



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 14033.003490/2008-99  
**Recurso n°** 902.359 Voluntário  
**Acórdão n°** **3102-01.128 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de julho de 2011  
**Matéria** Declaração de Compensação  
**Recorrente** CENTRAIS ELÉTRICAS DO NORTE DO BRASIL - ELETRONORTE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/04/2005 a 30/04/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/06/2005 a 30/06/2005

COMPENSAÇÃO. PEDIDO FORA DO PRAZO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITOS RETROATIVOS. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.

Não se considera em mora o pedido de compensação do crédito tributário apresentado fora do prazo, quando decorrente de revisão da metodologia de cálculo dos tributos motivada por nova interpretação da legislação tributária determinada em ato editado pelo Poder Público com efeitos retroativos.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pro unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 30/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Paulo Sergio Celani, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama. Ausente justificadamente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Tratam os autos de declaração de compensação transmitida em 09/08/2007, pelo Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DCOMP, de débitos no valor de R\$ 9.495.086,37, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, com crédito relativo a pagamento indevido ou a maior de Cofins (código 5856), arrecadado em 14/01/2005, no valor de R\$ 6.872.529,22.

Em despacho decisório (fls. 30 e 31) emitido em 29/10/2008, a autoridade fiscal homologou parcialmente a compensação declarada no Per/Dcomp n° 05272.38996.090807.1.3.04-2570; sob a alegação de que o pagamento a maior, até a data de transmissão do Per/Dcomp, não é suficiente para compensar os débitos indicados na referida declaração.

Cientificada da decisão em 02/12/2009, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade ao despacho decisório em 23/12/2008 (fls 38 a 51), alegando, em síntese, que:

- A Eletronorte é sociedade de economia mista, dedicada às atividades de geração, compra, venda e transmissão de energia elétrica.

- Por força da Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991, a Eletronorte passou à condição de contribuinte da Cofins, sob a modalidade de incidência cumulativa, à alíquota de 2% sobre seu faturamento mensal.

- O art. 8° da Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998, elevou a alíquota da Cofins para 3%.

- Pela Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Cofins passou a ser cobrada sob a modalidade de incidência não-cumulativa à alíquota de 7,6%.

- Entretanto, o art. 10, inciso XI, alínea "c", da Lei n° 10.833, de 2003, manteve sob a regra da cumulatividade da Cotins as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, 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.

- Ou seja, as receitas oriundas de contratos de fornecimento de bens e serviços, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, por sociedade de economia mista, envolvendo preço predeterminado, permaneceram no regime da cumulatividade, sujeitando-se à alíquota de 3% para a Cofins.

- Segundo a Instrução Normativa SRF n° 468, de 8 de novembro de 2004, as receitas auferidas de contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com cláusula de reajuste de preços, a incidência pela cumulatividade da Cofins se aplica somente até a implementação do primeiro reajustamento, após essa data, adota-se o regime da não-cumulatividade.

- Em confronto com a Lei n° 10.833, de 2003, a RFB definiu o que a lei não definira — preço determinado — obrigando a contribuinte a recolher Cofins alíquota de 7,6%. E ainda deu efeito retroativo à 1° de fevereiro de 2004, a essa decisão.

- Todo e qualquer contrato, em que de um lado se verifica o fornecimento de um bem ou serviço, e de outro lado o pagamento como contraprestação, já nasce

com preço predeterminado. Não é a sua cláusula de reajuste de preço que vai descaracterizar essa condição.

- Entretanto, obedecendo à determinação da IN SRF nº 468, de 2004, a contribuinte efetuou os recolhimentos retroativos.

- Posteriormente, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, definiu que a cláusula de reajustes nos contratos não descaracteriza a condição de preço predeterminado.

- Então a Receita Federal editou a IN SRF nº 658, de 4 de julho de 2006, dispondo, em consonância com a Lei nº 11.196, de 2005, que as receitas auferidas de contratos fumados até 31 de outubro de 2003, e com cláusula de reajuste de preços, também estão sujeitos à cumulatividade. Tal determinação retroagiu a fevereiro de 2004.

