



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10840.001938/2005-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.460 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** PIE-RP TERMOELÉTRICA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. A verificação da liquidez e a certeza do crédito são indispensáveis para a homologação da Declaração de Compensação. A ausência desses requisitos impede a compensação pleiteada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 12-83.178, proferido pela 5ª Turma da DRJ/RJO, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem resumir os fatos ocorridos até o momento, transcrevo a seguir o relatório que apoiou o acórdão de piso, que se complementado oportunamente:

(...)

“O presente processo tem origem na declaração de compensação de fl. 2, que tem por objetivo ver reconhecida o deferimento de crédito no valor de R\$ 86.454,63, referente ao saldo credor de IRPJ do 1º trimestre de 2004 a ser compensado com débitos de IRPJ, também do ano-calendário de 2004.

2. A Dcomp foi analisada com a emissão do Despacho Decisório de fls.

89/94, concluindo pelo não reconhecimento de crédito, não homologação da compensação declarada, bem como intimou para cobrança dos débitos não extintos por compensação. A motivação foi a apuração indevida do IRPJ, pois ao examinar a Dirf da fonte pagadora CBEE, constatou que as retenções de IR na fonte, que geraram o saldo credor, foram efetuadas com o código 6190, sendo portanto de remuneração de serviços prestados. A alíquota seria 32%, prevista no art. 15, §1º, III da Lei nº 9.249/95. Entretanto a alíquota utilizada pela interessada foi a de 8%. Caso fosse feita a apuração correta, o IRPJ seria a pagar e não saldo credor.

3. A interessada foi cientificada do Despacho Decisório em 30/06/2010, fl. 97.

4. Em 30/07/2010, fls. 104/112, apresentou sua manifestação de inconformidade, arguindo, em síntese:

- a Administração Tributária deve verificar todos os argumentos na busca da verdade real, devendo apurar o que realmente ocorreu no mundo dos fatos;

- a RFB emitiu em 20/09/2006 um Ato Declaratório Interpretativo nº 10, que passou a orientar acerca da tributação da atividade de manutenção de potência garantida, deste momento em diante;

- ocorre que entre setembro de 2006 a dezembro de 2009, não houve qualquer dúvida quanto à apuração do IRPJ, logo as declarações apresentadas foram homologadas em 2009, impossibilitada a revisão da declaração, citando acórdão da DRJ Campinas sobre assunto decadência;

- “ademais, o valor das retenções conferem exatamente com o valor apurado pelo contribuinte. Portanto, retificando o equívoco do Auditor Fiscal ao alterar a apuração já homologada, o mesmo, confirma o crédito da impugnante na planilha de fl. 86;

- a RFB tem a obrigação legal de homologar as compensações requeridas, bem como em ressarcir os valores não compensados;

- a utilização de ato interpretativo de forma retroativa com o objetivo de incremento de arrecadação afronta o princípio da moralidade;

- tais atos não podem modificar, criar ou extinguir relação jurídico tributária, sob pena de tornar-se despidos de validade jurídica. Cita como entendimento a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos;

- “Do exposto, certo é que a ilegalidade formal afasta a eficácia do ato administrativo viciando *ad initio*, não produzindo efeitos no mundo fenomênico”;

- “a manutenção do indeferimento .... após os fatos apresentados acima, certamente caracterizaria o excesso de exação, pois manter o equívoco apontado nesta manifestação, deixa de ser equívoco para ser dolo.” ;

- conclui requerendo o acolhimento da manifestação de inconformidade e a homologação das compensações.

5. Apresentou a interessada os documento de fls. 113/158”.

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada e não reconheceu o direito creditório pleiteado. no valor de R\$ 86.454,63, referente ao saldo credor de IRPJ do 1º trimestre de 2004 a ser compensado com débitos de IRPJ, também do ano-calendário de 2004. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. POSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO.

A verificação da certeza e liquidez, que deve estar presente em um direito creditório, não está impedida em face de institutos legais referentes à decadência do direito de lançar, seja por homologação ou de ofício.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO CREDOR. IRPJ. SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO. SEGURANÇA JURÍDICA.

