ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720041/2012-96

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	19515.720041/2012-96
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**9303-007.986 – 3ª Turma**
Sessão de	19 de fevereiro de 2019
Matéria	COFINS. CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AES TIETE S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE.

In casu, ao reforçar que os embargos só se prestam a sanar obscuridade, omissão, contradição, obscuridade ou erro material, porventura, inexistentes no acórdão embargado, não há como acolhê-los.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator) e Jorge Olmiro Lock Freire. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(*Assinado digitalmente*)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(*Assinado digitalmente*)

Demes Brito - Relator

(*Assinado digitalmente*)

Tatiana Midori Migiyama - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

O Conselheiro Demes Brito, na qualidade de membro titular do Colegiado, invocou o artigo 65, § 1º, inciso I, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RI-CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, para interpor Embargos de Declaração contra o Acórdão nº 9303-006.771, de 16 de maio de 2018, fls. 4.112 a 4.1571, do qual foi relator, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

> *Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*
>
> *COFINS. CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.*
>
> *As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06.*
>
> *A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS/Pasep. No caso vertente, há laudo técnico elaborado por auditoria independente atestando que o reajuste do contrato se deu em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período - comprovando, por conseguinte, que não houve alteração do critério de preço predeterminado, conforme reza a IN SRF 658/06.*
>
> *Consta da respectiva decisão:*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator). Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito, a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Midori Migiyama e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.*

O arrazoado de fls. 4.158 a 4.164, após síntese dos fatos relacionados com a lide, inquina o Acórdão nº **9303-006.771** dos vícios de **omissão**, **contradição** e **obscuridade**, além de verter decisão *ultra petita*. Esclarece que, no voto vencido, o relator faz menção a *laudo*, omitindo a questão fundamental do porquê estava afastando tal laudo, *uma vez que esta divergência não foi aceita para julgamento*. Aduz que, em total contradição, utilizou em suas razões de decidir Acórdão nº 9303-003.373, que nada versa sobre laudo técnico, considerando a obscuridade entre *"aceito laudo técnico* e afasto."

Concluiu que "*..faz-se mister que o Colegiado se manifeste para esclarecer a omissão, contrariedade e obscuridade no que toca ao alcance do julgado. Isto é, explicite se matéria de prova "laudo" não aceita como divergente tem o condão de afastar descaracterização do preço predeterminado*."

No que tange o voto vencedor, o Embargante também infirma a decisão, imputando-lhe os vícios de omissão, obscuridade e contradição, na medida em que não foi admitida à CSRF matéria atinente à prova " *laudo"* e *"parecer"*, ao tempo em a redatora designada fundamenta o *decisum* no sentido de que: "no *caso vertente, foi considerado o laudo, e não especificamente e de forma isolada a adoção do Índice IGPM no contrato - vez que nessa parte a minoria do Colegiado, inclusive essa Conselheira, resta vencida nessa discussão.*

Além da omissão, contradição e obscuridade, do voto vencedor, o embargante, incidentalmente, alerta que, ao omitir as razões pelas quais se aceitou laudo para o qual não havia divergência admitida à CSRF, a decisão foi *ultra petita*.

O exame de admissibilidade realizado pela Presidente do CARF, e-fls.4171/4174, admitiu os embargos nos seguintes termos:

> *"Em consulta ao e-processo, constatei que o Acórdão nº 9303-006.771 foi assinado pelo Presidente em exercício da 3ª Turma da CSRF, em 14/08/2018. Os aclaratórios foram juntados aos autos pel*
>
> *o embargante em 16/08/2018. Trata-se, portanto, de apelo tempestivo.*
>
> *Compulsando os autos, às fls. 3.928 a 3.934, constato que o Despacho s/nº, de 16 de fevereiro de 2017, admitiu o apelo especial fazendário em face da comprovação de divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária quanto ao desnaturamento do "preço predeterminado", requisito para manutenção da contribuinte no regime cumulativo das Contribuições Sociais estatuído no art. 10, inc. XI, "b", da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pela existência de cláusula de reajuste de preços com base no IGP-M. Com efeito, conforme alega o embargante, não há outra matéria além dessa.*
>
> *É verdade, o sujeito passivo, em contrarrazões, faz referência a um certo laudo. Trata-se, em realidade de "...comentários relativos aos quesitos formulados pelos assessores jurídicos da sociedade referentes às características do comportamento de custos de geração de energia elétrica para atendimento do contrato bilateral com AES Eletropaulo". (fls. 3.438 e ss.), elaborados por sociedade de consultoria contratada pelo sujeito*

> *passivo. Nada obstante, compulsando o voto condutor do Acórdão nº 3402-002.627, constato que essa prova jamais foi ponderada pelo colegiado a quo, que decidiu apenas com base em considerações de direito, inclusive, abstendo-se de pronunciar qualquer nulidade porquanto decidiu o mérito em favor do recorrente.*
>
> *Assim, em juízo de prelibação, parece-me que, efetivamente, o voto vencedor da decisão embargada apoiou-se em matéria de fato que não havia sido devolvida à instância especial. E, como bem enfatizou o embargante, não há falar em efeito devolutivo profundo em sede de juízo especial, haja vista a competência exclusiva de harmonização da divergência da CSRF. Ademais, como falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a prova comentários, parecer, laudo ou outro nome que se queira dar, sequer foi examinada no acórdão recorrido?*
>
> *Trata-se, com efeito, de matéria não prequestionada.*
>
> *Ao aduzir que, no caso vertente, a maioria do Colegiado considerou o laudo – matéria de fato não devolvida – e não especificamente a adoção do índice IGPM no contrato – matéria da divergência jurisprudencial admitida ao Colegiado, a decisão embargada omitiu acerca do ponto sobre o qual estava constrangida a se pronunciar".*

Regularmente processado os embargos, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os embargos de declaração são tempestivos e apontam omissão, obscuridade e contradição, devendo ser conhecido, nos termos do § 7º do art. 65 do RI-CARF, com a redação que lhe foi dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016.

Com efeito, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

In caso, esta E. Câmara Superior por maioria de votos, admitiu o Recurso Interposto pela Fazenda Nacional, sendo aceita como divergência matéria referente a qual

regime de tributação de incidência do PIS e da Cofins aplica-se às receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, firmados pela Contribuinte. Se permanece no cumulativo, com amparo nas disposições da alínea "b", inciso XI, do artigo 10, e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, ou no regime não cumulativo, enquadrando-se na regra da nova sistemática de tributação dessas contribuições, e por voto de qualidade do **Presidente do Colegiado**, negou-se provimento ao Recurso da Fazenda no esteio de que: ***"há laudo técnico elaborado por auditoria independente atestando que o reajuste do contrato se deu em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período comprovando, por conseguinte, que não houve alteração do critério de preço predeterminado, conforme reza a IN SRF 658/06".***

O acórdão embargado restou assim ementado:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.*
>
> *Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*
>
> *COFINS. CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.*
>
> *As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e condições consolidados pela IN SRF 658/06.*
>
> *A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS/Pasep.*
>
> *No caso vertente, há laudo técnico elaborado por auditoria independente atestando que o reajuste do contrato se deu em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período comprovando, por conseguinte, que não houve alteração do critério de preço predeterminado, conforme reza a IN SRF 658/06.*

Neste sentido, confira-se trecho conclusivo do voto condutor (vencido), ora embargado:

> *"Com efeito, esta E. Turma Superior, por maioria entende que o reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição sine qua non para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.*
>
> *No que tange meu entendimento quanto esta matéria, utilizava dois fundamentos para decidir: i) quanto identificava laudo junto aos autos que demonstrasse a análise comparativa dos custos de geração de energia elétrica com os preços de energia faturada, entendia que os reajustes nos preços da energia foram em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período guerreado, evidenciando a intenção do sujeito passivo de manter-se no regime cumulativo (acórdão nº **9303003.470**); ii) quando não havia laudo,votava no sentido de que o reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a*

> *variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo de preço predeterminado, condição sine qua non para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins (Acórdão nº* ***9303003.373)***
>
> *Repensando minhas razões de decidir, entendo que estava equivocado, utilizava dois fundamentos distintos para uma solução jurídica, julgo Recurso Especial, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, portanto, exclusivamente para esta matéria, desconsidero o laudo contido nos autos para fundamentar minhas razões de decidir.*
>
> *Neste sentido, em homenagem ao princípio da Colegiabilidade, essa matéria foi enfrentada no Acórdão nº* ***9303003.373****, de 11 de dezembro de 2015, de Relatoria do Ilustre ex. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, cujo voto acompanhei, de forma que peço vênia para transcrevê-lo, o qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica, que passa a fazer parte integrante do presente voto:*
>
> ***A controvérsia, pois, reside na questão de se decidir qual o regime de tributação de incidência do PIS e da Cofins aplica-se às receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, firmados pela ora recorrida. Se permanece no cumulativo, com amparo nas disposições da alínea "b", inciso XI, do artigo 10, e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, ou no não cumulativo, enquadrando-se na regra do novo regime de tributação dessas contribuições".***

Como visto, o voto condutor, ora embargado, esta eivado de **omissão contradição** e **obscuridade.**

A divergência posta em julgamento, diz respeito exclusivamente qual regime de tributação de incidência do PIS e da Cofins aplica-se às receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, firmados pela Contribuinte. Se permanece no regime cumulativo, com amparo nas disposições da alínea "b", inciso XI, do artigo 10, e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, ou no regime não cumulativo, enquadrando-se na regra da nova sistemática de tributação dessas contribuições.

Patente a contradição do voto vencido, o Relator em suas razões de decidir aduz o seguinte: *"Repensando minhas razões de decidir, entendo que estava equivocado, utilizava dois fundamentos distintos para uma solução jurídica, julgo Recurso Especial, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, portanto, exclusivamente para esta matéria, desconsidero o laudo contido nos autos para fundamentar minhas razões de decidir".*

Analisando a *quaestio*, o Relator omitiu questão fundamental do porque estava afastando o laudo, uma vez que esta divergência nunca foi aceita para julgamento. Se não bastasse isso, em total contradição, utilizou em suas razões de decidir Acórdão nº 9303003.373, que nada versa sobre laudo técnico, considerando a obscuridade entre ***"aceito laudo técnico e afasto."***

No que tange o voto vencedor, a Redadora designada, negou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nos seguintes termos: *"há laudo técnico elaborado por auditoria independente atestando que o reajuste do contrato se deu em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período comprovando, por conseguinte, que não houve alteração do critério de preço predeterminado, conforme reza a IN SRF 658/06"*.

Ressalte-se, por oportuno, que não foi aceita como divergente matéria referente a prova " *laudo"* e "*parecer*", resta evidente tratar-se de um *decisum* eivado de **omissão**, **contradição** e **obscuridade.**

Neste sentido, confira-se trecho conclusivo do voto vencedor do acórdão, ora embargado:

> *"Nesse ínterim, vê-se que o sujeito passivo acostou aos autos Laudo elaborado por renomada empresa de auditoria independente Pricewaterhouse Coopers " PwC" – atestando que o reajuste do contrato foi em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período, atendendo plenamente a norma tributária para a manutenção da sistemática cumulativa das contribuições, vez que não houve efetivamente alteração do critério de preço predeterminado.*
>
> *Tais dados também foram vislumbrados pela auditoria independente que, por sua vez, pela própria atividade, deve atestar as informações constantes do laudo com base em documentos comprobatórios apresentados pelo contratante, sob pena de ser responsabilizado e sofrer punições no âmbito regulatório/criminal.*
>
> ***Proveitoso elucidar que, no caso vertente, foi considerado o laudo, e não especificamente e de forma isolada a adoção do índice IGPM no contrato – vez que nessa parte a minoria do Colegiado, inclusive essa Conselheira, resta vencida nessa discussão.***
>
> ***Em vista de todo o exposto, entendemos que, no caso vertente, considerando o laudo acostado aos autos, não houve descaracterização do preço predeterminado – o que, por conseguinte, negamos provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional".***

Sem maiores digressões, resta patente e comprovada **omissão**, **contradição** e **obscuridade**.

Deste modo, passo a sanar **omissão**, **contradição** e **obscuridade** contida no julgado.

Com efeito, no caso em espécie, o Colegiado *a quo* entendeu que o IGPM, utilizado para reajuste de preços nos contratos da contribuinte, não descaracterizava o preço predeterminado, com base nos seguintes motivos (fls. 07 do Acórdão nº 3402-003.313):

> *"Em vista de todo o exposto, entendemos que, no caso vertente, considerando o laudo acostado aos autos, não houve descaracterização do preço predeterminado – o que, por*

conseguinte, negamos provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional".

"a) Havia manifestação expressa da Aneel de que "O IGPM é índice que se enquadra no conceito apresentado pelo artigo 27 da Lei n° 9.069/95", razão pela qual seria um índice que refletiria a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do art. 109 da Lei n° 11.196/2005; e

b) De outra parte, dispunha o art. 3º, §3º da Instrução Normativa n° 658/06 que não descaracterizava o preço predeterminado o reajuste em percentual ***não superior*** *àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.*

(...)

Por mais relevante que possa ser a questão levantada pelo embargante de que, o indexador IGPM não caracterizaria, a seu ver, um "índice que reflita a variação ***ponderada dos custos dos insumos utilizados", entendo que os argumentos apresentados no Acórdão embargado são, de certa forma, independentes dessa questão****, eis que, de todo modo, prosseguem válidas as afirmações de que: i)* ***a Aneel pronunciou-se pela legitimidade de tal indexador*** *e ii) o Colegiado entendeu que o* ***reajuste do contrato foi inferior ao custo de geração de energia****, em conformidade com o disposto no art. 3º, §3º da Instrução Normativa n° 658/2006".*

A divergência posta em julgamento, diz respeito exclusivamente qual o regime de tributação de incidência do PIS e da Cofins aplica-se às receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviço de transmissão de energia elétrica, firmados pela Contribuinte. Se permanece no cumulativo, com amparo nas disposições da alínea "b", inciso XI, do artigo 10, e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, ou no regime não cumulativo, enquadrando-se na regra da nova sistemática de tributação dessas contribuições.

Por outro lado, os fundamentos do voto vencedor inovou o *decisium*, uma vez que matéria relacionada a prova *"laudo*" não foi aceita como divergente.

Quanto a **omissão**, **contradição** e **obscuridade**, o que se discute nos autos, no entanto, é se os contratos do setor elétrico estabelecem ou não preço predeterminado.

Se faz necessário, esclarecer que a regra em análise tem caráter excepcional e transitório, o intuito era apenas permitir que os contribuintes se preparassem para a nova sistemática, sem, contudo, eternizar a aplicação do regime cumulativo a esses contratos.

Neste passo, se faz oportuno, extrair algumas conclusões do Parecer PGFN/CAT n° 1.463/2007:

"Na redação original da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, não havia esta disposição. Isto quer dizer que uma vez em vigor a não-cumulatividade, obrigatória para determinadas pessoas jurídicas, rapidamente foi detectado que a mudança criou um desequilíbrio nos contratos em que os preços foram acertados pela sistemática anterior. Assim sendo, no Projeto de Lei de

Conversão foi apresentada emenda que criou a regra de transição que pode ser lida no texto vigente da lei.

Por este regime provisório, os contratos deveriam obedecer a quatro requisitos para que as suas receitas permanecem na cumulatividade: anterior a 31 de outubro de 2003, por prazo superior a um ano, construção por empreitada ou fornecimento de bens e serviços, e a preço predeterminado. Eram, portanto, exceção à regra da não-cumulatividade. Alguma ocorrência que prejudicasse o atendimento aos requisitos, obriga a tributação dos valores recebidos seguindo a não-cumulatividade.

A idéia central deste dispositivo é a não-surpresa do contribuinte que calculou seu preço antes da vigência da M.P. nº 135, de 2003, utilizando para tanto a alíquota menor. Ademais, somente com o passar de certo tempo é que as empresas acumulariam os créditos a serem compensados com o valor devido pelos tributos e se efetivaria a não- cumulatividade. Passada a surpresa da alteração legislativa, e iniciado o processo de aquisição de créditos, o certo seria que todos os contratos passassem para a não-cumulatividade.

Entretanto, algumas empresas ao fazer o cálculo dos tributos devidos perceberam que teriam que pagar um valor maior no sistema da não-cumulatividade do que no da cumulatividade.

Dessa forma, começaram a buscar meios de prorrogar indefinidamente os seus contratos para que sobre aquelas receitas incidissem alíquotas menores. Como os três primeiros requisitos legais são bastante objetivos, passaram a tecer ilações sobre o mais impreciso dos conceitos: o de preço predeterminado.

Os contribuintes passaram a reajustar seus contratos, aplicando índices de inflação diretamente aos seus preços. Acreditavam que estava mantido o caráter de preço predeterminado e, em conseqüência, poderiam manter aquelas receitas na sistemática da cumulatividade. Dessa forma, por hipótese, um contrato com prazo de vinte anos poderia passar todo este período na cumulatividade, alterando periodicamente o seu preço com aplicação de qualquer índice de inflação.

É justamente para evitar este tipo de situação que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal buscaram esclarecer o que seria aceito como preço predeterminado para fins de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS. Não há um conceito legal ou técnico que defina com clareza "preço predeterminado". Existia a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21, de 1979, referente ao imposto de renda e em período de inflação elevada. Com a nova legislação da contribuição para o PIS e da COFINS foi necessária a edição de novas Instruções que constituíram mais um instrumento para que aquelas situações provisórias não se eternizassem, como desejam alguns contribuintes. Como dito no §2º do art. 2º da IN nº 468, de novembro de 2003.

O eventual aumento de carga tributária causado pela mudança da cumulatividade para a não-cumulatividade irá refletir no preço cobrado pela contratada, repassando o ônus para o contratante. Deve-se atentar que um aumento geral de carga tributária reflete em aumento de preços. Consequentemente um índice que traga um incremento de inflação, também inclui a elevação de carga tributária. A conclusão para este ciclo é que as empresas pretendem repassar aos seus clientes o eventual aumento de tributos devidos, e não desejam repassar estes valores ao Fisco.

A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, trouxe em seu art. 109 a seguinte norma interpretativa: 'Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1o do art. 27 da Lei no 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1o de novembro de 2003.'

Assim como na lei anterior, este dispositivo não constava da Medida Provisória original, sendo incluído por emenda parlamentar.

Para que se possa entender bem a regra, é preciso lembrar que a Lei nº 9.069, de 1995, é a que instituiu o Plano Real. A referência presente no artigo acima citado é justamente para excepcionar "os contratos pelos quais a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, cujo preço poderá ser reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados" da regra de aplicação geral do IPC-r (caput do art. 27).

Relendo o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, pode-se inferir que salvo nas hipóteses expressas, os reajustes de preços ocasionarão a descaracterização como preço predeterminado. Essas duas únicas possibilidades são: o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados. Isto quer dizer que para reajustar seus preços e permanecer atendendo ao disposto na regra de exceção da não-cumulatividade, a contratada deve demonstrar que não está aplicando um índice aos seus próprios preços, mas sim, que os preços das etapas econômicas anteriores foi modificado. Somente nestes casos, o incremento do valor do contrato não estaria refletindo o aumento da carga tributária da contratada. O que é óbvio porque no caso de revisão de valor do preço da própria contratada, obrigatoriamente levar-se-ia em conta a modificação legislativa da Lei nº 10.833, de 2003, dando ensejo à entrada no campo da não-cumulatividade".

Com efeito, o reajuste estipulado no contrato não descaracteriza o preço predeterminado apenas se for equivalente ao custo da produção ou se utilizar índice que reflita

a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. Por outro lado, se o reajuste não refletir a variação dos custos e insumos, a conseqüência será a tributação pela regra geral, ou seja, sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, pois não estará mais caracterizado o preço predeterminado.

Nada obstante, o limite autorizado de reajuste dos contratos, para não perder a natureza de preço predeterminado, foi fixado em lei, mais precisamente no art. 109 da Lei nº 11.196/2005, sendo que sua inobservância impõe a tributação das receitas pelo regime não-cumulativo.

Compulsando aos autos, verifico que os contratos tinham cláusula estipulando o reajuste conforme o IGP-M, pela própria definição e composição do (IGP-M), fica evidente que não se trata de "índice que reflita a variação dos custos de produção" e nem de "índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados".

Neste contexto, os indicadores que compõem o IGP-M medem itens como bens de consumo (um exemplo é alimentação) e bens de produção (matérias-primas, materiais de construção, entre outros). Entram, além de outros componentes, os preços de legumes e frutas, bebidas e fumo, remédios, embalagens, aluguel, condomínio, empregada doméstica, transportes, educação, leitura e recreação, vestuário e despesas diversas (cartório, loteria, correio, mensalidade de Internet e cigarro, entre outros), como visto, tais componentes não têm o condão de refletir os custos do setor elétrico.

Neste mesmo diapasão, no julgamento do processo nº **10730.900903/2009-48**, acórdão nº **9303004.454**, de 07 de dezembro de 2016, julgado pela a sistemática dos Recursos Repetitivos, regulamentado pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, de relatoria do Ilustre Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior**,** deu provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, por entender que: *"o reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como de preço predeterminado; que a contribuinte não comprovou que o resultado da variação pelo IGPM foi igual ou inferior ao resultado da variação em função do custo de produção ou da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados; que o ônus da prova recai sobre quem alega um direito, por aplicação do art. 333 do CPC;* ***concluo que no presente caso a Contribuição para o PIS/Pasep deve incidir no regime não cumulativo, motivo pelo qual voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional****. O que foi decidido aqui tem validade também para os processos da Cofins, com os mesmos fundamentos".* Senão vejamos:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*
>
> *Data do fato gerador: 15/09/2004*
>
> *PIS. COFINS. CONTRATO DE PREÇO PREDETERMINADO. APLICAÇÃO DO IGPM. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.*
>
> *O reajuste pelo IGPM não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse*

índice como de preço predeterminado, condição sine qua non para manter as receitas decorrentes desse tipo de contrato no regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

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

Recurso Especial do Procurador Provido.

Neste sentido, no julgamento do processo nº **19515.720185/2012-42**, acórdão nº **9303-00.039**, do Redator designado Demes Brito, esta E. Câmara Superior, assim se posicionou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REQUISITOS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Dispositivo

Uma vez que o acórdão embargado foi prolatado com base em premissas inconsistentes, todo o seu conteúdo se mostrou sem base firme ou razão sólida que o sustente, evidenciando-se o erro material e/ou **omissão**, **contradição** e **obscuridade** apontados pelo Embargante, uma vez que a E. 3ª Turma da Câmara Superior equivocou-se em relação à materialidade do objeto sobre o qual se controverte no processo.

Diante do exposto, acolho os embargos com efeitos infringentes, para restabelecer o lançamento.

É como voto.

(*Assinado digitalmente*)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Redatora Designada

Depreendendo-se da análise dos embargos opostos pelo nobre conselheiro Demes Brito, importante recordar que fui designada para fazer o voto vencedor naquela ocasião, o qual, por sua vez, foi objeto, além do voto vencido, dos embargos aqui opostos.

Para melhor elucidar a omissão, contradição e obscuridade alegadas pelo ilustre embargante, importante transcrever parte dos Embargos (Destaques meus):

> *"[...] Sem maiores digressões, resta patente e comprovada omissão, contradição e obscuridade do voto vencedor, a Relatora* ***de modo açodado e sem nenhuma leitura detida dos autos,*** *fundamenta o decisum no sentido de que: no caso vertente, foi considerado o laudo, e não especificamente e de forma isolada a adoção do índice IGPM no contrato – vez que, nessa parte a minoria do Colegiado, inclusive essa Conselheira, resta vencida nessa parte.*
> *Além da omissão, contradição e obscuridade, do voto vencedor, diga-se de passagem, decisão ultra petita, sequer foi esclarecido o porque do laudo foi aceito, uma vez que não houve comprovação de divergência quanto a esta matéria.*
> *Diante do exposto, requer que os presentes embargos de declaração sejam recebidos, conhecidos para sanar os vícios apontados, a fim de que o Recurso Especial sofra nova apreciação por parte deste Colegiado.*
> *Por fim, em atenção a segurança jurídica e ampla defesa, requer o devido processamento dos presentes embargos, para que ao fim, não seja julgado intempestivo.[...]"*

Feita tal transcrição, primeiramente, é de se esclarecer que as palavras do nobre embargante (*"a Relatora de modo açodado e sem nenhuma leitura detida dos autos"*),

com a devida vênia, padecem de dislate palmar – vez que essa conselheira analisou atentamente sim os autos do processo. O que, afasto nos Embargos de Declaração opostos o termo "*a Relatora **de modo açodado e sem nenhuma leitura detida dos autos***".

Passadas tais considerações, considerando os termos e alegações utilizados em embargos, reflito que, **em acórdão de embargos de nº 3402-003.313** opostos pelo Delegado da Receita Federal da DRF/Barueri, o Colegiado *a quo* acordou o que segue (Destaques meus):

> *"[...]*
>
> *Assim, em resumo, a interpretação contida no Acórdão embargado foi no sentido de que o IGPM, utilizado para reajuste de preços nos contratos da contribuinte, não descaracterizava o preço predeterminado, eis que (Grifos meus):*
>
> a) *Havia manifestação expressa da Aneel de que o "O IGPM é índice que se enquadra no conceito apresentado pelo artigo 27 da Lei nº 9.069/95, razão pela qual seria um índice que refletiria a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do art. 109 da Lei nº 11.196/2005; e*
>
> b) *De outra parte, dispunha o art. 3º, § 3º da Instrução Normativa nº 658/06 que não descaracterizava o preço predeterminado o reajuste em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.* ***No caso dos autos, como demonstrado no quadro transcrito pela DRJ [extraído do laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers – "PWC"], o reajuste do contrato foi em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período, o que, no entender do Relator do Acórdão recorrido, militaria no sentido de que não se alterou o critério de preço predeterminado.***
>
> *Inclusive releva mencionar que, posteriormente, este último argumento foi também utilizado como fundamento da decisão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais para a própria contribuinte relativamente a fatos semelhantes:*
>
> *Acórdão nº 9303-003.470 -3ª Turma*
>
> *[...]*

> *Por mais relevante que possa ser a questão levantada pelo embargante de que, o indexador IGPM não caracterizaria, a seu ver, um índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados", entendo que os argumentos apresentados no acórdão embargado são, de certa forma independentes dessa questão, eis que, de todo modo , prosseguem válidas as afirmações de que: i) a Aneel pronunciou-se pela legitimidade de tal indexador e ii) o Colegiado entendeu que o reajuste do contrato foi inferior ao custo de geração de energia, em conformidade com o disposto no art. 3º, § 3º, da Instrução Normativa nº 658/2006. [...]"*

Veja o que traz a relatora do acórdão embargado de nº 3402-003.313 – que o Colegiado *a quo* acordou por considerar, além do pronunciamento da Aneel, o entendimento de que o reajuste do contrato foi inferior ao custo de geração de energia. Isso trazendo anteriormente que "***como demonstrado no quadro transcrito pela DRJ [extraído do laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers – "PWC"], o reajuste do contrato foi em percentual inferior à variação nos custos de geração de energia no período, o que, no entender do Relator do Acórdão recorrido, militaria no sentido de que não se alterou o critério de preço predeterminado."***

Resta também ponderar, com a máxima vênia, que houve equívoco no Despacho de Admissibilidade, pois se suportou em premissa equivocada, eis que trouxe, entre outros (Destaques meus):

> *"[...] Nada obstante, compulsando o voto condutor do Acórdão nº 3402-002.627, constato que **essa prova jamais foi ponderada pelo colegiado a quo**, que decidiu apenas com base em considerações de direito, inclusive, abstendo-se de pronunciar qualquer nulidade porquanto decidiu o mérito em favor da recorrente [...]Ademais, como falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a prova comentários, parecer, laudo ou outro nome que se queira dar, **sequer foi examinada no acórdão recorrido**? [...]"*

Diferentemente do exposto, vê-se que o Colegiado *a quo*, em acórdão de embargos de nº 3402-003.313, analisou sim o laudo elaborado pela Price, caso contrário, o

relator do acórdão recorrido não escreveria em embargos sobre o laudo – **informações que "bateram" com o analisado pela DRJ.**

Tanto é assim que no próprio despacho consta que a omissão foi afastada com base nessa análise. O que fez o acórdão embargado recorrido, bem como o acórdão da DRJ – foi analisar se o reajuste foi inferior aos custos ou não **através dos documentos disponibilizados, inclusive o laudo.** Tal como ocorreu no processo que esse Colegiado julgou quando assistiu razão ao mesmo sujeito passivo.

Entendo ainda que não há que se falar em preclusão, considerando o acórdão da DRJ nº 16-39.615 da 6ª Turma da DRJ/SP1 – que trouxe em seu relatório (Destaques meus):

> *"[...]*
>
> *j. **a ora Requerente junta parecer elaborado por uma das maiores empresas de Auditoria do mundo, PriceWaterhouseCoopers ("PwC") que, com base em análise detalhada dos valores recebidos em razão do Contrato, bem como dos custos relacionados à energia vendida, constata que os reajustes muito embora tenham se fundamentado no IGP-M, foram sempre inferiores à variação dos custos e que não houve qualquer renegociação dos contratos**. [...]"*

É de se trazer que o relatório da DRJ e o próprio voto do relator daquele respeitado colegiado *a quo* apreciou o Laudo – tanto que constou do voto do relator da DRJ.

Sendo assim, torna-se prejudicial a menção à preclusão.

Para melhor elucidar, importante trazer parte dos Embargos de Declaração opostos (Grifos meus) no momento – contra o último acórdão da CSRF:

> *"Como se vê, o tal "laudo" em verdade parecer, **não foi apresentado na impugnação, logo matéria preclusa**, o que causa espanto, em sede de Recurso Especial matéria de prova ser aceita como razões de decidir"*

Não obstante a essa afirmação constante em embargos, depreendendo-se novamente da análise dos autos, vê-se que consta dos autos – **documento 6 da pasta "impugnação"** o Laudo da PWC – que emitiu ao sujeito passivo para apreciação dos quesitos formulados pelos assessores jurídicos da sociedade referentes às características do

comportamento de custos de geração de energia elétrica para atendimento do contrato bilateral com AES Eletropaulo.

Ademais, é de se expor ainda que a DRJ apreciou efetivamente o laudo como suporte ao seu entendimento, tal como fez o colegiado da turma ordinária e, posteriormente o nosso Colegiado – que, por sua vez, adotou o mesmo procedimento daquele outro julgamento envolvendo o mesmo sujeito passivo.

Para melhor clarificar, é de se notar ainda que no acórdão da DRJ houve reflexão sobre a mesma tabela trazida no laudo. Reproduzo o item posterior a exposição dessa tabela:

> *"Caso os dados apresentados pelo impugnante estejam corretos, no período compreendido entre julho de 2003 e junho de 2008 houve uma variação nos custos de produção da ordem de 147,10% (soma algébrica simples), ao passo que o reajuste no preço do bem vendido foi de cerca de 34,90% (soma algébrica simples)."*

Sendo assim, acredito que houve um equívoco nos Embargos ao ser exposto que o Laudo não havia sido apresentado em sede de impugnação e que, logo a matéria estaria preclusa. É de se constatar que o laudo foi efetivamente trazido em sede de impugnação – doc 6 e ainda foi apreciada pela DRJ. Ademais, não se trata de matéria ou parecer, mas de mero documento esclarecedor quanto ao reajuste efetuado pelo sujeito passivo. O que serve apenas como suporte e documento. O que foi assim tratado pela DRJ e pelo colegiado da turma ordinária – melhor esclarecido em acórdão de embargos de nº 3402-003.313.

Não obstante, independentemente de essa Conselheira entender, conforme já exposto no acórdão da CSRF embargado de que o 2º Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não deva ser conhecido, considerando que os embargos opostos foram rejeitados e o 1º Recurso apresentado era intempestivo, aproveitando os embargos opostos pelo conselheiro e o despacho de admissibilidade, vê-se que, considerando que nos acórdãos de embargos foi considerado o laudo, se considerássemos como "matéria", e não como documento suporte ao fundamento, temos que essa matéria deveria ser pré-questionada pela Fazenda Nacional, pois fez "parte" de um dos fundamentos acordado pelo Colegiado *a quo*. Eis o art. 1025 do CPC:

> *"Art. 1025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade."*

Sendo assim, com a máxima vênia, **não há que se falar em decisão *ultra petita*, tampouco em preclusão. O laudo, trazido em sede de impugnação, foi apreciado por todos os colegiados - DRJ, turma ordinária do CARF e 3ª Turma da CSRF, que, por sua vez, apenas afirmou um dos fundamentos direcionado – o reajuste.**

O que, por conseguinte, rejeito os embargos de declaração, por ausência de omissão, contradição e obscuridade.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama