores às aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Naquela oportunidade, a questão da igualdade foi discutida a fundo, sendo que o entendimento que prevaleceu foi no sentido de que as instituições financeiras estavam em situação diferenciada das demais pessoas jurídicas, o que justificaria que o legislador a elas dispensasse tratamento desigual em relação a outras empresas⁵.

Sem discutir se estaria correto ou não o entendimento da Suprema Corte naquele caso, o fato é que a jurisprudência firmou-se no sentido de que os contribuintes que se encontrassem em situações de desigualdade deveriam ser tributados de forma diferenciada.

³ Com o objetivo de atender aos anseios da sociedade como um todo, que vinha constantemente reivindicando uma tributação mais racional, com a extinção do regime de incidência "em cascata" das contribuições.

⁴ In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 89/209.

⁵ Vítório Cassone publicou artigo tratando do princípio da igualdade e a sua aplicação no caso do tratamento diferenciado com relação às instituições financeiras, concluindo no sentido de que não haveria ofensa àquele princípio, na linha do que decidiu o STF. Vide em *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 18/2003, item 1/18.782.

Em matéria de contribuição para o PIS e de Cofins, o § 9º do art. 195 da Constituição Federal, introduzido ao texto constitucional pela Emenda n. 20, de 15 de dezembro de 1998, autoriza expressamente que as contribuições para o financiamento da seguridade social sejam instituídas com alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Ora, é justamente isso que fez o legislador ordinário federal no art. 10 da Lei n. 10.833, quando estabeleceu que determinadas pessoas jurídicas e algumas receitas específicas continuam a ser tributada pelo regime cumulativo.

É no citado § 9º que está o fundamento constitucional para a tributação ser diferenciada para determinadas atividades econômicas e determinadas pessoas jurídicas. Destaque-se também que está expresso naquele dispositivo qual é o critério para a diferenciação a ser observado pelo legislador.

Com efeito, somente o uso excessivo de mão-de-obra e a atividade econômica exercida é que podem justificar o tratamento diversificado, de tal sorte que serão inconstitucionais diferenciações baseadas em outros critérios⁶.

Para alguns doutrinadores, o § 12 do mesmo art. 195, introduzido pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 dezembro de 2003, seria outro fundamento para que a lei pudesse definir em quais setores a tributação deverá ser não cumulativa.

No entanto, não parece ser correta essa linha de raciocínio, haja vista que, anteriormente à referida emenda, o próprio § 9º do art. 195 já servia de fundamento para a não-cumulatividade. Nesse sentido, não seria razoável entender que a Emenda n. 42 tivesse sido editada para dar fundamento a um regime de tributação que já possuía base constitucional.

Pressupondo-se que a Emenda Constitucional referida necessariamente inovou no ordenamento jurídico, uma interpretação possível para o § 12 do art. 195, talvez a única, é no sentido de que a Constituição estaria autorizando que as contribuições previstas no inciso I, “b” (PIS e Cofins); e no inciso IV (PIS e Cofins-importação) do art. 195 sejam não cumulativas entre si, isto é, que o valor de uma possa ser abatido do valor de outra.

A esse respeito, confira-se o que lecionou Ricardo Mariz de Oliveira⁷:

“Desse conjunto de disposições constitucionais pode-se verificar que não é o § 12 do art. 195 que autoriza a incidência não cumulativa da Cofins e da contribuição ao PIS, como muitas vezes se supõe. Aliás, antes da Emenda n. 42, que trouxe o referido § 12, a Lei n. 10.637 já instituíra para a contribuição ao PIS o que se convencionou chamar de ‘regime não cumulativo’, e nessa lei já havia previsão de que o mesmo deveria ser estendido à Cofins.

Tais possibilidades para a legislação ordinária, na verdade, promanavam do já existente § 9º do art. 195, com a sua prescrição de a lei poder instituir alíquotas ou bases de cálculo distintas para as contribuições destinadas à seguridade social referidas no inciso I do mesmo artigo, desde que o

⁶ Não foi objeto do presente estudo analisar se algumas das exceções ao regime não cumulativo, em específico, ofende o § 9º do art. 195 da Constituição, questão que deve ser abordada caso a caso.

⁷ In “Cofins-importação e PIS-importação”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 8º vol., Dialética, São Paulo, 2004, pp. 417 e 418.

faça para determinadas atividades econômicas ou para situações em que haja utilização intensiva de mão-de-obra.