Verificado a inexistência de saldo credor para o período, não há crédito a ser deferido ou compensação a ser homologada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos já delineados em sede de manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

“(...) ”

II - DO DIREITO

II.I - OBSERVÂNCIA AO ART. 48, § 12, DA LEI nº 9.430/96

Na Constituição Federal brasileira, verificamos, em seu artigo 5º, inciso II, a premissa de que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"* como parte integrante dos direitos e garantias fundamentais. Ou seja, para que se possa exigir algo do contribuinte deverá haver previsão legal determinando que se faça ou deixe de fazer um ato.

Ademais, no artigo 37, *caput*; encontramos o Princípio da Legalidade que deverá ser obedecido por toda a Administração Pública, em todos os níveis, o qual preceitua que, ao contrário do particular, o servidor público só poderá agir segundo as determinações legais.

O ilustre Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello, leciona sobre o Princípio da Legalidade, afirmando que *"é o fruto da submissão do Estado à lei. É em suma: a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei e que, de conseguinte, a atividade administrativa é atividade sublegal, infralegal, consistente na expedição de comandos complementares à lei."*

Nesse contexto, fica evidente que o Fisco não poderá atuar de forma contrária a lei.

O Código Tributário Nacional determina no art. 3º que: (...)

A empresa Recorrente, diante de dúvidas quanto à tributação da manutenção da potência garantida, requereu a formulação de Consulta, a qual foi formalizada pela CBEE junto à Receita Federal e teve como conclusão o trecho abaixo:

*Em vista do exposto, conclui-se que a remuneração paga pela CBEE à ora consulente, relativa ao pagamento pela potência garantida, tem o mesmo tratamento tributário do fornecimento de energia, isto é, também se sujeita à retenção na fonte, na forma da legislação já elencada, à alíquota de 5,85%. (grifei).*

Com base no entendimento exposto na **SOLUÇÃO DE CONSULTA SRF/6ª RF/DISIT Nº 240, de 14 de julho de 2004**, a Recorrente confirmou seu entendimento, qual seja, que o recolhimento do serviço de manutenção da potência garantida deveria ser tributado do mesmo modo que o serviço de fornecimento de energia elétrica.

Destacamos os pontos abaixo que constam na Solução de Consulta acima informada:

*10. O Anexo I da referendada IN SRF nº 306, de 2003, prevê um percentual de 5,85% para a retenção, na hipótese de natureza do bem fornecido ou do serviço prestado" ser de "energia elétrica".*

11. A contratação pela CBEE de Produtor Independente de Energia, para suprimento desta ao Sistema Interligado, visa a garantir a oferta de energia elétrica. **Não há a possibilidade de contratação tão somente da potência garantida, já que esta é associada, contratualmente, à energia.** Por sua vez, se não classificarmos no item "energia elétrica" a parcela paga pela CBEE à consulente a título de 'Potência garantida teríamos de encontrar outro item na tabela do Anexo I da IN SRF nº 306, de 2003, a fim de estabelecer a alíquota a ser aplicada. Descartando, por absurdo, quase todas as classificações de receita constantes da tabela, restaria apenas analisar se tal receita poderia ser classificada como receita de "demais serviços", a qual corresponderia a alíquota de 9,45%.

12. Pelo exposto, **o pagamento da 'Potência garantida' não pode ser classificado como "demais serviços"**, pois não pode ser considerado uma obrigação de fazer dissociada da obrigação de dar energia elétrica. **Assim, a "potência garantida" definida se encaixa melhor na tabela de retenção do Anexo I como bem fornecido ou serviço prestado com natureza de "energia elétrica".** (grifei).

Com base em todo o conteúdo da Solução de Consulta temos que a interpretação adotada pela Recorrente estava condizente com a interpretação adotada pela Receita Federal, razão pela qual, fez todos os procedimentos conforme a orientação supra, ou seja, tanto de fornecimento de energia elétrica, quanto de manutenção da potência garantida à alíquota de 8%.

Não há, nem na fundamentação, nem na conclusão da Consulta acima informada, restrição quanto ao início dos efeitos da consulta. Ocorre que, apenas na ementa da solução de consulta, constou que os efeitos da mesma se iniciariam em fevereiro de 2004.