- Assim, a contribuinte procedeu ao recálculo dos recolhimentos da Cofins e apurou recolhimento a maior a título dessa contribuição.

- Em consequência do recálculo houve alteração nos valores dos débitos e créditos do tributo em comparação com os valores anteriormente calculados, tendo sido apurado crédito que foi compensado conforme o Per/Dcomp nº 05272.38996.090807.1.3.04-2570 com débitos de Cofins, nos termos na IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

- O Fisco obrigou a contribuinte a refazer sua apuração de Cofins por duas vezes e, apesar da evidente falha administrativa decorrente da errônea interpretação e regulação da Lei nº 10.833, de 2003, impôs a contribuinte pagamento de multa de mora de 20% por suposto recolhimento em atraso.

- A multa é inaplicável, uma vez que não houve descumprimento de nenhuma norma que motivasse o recolhimento de tributo em atraso.

- É inadmissível exigir pagamento de multa em decorrência de mudanças de regras de apuração de tributo, com efeito retroativo, afinal a contribuinte está sendo punida por cumprir norma emanada da própria administração pública (art. 106, inciso I do Código Tributário Nacional — CTN).

- As normas em questão, de caráter interpretativo, não podem retroagir para prejudicar a contribuinte, impondo-lhe multa moratória.

- A SRF, ao exigir o pagamento da citada multa, busca beneficiar-se o seu próprio erro, ao obrigar a contribuinte a aplicar nos contratos em estudo a alíquota de 7,6% (regime não-cumulativo), quando estava em vigor o regime da cumulatividade (3%).

- Não há que se falar em pagamento em atraso de tributo em função da compensação efetuada, uma vez que envolveu valores recolhidos indevidamente, a maior, por imposição da própria RFB que interpretou indevidamente o comando legal.

- A administração pública está sujeita aos princípios da legalidade e da autotutela.

- A RFB ao interpretar a Lei nº 10.833, de 2003, atropelou o princípio da legalidade.

- O reconhecimento tardio do erro pela RFB fez com que a contribuinte refizesse seus cálculos de Cofins, decorrendo daí novos valores de débitos e créditos, gerando a compensação em questão.

- A multa cobrada é ilegal e deve ser declarada nula, sob pena da RFB se beneficiar financeiramente por erro administrativo por ela mesma cometido.

Por fim, requer que seja dado provimento à manifestação de inconformidade, que seja julgada improcedente e declarada nula a multa de mora e que a Dcomp apresentada seja totalmente homologada.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/04/2005 a 30/04/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/06/2005 a 30/06/2005

RETROATIVIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS. IMPOSIÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. ART 10, INCISO XI, ALÍNEA "C", DA LEI Nº 10.833, DE 2003. IN SRF Nº 658, DE 2006.

Não cabe a imposição da multa moratória para os débitos de Cofins cumulativa, decorrentes de receitas que se enquadram naquelas descritas no art. 10, inciso XI, alínea "c", da Lei nº 10.833, de 2003, com vencimento anterior à data de publicação da IN SRF nº 658, de 2006.

A litigante não traz aos autos prova de que o débito declarado é decorrente de receitas que se enquadram naquelas descritas no art. 10, inciso XI, alínea "c", da Lei nº 10.833, de 2003.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade.

Apresenta os documentos que, segundo entente, fazem prova de que as receitas são decorrentes de contratos previstos no inciso XI alíneas "b" e "c" da Lei 10.833/03, e que tais documentos não foram juntados por ocasião da impugnação porque, até então, a falta de comprovação da origem do crédito não havia sido indicada como uma das razões para o indeferimento parcial do pleito.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Trata-se de pedido de compensação, apresentado em 09/08/2007, Per/Dcomp nº 05272.38996.090807.1.3.04-2570, compensando o pagamento a maior de Cofins, efetuado em 14/01/2005, com débitos com vencimento sempre em meados dos meses de abril, maio, junho e julho do ano de 2005.