Neste quadro, quando a Emenda n. 42 introduziu os §§ 12 e 13, deu a ilusória impressão de que a não-cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS teria passado a ser disciplinada por eles, principalmente pelo § 12. Mas não é assim, o que é muito fácil de demonstrar em adição à alusão já feita ao § 9º.

Realmente, o § 12 não prescreve obrigatoriamente a não-cumulatividade, pois apenas transfere a sua possibilidade para o que a lei ordinária vier a determinar, de modo que nada teria acrescentado ao regime jurídico-constitucional já existente com o § 9º antes da Emenda n. 42, e seria até redundante com este.

Além disso - e aqui está o cerne do significado do § 12 - ele não contém norma que seja dirigida às contribuições sobre as receitas, isoladamente consideradas, quando se poderia pensar que ele estaria prescrevendo a não-cumulatividade das mesmas.

Entretanto, observado atentamente, verifica-se que não é isto o que diz o § 12, pois o que ele prescreve é que a contribuição sobre a importação de bens ou serviços pode ou não ser cumulativa com as contribuições sobre receitas, nos setores de atividades econômicas para os quais a lei estipular este ou aquele regime.”

Como se vê, a opinião da melhor doutrina é no sentido de que o § 12 do art. 195 da Constituição autoriza uma não-cumulatividade entre as contribuições para o PIS e Cofins e aquelas incidentes sobre a importação, sendo que o verdadeiro fundamento constitucional para o regime não cumulativo é o § 9º do art. 195.

Com base no mencionado § 9º e também nos precedentes do Supremo Tribunal Federal relativos à aplicação do princípio da isonomia às contribuições previstas no art. 195, forçoso concluir que há fundamento na Constituição Federal de 1988 para a coexistência dos regimes não cumulativo e cumulativo.

III - Técnica Legislativa para o Estabelecimento das Exceções

Embora a legislação tenha sido bastante clara a esse respeito, é importante destacar como o legislador estabeleceu as exceções ao regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins.

O legislador federal criou uma regra geral, segundo a qual todas as pessoas jurídicas devem recolher aquelas contribuições com base no regime não cumulativo. Toda a sistemática de apuração da base de cálculo e dos créditos foi regulada pelos arts. 1º e seguintes das Leis n. 10.637 e n. 10.833.

As exceções ao regime foram enumeradas, uma a uma, nos incisos I a XXIV do art. 10 da Lei n. 10.833, sendo esses dispositivos aplicáveis tanto para a contribuição para o PIS, como para a Cofins, nos termos do art. 15, inciso V, daquela mesma Lei.

A lista prevista no art. 10 é taxativa, inexistindo nenhuma outra hipótese de exceção ao regime que não às ali expressamente mencionadas. Para que o presente estudo não fique demasiadamente extenso, serão citados apenas alguns exemplos dessas exceções, recomendando-se a consulta ao art. 10 da Lei n. 10.833, bem como as posteriores alterações, para a conferência de todas as hipóteses.

São algumas das exceções as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado (inciso II); as optantes pelo Simples (inciso I-I); as imunes a impostos (inciso IV); as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações (inciso VIII); as receitas recorrentes da venda de jornais e periódicos (inciso XVII); as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias (inciso XXIII); as receitas decorrentes dos contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, que serão abordadas em seguida (inciso XI), dentre outras.

É interessante notar que o legislador ora se refere a determinadas pessoas jurídicas e ora faz menção específica a determinadas receitas. Quando a lei se refere às pessoas, como, por exemplo, as optantes pelo lucro presumido, todas as receitas por elas auferidas ficam sujeitas ao regime cumulativo das contribuições. Por outro lado, quando o legislador especificar determinadas receitas, somente elas é que estarão sujeitas ao regime anterior às Leis n. 10.637 e n. 10.833.

Nesse último caso, na hipótese de a pessoa jurídica possuir receitas sujeitas a ambos os regimes, ela deverá apurar as contribuições para o PIS e duas Cofins, segundo o regime misto.

Ainda com relação às pessoas obrigadas ao recolhimento das contribuições nas duas modalidades, é necessário ressaltar que o crédito, a ser apurado no regime não cumulativo, deverá restringir-se aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas não cumulativas, tal como dispõem os §§ 7º dos arts. 3º das Leis n. 10.637 e n. 10.833.