Ora, tal restrição não encontra qualquer amparo legal, já que **não há disposição no ordenamento jurídico que permita, no ato de resposta à consulta, limitar o início de seu efeito.**

A resposta à consulta é clara ao afirmar que **"a remuneração paga pela CBEE à ora consulente, relativa ao pagamento pela potência garantida, tem o mesmo tratamento tributário do fornecimento de energia"**.

Destaca-se que o entendimento da Recorrente sempre foi exatamente o mesmo exarado pela Receita Federal quando respondeu a consulta, ou seja, **o tratamento tributário deveria ser o mesmo para potência garantida e fornecimento de energia elétrica**, conforme previsão legal, a alíquota deveria ser de 8%, em atenção ao art. 15, da Lei nº 9.249/95.

Ademais, a exigência da forma como foi realizada se mostra como evidente excesso de poder. Como podemos ver das lições do mestre Hely Lopes Meirelles, em sua obra Curso de Direito Administrativo, **"O excesso de poder ocorre quando a autoridade, embora competente para praticar o ato, vai além do permitido e exorbita no uso de suas faculdades administrativas.**

**Excede, portanto, sua competência legal e, com isso, invalida o ato, porque ninguém pode agir em nome da Administração fora do que a lei lhe permite.**

**O excesso de poder torna o ato arbitrário, ilícito e nulo'.** (grifo nosso)

No acórdão proferido, verifica-se como a lei foi abusivamente distorcida a fim de tentar justificar a exigência da alíquota de 32% para o mês de janeiro de 2004, o que não pode ser admitido pelo CARF.

A solução de consulta é clara ao afirmar que o tratamento tributário deve ser idêntico para potência garantida e fornecimento de energia elétrica, não havendo qualquer base legal para a exclusão do mês de janeiro de 2004 do mencionado entendimento.

**"A aplicação das presunções e indícios no direito tributário deve ser feita com especial cautela, já que se afastando da segurança e certeza jurídica, que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade, enveradam-se no perigoso campo da imprecisão, dubiedade e incerteza".** (Célio Armando Janczeski, in Direito Processual Tributário, Florianópolis, AOB/SC Editora, 2005, p. 73 e 77).

Portanto, evidente que a decisão de primeiro grau foi contraditória às premissas legais e ao entendimento exarado na própria solução de consulta no 240/2004, portanto, deve ser integralmente reformada, concedendo o direito creditório à Recorrente.

Note-se que apenas em 21 de setembro 2006, com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 10, a Receita Federal passou a adotar entendimento diferente, porém, tal ato não pode atingir a Recorrente, conforme determina o art. 48, § 12, Lei nº 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 48 ...

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

Ora, se a nova orientação somente pode atingir fatos geradores ocorridos após a publicação do ato, não há qualquer embasamento que justifique o efeito retroativo à Recorrente, que estava coberta pela SOLUÇÃO DE CONSULTA SRF/6a RF/DISIT No 240/2004.

Conforme se dos próprios atos utilizados para fundamentar a tese do item 8.7. do acórdão, quais sejam: a Solução de Divergência no 5, de 01/09/2006 e o ADI SRF no 10, de 20/09/2006, ambos foram publicados em setembro de 2006 e, portanto, somente podem atingir fatos geradores após a respectiva data. Não podem retroagir.

Nesse sentido, o art. 146, do Código Tributário Nacional:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Portanto, a alteração nos critérios jurídicos somente pode ser aplicado quanto a fatos geradores ocorridos após a data de publicação dos mesmos, no presente caso, somente a fatos geradores a partir de setembro de 2006.

Sobre essa linha de raciocínio, a edição de ato administrativo ulterior, cujo conteúdo de suas disposições pretende derrogar comandos normativos então vigorantes, não é permitido (art. 150, I, da Constituição Federal c/c arts. 90, inciso I, e 100 do CTN).

O extinto Tribunal Federal de Recursos havia cristalizado esse entendimento na Súmula 227, assim redigida:

***A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento.***

Por oportuno, colaciono o posicionamento de Hugo de Brito Machado: (...)