Fica claro que todos os vencimentos ocorreram bem antes do pedido de compensação, protocolados em de agosto de 2007. Foi por esta razão que, mediante Despacho Decisório, a Secretaria da Receita Federal do Brasil homologou apenas parcialmente o pedido de compensação. Assim consta da decisão.

De acordo com a Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes e o Demonstrativo Analítico de Compensação das fls. 26 a 28, comprova-se que o pagamento a maior, até a data de transmissão do PER/DCOMP original, não é suficiente para compensar os débitos indicados na referida declaração, em função da diferença das multas não incluídas pela interessada no PER/DCOMP, como pode ser observado ao se comparar os cálculos das fls. 27/28 com os débitos declarados nas fls. 05/06.

9. Os débitos do PER/DCOMP, aqui analisado, encontram-se devidamente cadastrados no Profisc (fl. 09).

Isto posto, e

CONSIDERANDO que o crédito apresentado não é suficiente para compensar os débitos indicados no PER/DCOMP aqui analisado;

CONSIDERANDO tudo o mais que nos autos consta;

11. DECIDO HOMOLOGAR PARCIALMENTE a Declaração de Compensação de nº 05272.38996.090807.1.3.04-2570 (fls. 02 a 08).

Da leitura do Demonstrativo Analítico de Compensação resta claro que a razão para que os créditos não tenham sido suficientes para compensar os débitos indicados nas referidas declarações está na exigência de multa de mora sobre o valor devido, por ter sido a compensação realizada depois da data de vencimento do mesmo.

No que diz respeito ao atraso identificado, sabe-se que a extinção dos débitos para com a Fazenda Nacional somente foi requerida depois da data de vencimento por força de modificação no critério jurídico adotado pela Administração em relação à metodologia de apuração dos tributos incidentes sobre as operações objeto da lide. Veja-se como manifestou-se a respeito o i. Relator do voto condutor da decisão recorrida.

A Lei nº 10.833, de 2003, e a Lei nº 10.637, de 2002, estabeleceram o regime da não-cumulatividade para a Cofins e o PIS, respectivamente.

Entretanto, o art. 10, inciso XI, alínea "c", da Lei nº 10.833, de 2003, manteve sob a regra da cumulatividade da Cofins as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, 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.

Ou seja, às receitas oriundas de contratos de fornecimento de bens e serviços, firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, por sociedade de economia mista, envolvendo preço predeterminado, permaneceram no regime da cumulatividade.

Ao regular a matéria, a Instrução Normativa SRF nº 468, de 2004, dispôs que nas receitas auferidas de contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com cláusula de reajuste de preços, a incidência pela cumulatividade da Cofins e do PIS

se aplicaria somente até a implementação do primeiro reajustamento, após essa data, adotar-se-ia o regime da não cumulatividade. Tal determinação retroagiu à 1º de fevereiro de 2004.

Posteriormente, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, estatuiu a regra de que a condição de preço predeterminado não seria descaracterizada pelo reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Então a Receita Federal editou a IN SRF nº 658, de 2006, dispondo em consonância com a Lei nº 11.196, de 2005, que as receitas auferidas de contratos firmados até 31 de outubro de 2003, e com cláusula de reajuste de preços, também estão sujeitos à cumulatividade. Tal determinação retroagiu à fevereiro de 2004, em obediência ao parágrafo único do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005.

Em outras palavras, tendo em consta a modificação introduzida pela Lei 11.196/05, a Secretaria da Receita Federal revisou o critério de apuração do PIS e da COFINS para casos como o de que aqui se trata, determinando, com efeitos retroativos, que o cálculo fosse feito pelo critério da cumulatividade e não da não-cumulatividade, como até então havia determinado que fosse feito.

A empresa, em atendimento a essa determinação, refez os cálculos dos tributos devidos e requereu a compensação dos débitos recalculados, com os pagamentos indevidos, havidos por conta da orientação anteriormente expedida pelo próprio Órgão arrecadador.

