



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

**Processo n°** 10166.911299/2009-37  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-007.257 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de agosto de 2018  
**Matéria** PIS - COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CENTRAIS ELETRICAS DO NORTE DO BRASIL S/A ELETRONORTE

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 13/08/2004

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não deve ser conhecido recurso especial quando ausente a necessária similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente 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 Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3802-001.275, de 25 de setembro de 2012 (fls. 80 a 85 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário para homologar a compensação declarada.

Cuida-se o presente processo de DCOMP – Declaração de Compensação, débito próprio, com crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido.

Inconformado com a homologação parcial da compensação pela instância "*a quo*", o Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

- o crédito não foi suficiente para quitar o débito informado porque a autoridade fiscal cobrou indevidamente multa de mora;

- é evidente a improcedência da penalidade, pois a multa a que se refere o art. 61 da Lei 9.430/96 somente se aplica na ocorrência de inadimplemento do tributo por culpa ou dolo do contribuinte e está claro que não houve atraso na quitação do tributo, vez que o Contribuinte, de boa-fé, cumpriu rigorosamente as normas emanadas do Legislativo Federal e SRF, ao tempo em que foram editadas as Lei nº 10.833/03 e 11.196/05 e as Instruções Normativas N.ºs 468/2004 e 658/2006;

- não há que se falar em atraso de pagamento de tributo em função da compensação realizada, já que o recolhimento indevidamente a maior decorreu de incorreta interpretação dada pela SRF ao comando legal em comento, pois, à época do recolhimento, que sempre ocorreu nos seus respectivos vencimentos, a SRF houvesse interpretado corretamente o disposto na alínea "c" do inciso XI do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, não

restaria crédito da contribuinte a compensar via PER/DCOMP e não teria levado o Contribuinte a refazer os cálculos, decorrendo daí novos valores de débitos e créditos, gerando, conseqüentemente, a compensação em questão;

- as normas tributárias de caráter interpretativo não podem retroagir para prejudicar, abrangendo aí a aplicação de multa, nos termos do art. 106 - I do CTN (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).

Por fim, requereu que fosse homologada a compensação em sua integralidade e declarada nula a imposição de multa de mora decorrente do suposto recolhimento em atraso.

A 4ª Turma da DRJ/BSB julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para homologar a compensação declarada, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 13/08/2004*

*COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP).  
COMPROVADA CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PASSÍVEL DE  
RESTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO REMANESCENTE.  
HOMOLOGAÇÃO INTEGRAL.*

*Uma vez comprovada a certeza e liquidez do crédito do crédito passível de  
restituição e que o valor do débito é igual ao valor crédito utilizado,  
homologa-se integralmente a compensação declarada.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 13/08/2004*

*LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NORMA INTERPRETATIVA. EFEITO RETROATIVO. EXCLUSÃO DA PENALIDADE. CABIMENTO.*

*Em qualquer caso, deve ser excluída a penalidade por infração à norma tributária expressamente interpretativa e, portanto, com efeito retroativo, incluída, a multa de mora referente ao pagamento ou compensação realizada após o prazo de vencimento do tributo (art. 106, I, do CTN).  
Recurso Voluntário Provido.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 87 a 106) em face do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao afastamento da multa de mora pela decisão recorrida, com o entendimento de que haveria no caso a incidência da retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN, aplicando-se então o disposto no art. 109 da Lei nº 11.196/2005.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os acórdãos de números 202-19.497 e 2102-00.001. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas, documento de fls. 107 a 150.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 171 a 175, sob o argumento que o acórdão recorrido decidiu por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, com o entendimento de que seria cabível a incidência da retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN, para então aplicar o disposto no art. 109 da Lei nº 11.196/2005. A decisão recorrida ainda destaca que tal procedimento estaria em conformidade com o que determinava a Instrução Normativa SRF nº 658, de 04 de julho de 2006.

Por sua vez, o acórdão paradigma de n.º 202-19.497 entendeu que a forma como é praticado o reajuste do preço da energia elétrica, não se enquadra nas regras do art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, e tampouco nas disposições do § 3º do art. 3º da IN SRF nº 658, de 2006.

Com essas considerações, concluiu-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 180 a 192, em que manifestou pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

## **Voto**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora

### ***Admissibilidade***

O Recurso Especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

A controvérsia posta nos autos cinge-se à exigência de multa de mora aplicada a compensação em atraso.

Vale ressaltar que o presente processo trata de DCOMP – Declaração de Compensação, débito próprio, com crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido. Onde o contribuinte teve uma homologação parcial da compensação.

### ***ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA***

*Ano-calendário: 2004*

#### ***Compensação em Atraso – Exigência de Multa de Mora.***

*O débito para com a União, decorrente de tributo e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não compensado no prazo previsto na legislação específica, será acrescido de multa de mora.*

Também, vale ressaltar que no âmbito dos autos da Ação Anulatória nº 74185720104.01.3400, em curso na 21ª Vara Federal do DF, (fls 75) havia sido proferido

sentença afastando a incidência da multa moratória em compensação de débitos/créditos da Cofins, em situação semelhante ao presente recurso.

Desta maneira, no julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado *a quo* deu provimento total ao recurso para excluir a penalidade por infração à norma tributária expressamente interpretativa e, portanto, com efeito retroativo, incluída, a multa de mora referente ao pagamento ou compensação realizada após o prazo de vencimento do tributo (art. 106, I, do CTN)

A fundamentação do acórdão recorrido, nessa parte, deu-se nos seguintes termos:

[...]

*Da leitura do Despacho Decisório colacionado aos autos, extrai-se que a causa do presente litígio foi a homologação parcial do presente procedimento compensatório, em face do valor do crédito utilizado ter sido inferior ao valor do débito compensado, acrescido da multa de mora, não incluída no computo do valor total do débito informado na DComp em apreço.*

*A Turma de Julgamento de primeira instância manteve o referido Despacho Decisório, sob o argumento de que era devida a cobrança multa mora, porque a compensação fora realizada após o prazo de vencimento do débito e não havia previsão legal para aplicação, ao presente caso, dos efeitos da retroatividade benigna previstos no art. 106, I, do CTN, alegado pela Interessada.*

*No presente Recurso, reafirmou a Recorrente a alegação de que, em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, I, do CTN, no caso em tela, era indevida a cobrança da multa de mora sobre o valor do débito compensado, com base no argumento de que tinham natureza interpretativa as normas que introduziram modificação nos critérios de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas relativas aos contratos de longo prazo firmados, por preço determinado, anteriormente a 31 de outubro de 2003.*

*De fato, por força dos esclarecimentos explicitados no art. 109 da Lei 11.196, de novembro de 2005, a Secretaria da Receita Federal do Brasil*

(RFB), por meio da Instrução Normativa SRF nº 638, de 04 de julho de 2006, alterou o critério de apuração das referidas Contribuições incidentes sobre as receitas relativas aos citados contratos, nos casos de reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que refletisse a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, para determinar, com efeito retroativo, que fosse adotado o regime da cumulatividade, ao invés do regime da não cumulatividade, estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 468, de 08 de novembro de 2004.

Em atendimento a essa nova orientação, a Recorrente refez os cálculos dos valores das Contribuições devidos e realizou a compensação dos novos débitos apurados com os pagamentos indevidos anteriormente realizados dos débitos apurados com base no regime de apuração anteriormente determinado, ou seja, na presente DComp, a Recorrente declarou a compensação do valor do débito da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de julho de 2004, calculo segundo os critério do regime cumulativo, com o crédito do pagamento indevido da referida Contribuição do mesmo mês, apurado de acordo com o regime não cumulativo.

Com base no conteúdo do art. 109 da Lei 11.196, de 2005, entendo que ele inequivocamente introduziu no ordenamento jurídico brasileiro, norma tributária de natureza interpretativa, portanto, deve ser aplicada em consonância com o disposto no art. 106, I, do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 106. A lei aplicasse a ato ou fato pretérito:*

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

*[...].*

No presente caso, o valor do débito compensado pela Recorrente foi apurado segundo o regime de incidência cumulativa, portanto, em conformidade com a nova orientação estabelecida no referido preceito legal e em cumprimento ao que determinava a Instrução Normativa SRF nº 638, de 04 de julho de 2006. Assim, em face dessa peculiaridade, a multa de mora devida em decorrência da compensação extemporânea do referido débito deve ser excluída, sob pena de afronta ao disposto no art. 106, I, do CTN.

É oportuno esclarecer que, no caso em tela, não está em discussão a legalidade da cobrança da multa de mora nos casos de compensação de débito após o prazo de vencimento, em que, em situação normal, tanto o atraso no pagamento quanto a compensação realizada após o prazo de vencimento do tributo, obviamente, configura a mora do sujeito passivo, dando ensejo a aplicação da referida penalidade, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No entanto, a situação objeto da presente lide é distinta, ou seja, aqui se discute a legalidade da cobrança da multa de mora, na hipótese em que o sujeito passivo agiu em consonância com a orientação determinada por norma tributária expedida por autoridade competente da RFB e com efeito retroativo.

Veja que, no presente caso, em decorrência do efeito retroativo da novel legislação, um critério diverso de apuração das Contribuições incidentes sobre as referidas receitas foi determinado pela própria Administração Tributária, conseqüentemente, o cálculo dos novos valores dos débitos atinentes aos períodos anteriores a edição das referidas normas, evidentemente, só poderia ser realizado após a data do vencimento das referidas Contribuições, logo, por impossibilidade material de retroceder no tempo, obviamente, não havia como a Recorrente proceder a quitação dos novos valores no prazo de vencimento originariamente estabelecido.

Assim, resta demonstrada a necessidade de obediência ao mandamento estabelecido no inciso I do art. 106 do CTN, devendo ser excluída qualquer tipo penalidade decorrente da infração à norma interpretada, inclusive, a penalidade de natureza moratório.

[...]

Por fim, entendo oportuno ainda destacar que, no presente procedimento compensatório, o valor do crédito utilizado foi igual ao valor do débito compensado, ou seja, com a compensação em tela não houve qualquer prejuízo ou benefício à Fazenda Nacional nem tampouco à Interessada. De fato, a compensação em apreço teve o condão de restabelecer o mesmo efeito econômico financeiro decorrente do pagamento realizado na data de

vencimento do tributo, fazendo com que a compensação não agravasse nem minorasse a situação de qualquer das partes, conferindo neutralidade ao procedimento compensatório.

Com base nessas considerações, estou plenamente convencido que, no caso em tela, não cabe a aplicação da multa de mora sobre o valor do débito compensado na presente DComp, em consequência, inexistente o saldo remanescente do respectivo débito a ser compensado, conforme disposto no presente Despacho Decisório.

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao presente Recurso, para homologar a compensação declarada.

Depreende-se da análise do acórdão recorrido o objeto de discussão foi em torno sobre a legalidade da cobrança da multa de mora, na hipótese em que o sujeito passivo agiu em consonância com a orientação determinada por norma tributária expedida por autoridade competente da RFB e com efeito retroativo.

Nesse aspecto encontra-se diferença fática substancial, pois enquanto o aresto recorrido tratou da aplicação da multa, os acórdãos indicados como paradigmas tratam da questão acerca de descaracterização da condição de preço predeterminado, que as receitas decorrentes de contratos do setor elétrico não se aplicaria o disposto no art. 109 da Lei nº 1196/2005, pois cláusula de reajuste descaracterizaria o preço predeterminado que menciona o dispositivo.

Ademais, o acórdão recorrido trata de compensação, enquanto os acórdãos paradigmas tratam de auto de infração para exigir o pagamento de PIS e de Cofins, senão vejamos:

***ACÓRDÃO Nº 202-19.497***

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

***Ano-calendário: 2004***

***PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.***

*Inocorrendo os vícios que caracterizariam a nulidade, é de se afastar as preliminares, prosseguindo-se na apreciação do mérito.*

*PREÇO PREDETERMINADO. CONTRATOS FIRMADOS ANTES DE 31 DE OUTUBRO DE 2003.*

*Consideram-se contratos com preço predeterminado aqueles com preço fixado em moeda nacional, como remuneração pela totalidade do objeto do contrato, por unidade de produto ou por período de execução.*

*As receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, permanecem sujeitas à incidência cumulativa da Cofins até a implementação da primeira alteração de preços decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não, ou de regra de ajuste para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 1993.*

*Reajuste de preço, efetuado após 31/10/2003, só não descaracteriza o caráter predeterminado do preço para fins de aplicação do art. 10, XI, da Lei 10.833, de 2003, conforme prescrição do art. 109 da Lei 11.196, de 2005, e do art. 3º, §3º, da IN SRF 658/2006, se efetivado apenas em função do custo de produção ou em percentual não superior àquele correspondente à 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 1995.*

*Não sendo esta a situação, as receitas advindas destes contratos sujeitam-se, a partir da data do reajuste, ao regime de não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2004*

*DECORRÊNCIA.*

*Se questão específica não foi impugnada, ao lançamento da contribuição para o PIS aplica-se o decidido em relação à Cofins, formalizada com base na mesma motivação.*

*Recurso negado.*

***(Processo nº 10380.001225/2007-94, Acórdão nº 202-19.497, 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, sessão de 02/12/2008)***

***ACÓRDÃO Nº 2102-00.001***

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

***Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005***

***PIS E COFINS. PREÇO PREDETERMINADO. REAJUSTE CONTRATUAL.***

***A partir de 01/02/2004, para fins de apuração do PIS e da Cofins, o preço predeterminado não é descaracterizado apenas quando o reajuste de preços se dá em percentual não superior ao correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.***

***INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.***

***O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.***

***Recurso voluntário negado.***

***(Processo nº 18471.000851/2006-75, Acórdão nº 2102-00.001, 2ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, sessão de 03/03/2009)***

Ressalta ainda que a matéria alegada em Recurso Especial da Fazenda sequer foi tratada na manifestação de inconformidade, senão vejamos:

***Compensação em Atraso – Exigência de Multa de Mora.***

***O débito para com a União, decorrente de tributo e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não compensado no prazo previsto na legislação específica, será acrescido de multa de mora.***

***Compensação – Observância das Condições da Lei.***

***A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, mas nas condições estipuladas pela lei.***

***Fundamento de Inconstitucionalidade – Processo Administrativo Fiscal –  
Vedação Entendimento da SRF Expresso em Atos Normativos.***

*É vedado ao órgão de julgamento afastar a aplicação de lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. O julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos.*

Ora como se depreende-se da análise acima, a matéria tratada no Recurso Especial da Fazenda sequer foi mencionada em etapas anteriores ou no acórdão recorrido, tornando-se até preclusa essa matéria na fase recursal.

Pois, o mérito da questão de descaracterização do preço predeterminado não foi abordado no acórdão recorrido, não cabendo sua 'discussão' em face de Recurso Especial.

Verifica-se no acórdão recorrido que foi aplicado a multa de mora de acordo com o art. 61 da Lei 9.430/1996, c/c art. 28 da IN SRF 460/2004. Diante disto, o crédito não foi suficiente para quitar o débito informado porque a autoridade fiscal cobrou a multa de mora. Essa é a questão basilar do presente processo.

Os acórdãos paradigmas sequer trataram do assunto. Assim, havendo situação fática diversa entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas não se pode reconhecer a existência da divergência jurisprudencial, razão pela qual não deve ter prosseguimento o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, nega-se seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional por ausência de similitude fática.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran

Processo nº 10166.911299/2009-37  
Acórdão n.º **9303-007.257**

**CSRF-T3**  
Fl. 231

---