A aplicação de nova interpretação a fatos pretéritos, resguardados por resposta à consulta, viola toda as normas vigentes e também o entendimento doutrinário sobre o tema, o que não pode ser admitido por esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por todo o exposto, temos que a aplicação do ADI no 10/2006 para atingir o mês de janeiro de 2004 não encontra qualquer amparo legal, tendo em vista todo o disposto na SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DISIT Nº 240/2004, a alíquota a ser utilizada para manutenção da potência garantida deveria ser a mesma utilizada quando do fornecimento de energia elétrica, qual seja, 8% (oito por cento), exatamente como feito pela Recorrente.

## II. 2 - DA SEGURANÇA JURÍDICA

Estamos diante de evidente alusão ao princípio da segurança jurídica, já que não é possível que a Recorrente seja prejudicada por ter agido em conformidade com o entendimento exarado pela Receita Federal em Solução de Consulta.

### III - CONCLUSÃO

Assim, considerando que todo ato da Administração Pública deve estar amparado pela legislação positiva, nos termos do art. 37, da Constituição Federal, e, os princípios aplicáveis ao Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, vale transcrever as lições de Vittorio Cassone e Maria Eugênia Teixeira Cassone (*in* Processos Administrativo e Judicial Tributários. Ed. Atlas, 2000): (...)

A lei não diferencia potência garantida de energia elétrica, e, considerando a SOLUÇÃO DE CONSULTA SRF/6ª RF/DISRT Nº 240/2004, que ampara o entendimento da Recorrente no sentido de tratamento tributário idêntico, não há qualquer embasamento legal para se excluir o mês de janeiro de 2004, para que apenas esse período tenha tributação diversa.

Do exposto, demonstrada pelo Recorrente o direito creditório e a aplicação da mesma norma ao ano corrente de 2004, amparada pela SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DISIT No 240/2004, espera e requer **SEJA ACOLHIDO** o presente Recurso para o fim dar **PROVIMENTO AO RECURSO** e reconhecer a aplicação da alíquota de 8% também para o mês de janeiro de 2004, e consequentemente, reconhecer a existência de direito a compensação nos valores já informado nos autos.”

É o relatório.

### Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, trata-se de processo em que pleiteia o deferimento de crédito no valor de R\$ 86.454,63, referente ao saldo credor de IRPJ do 1º trimestre de 2004 a ser compensado com débitos de IRPJ, também do ano-calendário de 2004.

A não homologação da compensação em discussão via despacho decisório foi confirmada pelo acórdão de piso sob o argumento de não existência do direito creditório pleiteado por não haver saldo credor para 1º trimestre de 2004, apuração de IRPJ. Afinal, o cálculo de e-fl. 88 deve ser feito à alíquota de presunção de 8% (fatos geradores de fevereiro e março de 2004), seguindo a conclusão da Solução de Consulta nº 240/2004 e 32% (fato gerador de janeiro de 2004), em face do ADI SRF nº10/2006.

Além da compensação não homologada, houve, ainda, intimação da Recorrente acerca da cobrança dos débitos não extintos por compensação. O fundamento para tal procedimento foi a apuração indevida do IRPJ, pois ao examinar a Dirf da fonte pagadora CBEE, constatou que as retenções de IR na fonte, que geraram o saldo credor, foram efetuadas com o código 6190, sendo, portanto, de remuneração de serviços prestados. A alíquota seria 32%, prevista no art. 15,§1º, III da Lei nº 9.249/95, entretanto a alíquota utilizada pela interessada foi a

de 8%. E conclui que caso fosse feita a apuração correta, o IRPJ seria a pagar e não saldo credor, desta forma não haveria saldo credor a ser deferido ou compensado.

Por sua vez, a Recorrente, em suas razões recursais, argumentou que a decisão recorrida merece ser reformada pois na Solução de Consulta SRF/6ª RF/DISIT Nº 240, de 14/07/2004 constou que o recolhimento do serviço de manutenção da potência garantida deveria ser tributado do mesmo modo que o serviço de fornecimento de energia elétrica. Destarte, com base no teor da mencionada consulta, a Recorrente teria adotado a orientação correta tanto no que tange ao fornecimento de energia elétrica, quanto de manutenção da potência garantida à alíquota de 8% e que apenas na ementa da solução de consulta, constou que os efeitos da mesma se iniciariam em fevereiro de 2004, não havendo, porém, no ordenamento jurídico disposição que permita, no ato de resposta à consulta, limitar o início de seu efeito.

Contudo, entendo não assistir razão à Recorrente. Explico.

As soluções de consulta (Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 240, de 14/06/2004 (que posteriormente foi revogada pela Solução de Divergência nº 5, de 01/09/2006) e a Solução de Consulta nº 240, de 14/07/2004 tratam dos percentuais de retenção dos pagamentos a título de manutenção de potência garantida e do efetivo fornecimento de energia elétrica.

Tais consultas deixaram de produzir seus efeitos em face do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 10, de 20/09/2006, que regulou a matéria, contudo, em relação à Recorrente, somente para os fatos geradores após a sua publicação em face do disposto no §12º do art. 48 da Lei nº 9.430/96. Por outro lado, no tocante aos fatos geradores anteriores aos efeitos da conclusão da Solução de Consulta nº 240, de 14/07/2004, isto é, 01/02/2004, deve ser tributada a manutenção de potencia garantida nos termos do ADI SRF nº 10, de 20/09/2006.

Deve ser esclarecido que, não houve a criação de uma tributação para a natureza “manutenção de potência garantida”, pois a tributação já estava prevista pela IN nº 306/2003. Foi com fulcro nesta instrução normativa que a CBEE realizou as retenções, considerando seus pagamentos, parte como receitas de serviços (código 6190) e parte como fornecimento de energia código 6147.

Desta feita, tanto as Soluções de Consulta como o ADI citados, são interpretações da norma já existente. E segundo o art. 100 do CTN a observância dos referidos atos exclui penalidade e juros de mora, mas não a correta aferição do tributo devido. Ora, não trata de um lançamento, que resultaria em multa de ofício e juros de mora, mas sim a verificação do real valor de tributo que estaria sujeito a Recorrente para a verificação a existência de pagamento a maior ou indevido de tributo.

Assim, não há se falar em alteração de critérios jurídicos ou em desrespeito à Súmula 227 do TFR e que o entendimento adotado pela DRF e DRJ somente poderia ser aplicado quanto a fatos geradores ocorridos a partir de setembro de 2006. Ademais, como bem constou a decisão recorrida, todos os atos mencionados são interpretativos, tanto as consultas quanto o ADI, sendo que caberia à Recorrente retificar a sua escrituração e apurar o seu tributo, adequando em conformidade com o Ato Declaratório Interpretativo, quanto aos fatos geradores ainda não decaídos e quanto àqueles não cobertos pela Solução de Consulta nº 240/2004.



Por tais argumentos, concluo que há saldo credor para 1º trimestre de 2004, apuração de IRPJ e, por conseguinte, ante a ausência da comprovação da liquidez e certeza pela Recorrente, não qualquer direito creditório a ser reconhecido. Em suma, o acórdão de piso, cujo excerto segue transcrito, deve ser mantido, motivo pelo qual adoto seus fundamentos em complemento as minhas razões de decidir:

“(…)

#### 8. DA COMPENSAÇÃO DECLARADA.

8.1. A Dcomp foi analisada com a emissão do Despacho Decisório de fls. 89/94, concluindo pelo não reconhecimento de crédito, não homologação da compensação declarada, bem como intimou para cobrança dos débitos não extintos por compensação. A motivação foi a apuração indevida do IRPJ, pois ao examinar a Dirf da fonte pagadora CBEE, constatou que as retenções de IR na fonte, que geraram o saldo credor, foram efetuadas com o código 6190, sendo, portanto, de remuneração de serviços prestados. A alíquota seria 32%, prevista no art. 15, §1º, III da Lei nº 9.249/95, entretanto a alíquota utilizada pela interessada foi a de 8%. E conclui que caso fosse feita a apuração correta, o IRPJ seria a pagar e não saldo credor, desta forma não haveria saldo credor a ser deferido ou compensado.

8.2. Não constando como informação da interessada, mas que deve ser observado, a referida apresentou consulta quanto à questão que foi o motivo para a não homologação de sua Dcomp. A consulta resultou na Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 240, de 14/06/2004, que posteriormente foi revogada pela Solução de Divergência nº 5, de 01/09/2006.