Ora, se a própria Receita Federal do Brasil determina no ano de 2006 que, a partir de fevereiro de 2004 o cálculo dos tributos devidos fosse feito de modo diverso daquele que ela própria determinara em 2004, é óbvio que a regularização de fatos geradores ocorridos em períodos anteriores vai acontecer após a data do vencimento, sendo completamente desnecessário que se determine expressamente novo prazo de vencimento para a exigência, para fins de caracterização da mora, já que, nestas circunstâncias, não há como a quitação dos tributos acontecer no prazo originalmente previsto.

Desta forma, não vejo como admitir-se a exigência de multa de mora na compensação depois do prazo de vencimento do PIS-Faturamento calculado pelo método da cumulatividade, já que tal providência somente foi adotada muito após a data de vencimento do tributo porque, antes, o pagamento havia sido feito pelo critério da não-cumulatividade, sempre em obediência das determinações veiculadas nos Atos Administrativos editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É de ser observar que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento também não está de acordo com a imposição da multa moratória, pelos menos não pelas razões originalmente informadas no Despacho Decisório. Tal como se depreende do voto condutor da decisão recorrida, a multa foi mantida por outra razão, se não vejamos.

Em obediência ao art. 106, inciso I, do CTN, não caberia a imposição da multa moratória, visto que a retroatividade das normas interpretativas exclui a aplicação de penalidade.

Entretanto, a multa deve ser mantida porque a impugnante não traz aos autos prova de que o débito é resultante da aplicação da nova norma. Ou seja, não é possível identificar que o débito de PIS se refere a receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003, 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.

Ou seja, segundo entendeu a Turma de Julgamento responsável pela decisão, não caberia a exigência de multa de mora, em obediência ao artigo 106 do Código Tributário Nacional, que afasta a aplicação de penalidade ao dispositivo interpretado. A Turma manteve a multa por entender que a recorrente não fez prova de que as receitas que serviram de base de cálculo dos tributos sejam aquelas sujeitas ao regime cumulativo.

Quanto a isso, como consta da parte final do relatório que precede o presente voto, a recorrente defende-se, asseverando que, até este momento, isso nunca esteve em discussão. Assim pronuncia-se.

Conforme já demonstrado na impugnação e no presente recurso voluntário, a Recorrente é sociedade de economia mista, concessionária de serviços públicos de energia elétrica, possuindo diversos contratos de fornecimento de bens e serviços pactuados em datas anteriores a 31 de outubro de 2003, os quais se enquadram, inquestionavelmente, nas hipóteses previstas nas alíneas b e c, inciso XI, art. 10 da Lei 10.833. Tal fato é notório.

É o débito, portanto, resultante da errônea 110 interpretação pela SRF, da Lei nº 10.833/2003, referindo-se a receitas relativas aos contratos previstos nas alínea 'b' e 'c' do inciso XI, da citada norma.

A Recorrente tem provas de todo o alegado e, diante da acórdão proferido, traz aos autos cópias dos contratos e planilhas com os lançamentos no Razão da ELETRONORTE, com os valores relativos a cada empresa contratante.

Ressalte-se que tais documentos não foram juntados por ocasião da impugnação - tendo em vista que os PERD/COMPs 05272.38996.090807.1.3.04-250 foram parcialmente homologados, não tendo sido questionados a Origem do crédito, tampouco o montante apurado, limitando-se à aplicação indevida de multa.

Diante disso, tem-se que os recálculos apresentados pela Recorrente, bem como o valor do crédito apurado, na forma da legislação em comento, foram aceitos e tidos por corretos pelo delegado João Paulo Martins da Silva, que assinou o DESPACHO DECISÓRIO/DRF/BSB/Diort.

Não houve questionamentos acerca da existência dos contratos, modalidade de incidência, alíquotas aplicadas, legislação adotada para o recálculo e nem a respeito da origem dos créditos, logo, tais fatos são tidos como incontroversos, razão pela qual versou a impugnação somente sobre a aplicação da multa.

De qualquer modo, seguem anexas ao presente, cópias dos contratos e planilhas com os lançamentos no Razão da ELETRONORTE, com os valores relativos- a cada empresa contratante.

Com efeito, tal como consta na transcrição feita do teor do Despacho Decisório, absolutamente nada foi dito em relação à veracidade das informações prestadas pela recorrente por ocasião do protocolo dos Pedidos de Compensação em análise, razão primeira para que o fundamento da decisão de piso não possa ser aceito.

Explico.

Em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito.

A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa responsabilidades com base em idêntico critério.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo, na relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado, o comando legal que atribui ao autor a responsabilidade por apresentar as provas do fato constitutivo do seu direito precisa ser aplicado tendo-se em conta o modelo sob o qual tais responsabilidades são exercidas.

No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos cuja existência se pretende comprovar.

Não sendo da natureza das relações fisco-contribuinte que o primeiro guarde consigo os documentos firmados pelo segundo e mesmo que o fato constitutivo do direito tenha sido formalmente pactuado, a comprovação depende de que o administrado seja intimado a apresentar os documentos que a lei o obriga a produzir e manter em bom estado, ou que manifeste sua vontade por meio de declaração contida em documentos previamente elaborados ou perante a própria fiscalização que a colhe a termo, ou, ainda, pela obtenção desses ou verificação da ocorrência de fatos no local de funcionamento da empresa.

Em todas estas situações, a obtenção das provas depende quase sempre de que o administrado exerça em sua plenitude a função de anotar e manter em boas condições os registros contábeis e fiscais e os apresente ao fisco quando exigido. Sem essa providência, salvo algumas poucas exceções, não haverá como comprovar a ocorrência ou inoocorrência de um fato.

Isto posto, há que se admitir a premissa de que, nas relações fisco-contribuinte, a obtenção e a apresentação das provas do fato constitutivo do direito do autor depende quase sempre de o contribuinte colocá-las à disposição do fisco, sendo-lhe negado o direito de negligenciar tal função, sob pena de responsabilidade pela ausência de provas no processo e, corolário, o próprio ônus probante.

Contudo, uma vez que se admitem tais pressupostos, o passo seguinte conduzirá à compreensão de que eles não dispensam a administração de laborar em busca da obtenção das provas.

Com efeito, se o contribuinte sequer é intimado a apresentar os documentos considerados pela administração como hábeis à comprovação de que a empresa tem o direito discutido no processo, como se pode atribuir a ele a responsabilidade pela omissão?

*Data máxima vênia*, não comungo da opinião do i. Julgador de piso que, ao negar o pleito da recorrente, o faz por considerar não comprovada a origem da receita objeto da lide, sem que em nenhum momento tenha sido dado conhecimento à recorrente de que deveria fazer prova disso. Assim, não vejo como rejeitar as informações prestadas nas PER/DCOMP por alegada falta de comprovação.



Noutro vértice, também não me parece que seja essa a mecânica de funcionamento das declarações de compensação. Conforme determina a legislação, trata-se de uma modalidade de extinção do crédito tributário de iniciativa do contribuinte e para a qual, não havendo manifesta objeção do Fisco, está prevista inclusive homologação tácita. Ou seja, se dúvidas houver em relação à veracidade das informações prestadas, cabe ao Órgão arrecadador adotar as providências que julgar necessárias, requerendo à contribuinte a apresentação dos documentos que julgar necessários, o que, neste, não foi feito.

Finalmente, é preciso acrescentar que, se admitida a necessidade de comprovação da origem a receita que serviu de base de cálculo para os valores extintos a destempo, a consequência da ausência de provas seria, a meu ver, a não-homologação dos pedidos de compensação e não a manutenção da multa moratória aplicada.

Pelo exposto, VOTO POR DAR provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa de mora calculada sobre todos os valores compensados pela recorrente.

Sala de Sessões, 08 de julho de 2001.

Ricardo Paulo Rosa – Relator.