Caso tais valores, componentes do crédito, sejam vinculados às duas hipóteses de receitas, determinam os §§ 8º dos arts. 3º das mesmas Leis que o crédito deverá ser segregado, podendo o contribuinte optar pelos métodos da apropriação direta, nos termos dos incisos I, ou do rateio proporcional, conforme os incisos II.

Feitos esses esclarecimentos, passar-se-á a abordar o ponto que tem gerado a maior quantidade de dúvidas a respeito das exceções ao regime não cumulativo, qual seja, o inciso XI, do art. 10.

IV - Questões Polêmicas sobre a Aplicabilidade do inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833

O inciso XI em destaque submeteu ao regime cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins as receitas decorrentes de determinados contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003. Confira-se:

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

(...)

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

c) 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; (...).”

Da leitura do dispositivo, é possível verificar que, além de terem sido firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, para estarem sujeitos ao referido dispositivo, devem os contratos atender a uma das três hipóteses previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”.

Na alínea “a” foram especificados os contratos das administradoras de consórcios de bens móveis e imóveis. São condições para a aplicação da norma ali prevista que as administradoras sejam autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, bem como que o contrato possua prazo superior a um ano.

A alínea “b” abrange os contratos com prazo superior a um ano, de construção por empreitada e/ou de fornecimento de bens ou serviços. No caso dos contratos de fornecimento, o preço deve ser predeterminado.

Por fim, a terceira hipótese, prevista na alínea “c”, diz respeito aos contratos de fornecimento de bem ou serviços, a preço predeterminado, que tenham sido firmados com pessoas jurídicas de direito público, ou com empresa pública, sociedade de economia mista e suas subsidiárias. Nesse caso, ainda há uma exceção relativa ao momento em que os contratos foram firmados, já que o dispositivo abrange também os contratos fechados posteriormente a 31 de outubro de 2003, mas cuja proposta tenha sido entregue em procedimento licitatório anteriormente àquela data.

Esses são os contratos abrangidos pela norma do inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833. Existem alguns pontos nesse dispositivo que têm ensejado discussão por parte dos aplicadores do Direito. Confirmam-se quais são eles, assim como qual é a sua interpretação mais adequada.

IVa - A correta interpretação do termo “firmados”

A primeira questão que surge na aplicação do dispositivo diz respeito ao termo “firmados” utilizado no inciso XI do art. 10 em questão, já que a língua portuguesa dá a ele dois significados possivelmente aplicáveis ao caso do inciso XI.

Com efeito, o verbo “firmar” pode corresponder tanto a “assinar” como a “tornar firme”⁸. Com base nesses significados, duas interpretações são possíveis, dentro do contexto do inciso XI. Ou o dispositivo se refere aos contratos assinados anteriormente a 31 de outubro de 2003, ou a lei está se referindo aos contratos que se tornaram firmes anteriormente àquela data, isto é, que foram pactuados naquele período.

Na prática, caso a lei tenha se referido ao termo “assinar”, os contratos que não tenham sido lavrados em instrumento válido, devidamente assinados, não estariam incluídos na hipótese do inciso XI. Por outro lado, se a correta extensão do termo for “tornar firme”, os contratos pactuados verbalmente, sem assinatura, também estariam abrangidos pelo dispositivo.

⁸ *Mini Houaiss - Dicionário da Língua Portuguesa*, Objetiva, Rio de Janeiro, 2003, p. 242.

A solução para a questão deve ser buscada através das técnicas interpretativas que a doutrina sobre hermenêutica preleciona. A primeira consideração que deve ser feita nesse sentido é a de que o intérprete não pode se apegar em excesso à literalidade da lei.

Evidentemente, a lei é o ponto de partida para toda e qualquer interpretação, já que é do texto do direito positivo que devem ser extraídos os comandos normativos. No entanto, o intérprete deve buscar o verdadeiro sentido da norma objeto de estudo, por meio dos métodos interpretativos criados pela doutrina clássica da hermenêutica.

Tais métodos são denominados: método sistemático, que requer a conjugação de todos os dispositivos existentes no ordenamento jurídico; o método racional, teleológico ou finalístico, que requer a consideração do objetivo da lei (a *ratio legis* ou *mens legis*) e impõe a análise do resultado da interpretação; e ainda o método histórico, que requer a averiguação das alterações sofridas pela disciplina de uma determinada matéria.

A jurisprudência há muito tempo já consagrou tais modalidades interpretativas como sendo a melhor forma de obtenção do verdadeiro sentido da norma. Cite-se, em caráter meramente exemplificativo, o Acórdão n. 103-20650, de 25.7.2001, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que, ao analisar a questão da interpretação das normas de isenção, destacou expressamente quais os métodos de interpretação de que deve se valer o intérprete:

“Interpretação da Norma Tributária - Isenções - Na busca da decisão mais adequada deverá o aplicador da norma isentiva ponderar os valores envolvidos e construir a sua interpretação por meio da integração dos métodos literal, histórico, lógico, teleológico e sistemático, a fim de que na presença de uma aparente quebra da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, sejam prestigiados os princípios da isonomia e da legalidade por eles se apresentarem com maior força no caso concreto, em respeito ao equilíbrio e à segurança das relações jurídico-tributárias.”

E na hipótese em estudo, o método teleológico ou finalístico, segundo o qual deve o intérprete analisar o texto de lei em função do objetivo buscado pela norma interpretada, é aquele que melhor identifica o verdadeiro sentido do termo “firmados” aqui analisados.

Sobre a interpretação teleológica, destaquem-se as seguintes palavras do Mestre Carlos Maximiliano⁹:

“Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística (5); por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. 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 a qual foi regida (6).”

No caso dos contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, a lei, ao estabelecer determinadas exceções ao regime da não-cumulatividade da contri-

⁹ In *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, Rio de Janeiro, 2001, pp. 124 e 125.

buição para o PIS e da Cofins, pretendeu submeter determinados negócios jurídicos ao regime legal que estava em vigor no momento em que eles foram pactuados.

Nesse sentido, não haveria razão para que o legislador excluísse os contratos que não haviam sido instrumentalizados e assinados da norma de exceção contida no art. 10 da Lei n. 10.833, bastando que tais contratos estivessem realmente concluídos anteriormente àquela data, para que então permanecessem sujeitos ao regime cumulativo.

Nesse sentido, não somente os contratos efetivamente assinados, registrados, ou com firma reconhecida, estão incluídos na hipótese do inciso XI do art. 10. O dispositivo também se aplica para os negócios jurídicos verbais, que não tenham sido lavrados em instrumento, desde que tenham sido pactuados anteriormente a 31 de outubro de 2003.

Ademais, o termo “firmar”, em seu sentido jurídico, aplicável aos contratos em geral, significa *tornar firme, fechar o negócio*, conforme lecionou De Plácido e Silva¹⁰:

“Firmar. Derivado do latim *firmare* (confirmar, assegurar, assinar), na terminologia jurídica própria aos contratos e negócios jurídicos, quer significar firme, seguro, aprovado, bom, certo, tudo que se convencionou ou se deliberou.

Nesta razão, quando se diz negócio jurídico firmado ou que se firmou, entende-se negócio jurídico fechado, aprovado, ou que se deu por certo e valioso.” (grifei)

De acordo com a definição acima, portanto, os contratos concluídos anteriormente a 31 de outubro de 2003 e que atendam às demais condições do inciso XI do art. 10 terão suas receitas tributadas segundo o regime cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Visto que a expressão “firmados” se refere a negócio firme, fechado, concluído, necessário se faz verificar o momento a partir do qual os contratos estão verdadeiramente concluídos, questão que a doutrina de direito privado intitula formação dos contratos.

Em sua essência, os negócios jurídicos referidos no dispositivo em estudo são contratos de prestação de serviços e de fornecimento de bens. Tais negócios são classificados pela doutrina como contratos consensuais¹¹.

Nos contratos consensuais, o momento da sua efetiva formação é aquele em que ocorre o acordo de vontades entre as partes contraentes. Na conhecida obra *Contratos*¹², do Professor Orlando Gomes, essa questão foi abordada da seguinte forma:

“O contrato consensual torna-se perfeito e acabado no momento em nasce o vínculo entre as partes.

Para a sua formação, são necessárias duas ou mais declarações de vontade que se encontrem emitidas por duas ou mais partes, ou a atuação da vontade de oblato.”

¹⁰ *In Vocabulário Jurídico*, vol. II, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1967, p. 702.

¹¹ Tais contratos são diferentes dos contratos reais, como o comodato, o mútuo e o depósito, os quais somente se concluem com a entrega da coisa contratada.

¹² 18ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 57.

Destaquem-se também as lições de Caio Mário da Silva Pereira¹³ a respeito da formação dos contratos:

“O problema da formação do contrato, que sofre controvérsia entre os autores, deve ser resolvido com a fixação do momento em que se dá a conjugação ou o acordo de vontades. No instante em que estas, manifestadas segundo a forma livre ou determinadas, conforme o caso, justaponham-se, ou coincidam, ou se encontram, neste momento nasce o contrato.”

O acordo de vontades, por sua vez, ocorre no exato momento em que se dá a aceitação da proposta feita pelo proponente. Daí se concluir que, nos contratos consensuais, tais negócios tornam-se firmes, concluídos, no momento da aceitação da proposta. É esse momento, portanto, que deve ser considerado para fins de enquadramento dos contratos na norma do inciso XI do art. 10 em questão.

Com exceção dos contratos formais (solenes), nos quais o instrumento é condição de validade do negócio jurídico, nos demais contratos, tanto a proposta como a sua aceitação não precisam ser formalizadas por escrito, por instrumento. Esses elementos representativos das vontades das partes podem ser veiculados verbalmente, bastando que sejam provados por documentos hábeis.

Nos termos do art. 107 do Código Civil de 2002, as manifestações de vontade das partes de um negócio jurídico não dependem de forma especial, à exceção dos casos em que a lei é expressa. Veja-se:

“Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente exigir.”

Diante dessas considerações, não é difícil chegar à conclusão de que os contratos podem se aperfeiçoar por qualquer forma possível de manifestação de vontade, inclusive a verbal, ficando restrita aos casos especiais a necessidade de assinatura ou de instrumento próprio.

Por todo o exposto, não só os contratos escritos, mas também os verbais podem ser abrangidos pela norma contida no inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833.

Essa conclusão não afasta a necessidade de que os contratos verbais devam ser objeto de comprovação, em casos de fiscalização. Tal prova, destaque-se, pode ser feita por todos os meios em direito admitidos.

Os registros contábeis das pessoas jurídicas, por exemplo, quando lastreados em documentação hábil e idônea, fazem prova em favor do contribuinte, podendo ser utilizados por ele para demonstrar a existência de um contrato que não esteja assinado. Destaque-se nesse sentido¹⁴ o Acórdão n. CSRF/01-0826, de 29.7.1988, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“A escrituração, por princípio, faz prova a favor do contribuinte, mas desde que embasada em documentos que assegurem a veracidade do que está escriturado.”

No que se diz respeito aos documentos geralmente aceitos como hábeis e idôneos para suportar os lançamentos contábeis, o Parecer Normativo CST n. 10/76 fixou o seguinte:

¹³ *In Instituições de Direito Civil*, vol. III, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 18.

¹⁴ Na mesma linha, confirmam-se os Acórdãos n. 108-07709, de 19.2.2004, n. 108-07325, de 19.3.2003, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, n. 105-11482, de 15.1997, da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e n. 107-1560, de 14.9.1994, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

“2 - As despesas da empresa, admissíveis na apuração do lucro operacional, são aquelas de que trata o artigo 162 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 76.186, de 02 de setembro de 1975), consideradas como ‘necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora’.

3 - *A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.*” (grifamos)

As notas fiscais e comprovantes de pagamentos são outros meios de prova dos negócios jurídicos, tal como decidiu o Acórdão n. 101-94476, de 28.1.2004, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

“IRPJ - Despesas - Glosa por Falta de Comprovação da Prestação dos Serviços - Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis (cópias dos contratos, notas fiscais, documentos correspondentes aos pagamentos, correspondências, reconhecimento do prestador do serviço, etc.) documentos esses não contestados, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.”

Outrossim, no que se refere aos contratos, não só os respectivos instrumentos, mas também outros elementos de prova, indicadores das práticas das partes após a celebração dos mesmos, constituem prova das suas cláusulas, ainda que não expressas.

A jurisprudência reconheceu em vários casos a existência de cláusulas não escritas, mas derivadas das práticas das partes contratantes. Neste sentido, por exemplo, são os Acórdãos n. 103-10391, de 22.5.1990, n. 103-11865, de 5.12.1991, n. 103-13131, de 16.11.1992, e n. 105-4755, de 28.8.1990, da 3ª e da 5ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes.

Com base nos precedentes jurisprudenciais e no entendimento da SRF acima mencionados, pode-se dizer que, além dos documentos considerados “de praxe”, qualquer meio lícito de prova tem sido aceito para servir de suporte para a escrituração contábil e fiscal e assim fazer prova em favor do contribuinte.

Feita a prova de que os contratos foram firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, ainda que não tenham sido assinados ou registrados, é possível aplicar a norma contida no inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833.

IVb - Os contratos com prazo superior a um ano

Conforme se lê nas alíneas “a” e “b” do inciso XI em estudo, os contratos das administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central, e aqueles negócios de fornecimento de bens e serviços, além de firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, devem ter prazo superior a um ano para que sejam incluídos nas exceções à regra da não-cumulatividade.

Muito se tem discutido a respeito de qual prazo se referem as duas alíneas citadas, já que os contratos possuem dois tipos de prazo, um relativo à vigência das cláusulas e outro referente à execução das obrigações pactuadas.

Realmente, é possível verificar na prática comercial a existência de determinados contratos cujo prazo de vigência não é o mesmo do prazo de execução de determinadas obrigações neles pactuadas.

Cite-se como exemplo determinado contrato de prestação de serviços de auditoria contábil com prazo de vigência de cinco anos, no qual a prestadora dos serviços fica obrigada a efetuar auditorias semestrais na empresa contratante. O prazo de execução da auditoria referente ao ano de 2004, imagine-se, pode ser fixado como de três meses, ao passo que o contrato firmado continua vigente para os anos seguintes, quando outras obrigações, com prazo de execução de três meses, deverão ser cumpridas.

O exemplo acima descrito ilustra como podem existir muitas obrigações, com prazo de execução determinado, dentro de um único contrato, que pode continuar vigente por período bem superior às obrigações dele decorrentes.

A dúvida que tem surgido, em função disso, consiste em se definir a qual prazo se referiram as alíneas “a” e “b” do inciso XI, isto é, se o dispositivo se aplicaria somente aos contratos em que houvessem obrigações executáveis em período superior a um ano, ou se também estariam abrangidos pela referida hipótese legal os contratos de vigência superior a um ano, mas cujas obrigações sejam executadas em prazo inferior.

Para a solução dessa questão, deve o intérprete lançar mão do método sistemático de interpretação, segundo o qual o verdadeiro sentido da norma deve ser buscado a partir do contexto legislativo no qual ela está inserida.

Tal método interpretativo encontra fundamento na clássica doutrina de Carlos Maximiliano¹⁵, do qual se destacam as seguintes preleções:

“Processo Sistemático

130 - Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório, ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as conseqüentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até à verdade geral.

Possui todo corpo órgãos diversos; porém a autonomia das funções não importa em separação; operam-se, coordenados, os movimentos, e é difícil, por isso mesmo, compreender bem um elemento sem conhecer os outros, sem os comparar, verificar a recíproca interdependência, por mais que à primeira vista pareça imperceptível. O processo sistemático encontra fundamento na lei da solidariedade entre os fenômenos coexistentes.

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, siste-

¹⁵ *In Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 2001, pp. 104 e 105.

ma, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituam elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.”

Aplicando tal método de interpretação ao caso em estudo, não são necessárias maiores digressões para se chegar à solução da questão que se coloca. Com efeito, a própria Lei n. 10.833, em seu art. 8º, fornece os subsídios necessários à aferição de que tipo de prazo tratou o inciso XI do seu art. 10.

Pois bem, o art. 8º, ao determinar que a receita tributável das contribuições para o PIS e Cofins devem ser calculadas conforme a norma relativa ao IRPJ, trata dos “contratos, com *prazo de execução* superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos”.

Note-se que o dispositivo tratou expressamente dos contratos com prazo de execução superior a um ano. O mesmo não ocorreu no art. 10, quando a lei tratou do prazo de forma genérica.

Ora, se no art. 8º a Lei n. 10.833 faz menção expressa aos prazos de execução dos contratos a que se refere, certamente teria feito o mesmo no art. 10 se pretendesse especificar que os prazos ali tratados seriam prazos de execução. Como não houve menção expressa, forçoso concluir que, no art. 10, a lei tratou dos prazos de vigência dos contratos.

Nesse sentido, ainda que num contrato com prazo de duração superior a um ano estejam pactuadas obrigações com prazo inferior a esse período, isso não impede que as receitas dele decorrente sejam tributadas segundo o regime cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins.

IV.c - O conceito de preço predeterminado

Na redação do inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833, acima transcrita, é possível verificar que as alíneas “a” e “b” daquele dispositivo especificaram que os contratos a que se referem devem ser pactuados a *preço predeterminado*.

Não há, todavia, qualquer definição do que se deva entender por preço predeterminado na Lei n. 10.833, sendo essa a questão que tem suscitado maior polêmica entre os assuntos abordados neste trabalho.

Na busca de uma solução para essa questão, deve o intérprete procurar os conceitos de preço utilizados no direito privado, por certo aplicáveis no âmbito do Direito Tributário, com base no disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional¹⁶.

Retomando-se as lições mais elementares de Direito Civil, tem-se que o contrato é um negócio jurídico bilateral decorrente do acordo de vontade entre duas pessoas, sendo ele uma das fontes das obrigações em geral.

¹⁶ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.”

As obrigações são aquelas relações jurídicas de cunho patrimonial, nas quais duas pessoas (sujeito ativo e sujeito passivo) estão ligadas por meio de um vínculo jurídico, representado por uma prestação.

A prestação é aquela conduta humana que medeia os dois sujeitos da relação, sendo que uma das partes tem o direito de exigi-la e a outra o dever de cumpri-la. O preço nada mais é do que uma modalidade de prestação, expressa em pecúnia.

O inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833 tratou de três tipos de contratos: os de fornecimento de bens, de fornecimento de serviços e os de administração de consórcios.

Se analisarmos a fundo as obrigações geralmente envolvidas nos contratos em questão, é possível dizer que, na verdade, tais negócios teriam natureza ou de contratos de compra e venda, ou de prestação de serviços, encontrando-se reguladas no Código Civil de 2002, nos arts. 481 a 504 e 593 a 609.

No que se refere especialmente ao preço pactuado, as disposições legais a ele relativas estão nos arts. 482, 485 a 500, 515, 534, 816 e 1.329 do Código Civil, os quais se referem a “preço que as partes acordarem”, à “fixação do preço”, a “fixar preço”, a “estipular preço”, a “preço ajustado” e a “convir no preço”, sempre no sentido de um valor ajustado entre as partes do contrato.

Segundo se depreende da análise de todas essas normas, o preço nos contratos pode ser determinado, ou indeterminado, isto é, pode ser fixado no momento do acordo de vontades ou posteriormente a este.

Nesse sentido, merece destaque o disposto no art. 485 do Código Civil, que trata do preço arbitrado por terceiros:

“Art. 485. A fixação do preço pode ser deixada 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.”

Na hipótese do art. 485, quando o preço fica sujeito ao crivo de uma pessoa alheia à relação jurídica obrigacional decorrente do contrato, trata-se de preço cujo valor não é determinado no momento do contrato.

Mais adiante, o art. 486 possibilitou às partes fixar o preço em função de cotações futuras. Veja-se:

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

Essa é outra hipótese em que o preço não é sabido pelas partes no momento do acordo de vontades, já que ele será determinado segundo taxas de mercado ou de bolsa, conforme previr o contrato.

Outrossim, o art. 487 dá ainda às partes a faculdade de acordar o preço em função de determinados índices ou parâmetros estabelecidos. Note-se:

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

Nesse caso, assim como nos artigos anteriormente transcritos, o preço fica sujeito a oscilações por motivos alheios à atividade das pessoas contratantes. Em todas essas hipóteses, o preço pactuado é indeterminado, exatamente pelo fato de as partes não o conhecerem no momento em que se conclui o negócio jurídico.

Sobre a determinação do preço, destacam as lições do Professor Washington de Barros Monteiro¹⁷

“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. 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 os 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. Assim acontecerá, exemplificativamente, no caso em que a compra e venda se efetua pelo preço que a coisa vendida tiver na bolsa ou mercado, em tal dia e lugar (Cód. Civil, art. 1.124). Se na data apazada, a cotação oscilar, prevalecerá o valor médio; contudo, podem as partes melhor precisar sua intenção, esclarecendo, por exemplo, que o preço será o do pregão de abertura, ou o do encerramento.” (destaques no original)

Como visto¹⁸, é possível que as partes contraentes fixem o preço desde o momento da conclusão do contrato, ou atribuam essa tarefa ao arbítrio de terceiro. Além disso, constata-se a possibilidade de o preço ser fixado em função de taxa de mercado ou bolsa, ou ainda em função de determinados índices e parâmetros.

A exata definição de preço determinado, deve ser extraída em função das considerações acima efetuadas, de tal sorte que é determinado aquele preço já acordado entre as partes no momento da conclusão do contrato, sem estar sujeito ao arbítrio de terceiros, a cotações, índices ou parâmetros futuros.

Destaque-se que a Lei n. 10.833, ao especificar os tipos de contratos cujas receitas estariam sujeitas à tributação cumulativa das contribuições em questão, utilizou o prefixo “pré” para qualificar os preços determinados.

Não há na doutrina ou na legislação qualquer definição específica do que sejam preços predeterminados, de forma que não existe essa categoria jurídica no direito privado. Nesse sentido, ao qualificar os preços determinados com o prefixo “pré”, o legislador reforçou a necessidade de que os contratos devem conter todas as especificações relativas ao preço, todos os critérios, já fixados no momento da sua conclusão.

É importante ressaltar que o fato de o preço dever ser predeterminado não afasta a possibilidade de que ele seja reajustado, corrigido ou atualizado no decorrer do tempo. A atualização do preço, muito normal em todos os contratos que foram abrangidos pela regra em estudo, é um elemento dele, que modifica o valor a ser recolhido pelo devedor, mas que de forma alguma o desqualifica como determinado ou predeterminado.

¹⁷ *In Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações*, vol. 2, 6ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 85.

¹⁸ Verifique-se também que os artigos citados na doutrina transcrita são do Código Civil de 2002. Os dispositivos atualmente em vigor são aqueles já citados nesse trabalho e são no mesmo sentido daqueles citados pela doutrina.

A esse respeito, destaca-se a definição de preço predeterminado dada pela Instrução Normativa SRF n. 21/79, que regulamentou o art. 10 do Decreto-lei n. 1.598, que trata da determinação dos valores a serem incluídos no lucro real tributável pelo imposto de renda das pessoas jurídicas. Veja-se:

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

Embora o dispositivo não tenha regulamentado o inciso XI do art. 10 da Lei n. 10.833, ele tratou da definição de preço predeterminado para fins tributários. Nesse sentido, é um indicativo da interpretação da Secretaria da Receita Federal sobre o conceito, sendo um bom subsídio para a solução da questão ora em estudo.

Diante daquela manifestação fazendária, e das lições de Direito Civil acima transcritas, está claro que a atualização monetária do valor do preço não afasta a sua condição de predeterminado. Até porque, se fosse diferente, o inciso XI e as alíneas “a” e “b” do art. 10 da Lei n. 10.833 seriam praticamente inaplicáveis, haja vista que a maioria dos contratos com prazo superior a um ano possui cláusulas de atualização monetária.

Outro ponto importante a ser mencionado diz respeito aos contratos nos quais o preço varia em função das horas trabalhadas. À primeira vista, pode parecer que em tais casos o preço não estaria fixado no momento do acordo de vontades.

No entanto, ainda que o valor do preço varie em função das horas, caso todos os critérios estejam claramente definidos no momento da conclusão do contrato, estar-se-á diante de preço predeterminado. Isso porque, na definição de preço determinado extraída dos dispositivos do Código Civil e da doutrina, não há qualquer indicativo de que o valor a ser recolhido seja fixo, bastando que seja certo, ou seja, que todos os critérios para a sua quantificação estejam definidos.

Ora, determinar o valor do preço nem sempre significa quantificá-lo. Os já transcritos arts. 486 e 487 tratam da hipótese em que o preço a ser pago será maior ou menor em função de índices e parâmetros futuros, a respeito dos quais ainda não se tem idéia de quais serão. Esses são verdadeiramente casos de preço indeterminado.

Diferente é o caso dos contratos em que o preço da hora já foi devidamente fixado no momento do negócio, variando somente o valor a ser recolhido em função das horas trabalhadas. Nesse caso, todos os critérios para a quantificação do preço já estão preestabelecidos.

Por essa razão, conclui-se que os contratos cujo preço varia em função de horas trabalhadas, se atendidas as demais condições legais, podem ser tributados segundo o regime cumulativo.