8.3. A Solução de Divergência nº 5, de 01/09/2006 concluiu:

Diante do exposto, conclui-se que os pagamentos efetuados pela manutenção de uma unidade geradora de energia elétrica, contratada para garantir uma determinada potência, não se confundem com os pagamentos efetuados pelo efetivo fornecimento de energia elétrica, devendo ser aplicados, para fins de retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), quando o pagamento referir-se ao efetivo fornecimento de energia elétrica, e de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), quando o pagamento for referente à manutenção de potência garantida.

*28. Desta forma, ficam integralmente reformadas ....; a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/ DISIT nº 240, de 14 de julho de 2004, e .....*

8.4. E a Solução de Consulta nº 240, de 14/07/2004, onde a interessada é a consulente, apresenta a seguinte conclusão dada pela Autoridade Tributária:

#### CONCLUSÃO:

*“Em vista ao exposto, conclui-se que a remuneração para pela CBEE à ora consulente, relativa ao pagamento pela potência garantida, tem tratamento tributário do fornecimento de energia, isto é, também se sujeita à retenção na fonte, na forma da legislação já elencada, à alíquota de 5,85%”.*

## EMENTA:

*“Empresa pública federal que efetua pagamento a pessoa jurídica que explora o serviço público de geração de energia elétrica, a título de remuneração da chamada “potência garantida”, deve, a partir de 1º de fevereiro de 2004, proceder à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, com base no mesmo percentual aplicável ao fornecimento de energia, isto é, 5,85%”.*

8.5. Quanto aos efeitos das Soluções de Consulta citadas, transcrevo o art. 48, §12º da Lei nº 9.430/96:

**Processo Administrativo de Consulta**

*Art.48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.*

.....

*§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial.*

8.6. Considero que as soluções de consulta que tratam dos percentuais de retenção dos pagamentos a título de manutenção de potência garantida e do efetivo fornecimento de energia elétrica deixaram de produzir seus efeitos em face do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 10, de 20/09/2006, pois regulou a matéria, contudo, em relação à interessada, somente para os fatos geradores após a sua publicação em face do disposto no §12º do art. 48 da Lei nº 9.430/96.

8.7. Quanto aos fatos geradores anteriores aos efeitos da conclusão da Solução de Consulta nº 240, de 14/07/2004, isto é, 01/02/2004, deve ser tributada a manutenção de potencia garantida nos termos do ADI SRF nº 10, de 20/09/2006, conforme textos legais e conclusões a seguir:

**ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 10, DE 20-9-2006**

*Dispõe sobre o percentual a ser aplicado, para fins da retenção na fonte de IRPJ, da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP, nos pagamentos referentes ao fornecimento de energia elétrica e à manutenção de potência garantida.*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e considerando o que dispõem o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do Processo nº 19615.000468/2004-36, DECLARA:*

*Artigo único - Para fins de retenção na fonte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS/PASEP, de que tratam o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, devem ser aplicados os percentuais de:*

*I - 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), sobre os pagamentos relativos ao **efetivo fornecimento de energia elétrica**; e*

*II - 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), sobre os pagamentos relativos à **manutenção de potência garantida**.*

8.8. Neste momento, deve ser observado o que disciplina o Código Tributário Nacional acerca das normas complementares e suas disposições:

#### CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifei)*

8.9. Assim, tanto as Soluções de Consulta como o ADI citados, são interpretações da norma já existente. Segundo a norma citada, a observância dos referidos atos exclui penalidade e juros de mora, mas não a correta aferição do tributo devido.

8.10. Não estamos diante de um lançamento, que resultaria em multa de ofício e juros de mora, mas sim a verificação do real valor de tributo que estaria sujeito o contribuinte a fim de se verificar a existência de pagamento a maior ou indevido de tributo.

8.11. Ademais, o art. 170 do Código Tributário Nacional exige, para que se defira direito creditório, que este seja líquido e certo. A interessada apresentou como possível direito creditório, um saldo credor que decorria de uma apuração de tributo, a um coeficiente de presunção de 8% e retenções na fonte que teriam sido feitas, em sua maioria, (por isso que gerou o saldo apurado pela interessada), de retenções a uma alíquota de presunção de 32%. A explicação foi feita no Despacho Decisório.

8.12. Logo, visto que se trata de restituição ou compensação, entendo que cabe ao contribuinte demonstrar que sua atividade corresponde a efetivo fornecimento de energia elétrica. Todavia, não foi apresentada qualquer prova quanto a este fato.

8.13. Este foi o motivo da não homologação e está baseado nas Dirf apresentadas, onde, em sua grande maioria, a CBEE declarou como rendimento o código 6190– demais serviços. Ressalto que o argumento da interessada teria guarida se o litígio se referisse a lançamento, onde o ônus da prova seria do autuante (em boa parte dos lançamentos), mas não é o que ocorre neste processo.

8.14. Também, deve ser esclarecido que não houve a criação de uma tributação para a natureza “manutenção de potência garantida”, pois a tributação já estava prevista pela IN nº 306/2003, conforme transcrição:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias e as fundações federais reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem assim a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

Art. 2º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor que estiver sendo pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art.

15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

IN SRF Nº 106/2003

ANEXO I

TABELA DE RETENÇÃO

| NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01)                                                                                 | ALÍQUOTAS |           |             |                | PERCENTUAL A SER APLICADO (06) | CÓDIGO DA RECEITA (07) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|----------------|--------------------------------|------------------------|
|                                                                                                                                       | IR (02)   | CSLL (03) | COFINS (04) | PIS/PASEP (05) |                                |                        |
| .....<br>Energia elétrica;<br>Serviços prestados com o emprego de materiais, inclusive de limpeza;<br>Serviços hospitalares;<br>..... | 1,2       | 1,0       | 3,0         | 0,65           | 5,85                           | 6147                   |
| .....<br>demais serviços<br>.....                                                                                                     | 4,80      | 1,0       | 3,0         | 0,65           | 9,45                           | 6190                   |

8.15. Foi com base nesta instrução normativa que a CBEE realizou as retenções, considerando seus pagamentos, parte como receitas de serviços (código 6190) e parte como fornecimento de energia código 6147.

8.16. Acrescente-se o que disciplina o art. 106 do CTN:

**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

**I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifei)

8.17. A questão recaiu quanto a verificar se a natureza de manutenção de potência garantida era fornecimento de energia elétrica ou prestação de serviço. Desta forma, ressaltado não houve a determinação de alíquota para a manutenção de potência garantida, somente o esclarecimento de qual o entendimento da RFB sobre o assunto. Saliento que todos os atos são interpretativos, tanto as consultas quanto o ADI, sendo que caberia à interessada retificar a sua escrituração e apurar o seu tributo, adequando em conformidade com o Ato Declaratório Interpretativo, quanto aos fatos geradores ainda não decaídos e quanto àqueles não cobertos pela Solução de Consulta nº 240/2004.

8.18. Assim, o cálculo de fl. 88 deve ser feito à alíquota de presunção de 8%(fatos geradores de fevereiro e março de 2004), seguindo a conclusão da Solução de Consulta nº 240/2004 e 32%(fato gerador de janeiro de 2004), em face do ADI SRF nº 10/2006. Refazendo, resulta (valores em R\$):

Receita Bruta (32%): 2.506.683,29

Receita Bruta (8%): 5.704.496,25

Base de Cálculo (32%): 802.138,65

Base de Cálculo (8%): 456.359,70

Rend renda fixa e demais Rec: 75.870,57

Base de Cálculo IRPJ: 1.334.368,92

A Alíquota 15%: 200.155,33

Adicional: 127.436,89

Total IRPJ: 327.592,22

(-) IRRF CBEE: 263.645,86

IR a pagar: 63.946,36

8.19. Desta forma, por não haver saldo credor para 1º trimestre de 2004, apuração de IRPJ, concluo por não dar provimento à solicitação da interessada, em consequência, não conceder direito creditório à interessada, não homologar a compensação, devendo ser exigido o débito não extinto por compensação”.

**Por fim**, no que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

E, Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário em apreço.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça