



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

**Processo n°** 16682.720953/2012-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.391 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de fevereiro de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2007

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

A partir da alteração do artigo 74 da Lei 9.430/96 pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002 a compensação somente se efetua mediante a entrega, pelo sujeito passivo, da Declaração de Compensação DCOMP, na qual devem constar informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. INDEFERIMENTO. MULTA ISOLADA.**

Aplica-se a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, nos termos do art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovanni Vieira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*"A contribuinte acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração relativo à Cofins (AI e demonstrativos às fls. 112 a 116), cujo crédito tributário lançado foi de R\$ 1.153.709,54 de contribuição, R\$ 865.282,16 de multa de ofício (75%) e R\$ 556.780,22 de juros calculados até outubro de 2012.*

*O lançamento ocorreu em virtude de insuficiência de recolhimento da Cofins em decorrência de terem sido "considerados na base de cálculo de dezembro de 2007 ajustes relativos a períodos anteriores, ou seja, fora da competência" (fl. 105).*

*Houve também lançamento relativo à multa isolada de 50% sobre o valor do crédito, em face da não homologação de Dcomp analisada no processo nº 15374.724402/2009-79, no valor de R\$ 4.541.121,86.*

*A ciência quanto aos lançamentos ocorreu em 18 de outubro de 2012, conforme assinatura da procuradora aposta nos campos próprios dos AIs (fls. 112 e 117). Em 5 de novembro de 2012, foi protocolada a impugnação de fls. 423 a 442, na qual, após relato dos fatos, foi alegado, em apertada síntese, que:*

- a) a inclusão de ajustes geradores de crédito, provenientes de competências diversas, tal como fez o contribuinte, encontra guarida nas regras do § 1º e caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96;*
- b) a interpretação e aplicação das regras expostas nos §§ do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em especial o § 14, impõe que a circunstância seja disciplinada de forma a potencializar o direito da compensação, e não restringi-lo, garantindo ao contribuinte o acesso amplo ao instituto, sem prejuízo ao controle da Receita;*
- c) a contribuinte perseguiu a compensação de créditos provenientes de competências diversas mediante alocação em dezembro de 2007, de créditos provenientes de ajustes no faturamento a maior de energia elétrica liquidada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e referente aos meses de julho a novembro;*
- d) tal circunstância não decorreu de eventual inércia, negligência ou má-fé, mas sim por conta de particularidades da sua cadeia produtiva que somente permite conhecer o preço final da sua mercadoria em tempo posterior à disponibilização da energia (art. 4º da Lei nº 10.848/2004 e Decreto nº 5.177/2004);*
- e) não há nas normas qualquer vedação acerca da possibilidade de promover o aproveitamento de créditos, via compensação, mediante alocação em competência diversa daquela em que se deu seu nascimento;*
- f) a exigência restringe de forma desnecessária e sem qualquer motivo*

*aparente, o direito do contribuinte à compensação;*

*g) desde que o contribuinte logre êxito em demonstrar a legitimidade do crédito, a teor do que dispõe a norma elencada no §1º do artigo 147 do CTN, via procedimento instaurado pelo PER/DCOMP regulamentado pelos artigos 34 e seguintes da IN nº 900/2006, estará ele autorizado a fazer jus à compensação;*

*h) o art. 10 da IN SRF nº 460/2005 e o art. 10 da IN SRF 600/2005 são ilegais e inconstitucionais;*

*i) independentemente da base de cálculo da COFINS ser resultado de apuração mensal, não há na legislação vigente qualquer menção ao fato de que os créditos eventualmente não aproveitados na competência de origem somente ostentariam condições de serem compensados mediante sua inclusão (ajuste) na aludida competência, o que, na prática, caracteriza a imposição de exigência, por parte do Fisco, que não encontra amparo em lei;*

*j) no momento da decisão que não homologou a compensação realizada, estava vigendo a IN SRF nº 900/2008, que não trazia mais a limitação contida nas INs SRF 460/2005 e 600/2005;*

*k) o cronograma editado pela CCEE evidencia o fato de que a contribuinte somente terá condições de apurar o valor exato dois meses após a efetiva disponibilização da energia elétrica, o que lhe extrai a culpa pelo não aproveitamento do crédito em momento oportuno;*

*l) a contribuinte sempre estará sujeita à realização de ajustes em sua escrituração e, via de consequência, à necessidade de requerer a restituição ou compensação dos valores pagos a maior;*

*m) no que diz respeito à existência do crédito, a própria Receita reconheceu a sua liquidez e certeza;*

*n) existente o crédito, não cabe a aplicação da multa isolada.*

*Ao final, é requerida a desconstituição do crédito tributário com o cancelamento dos autos de infração."*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela manutenção integral do lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

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

*Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2007*

*INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.*

*Os preceitos constitucionais são endereçados ao legislador e a análise de normas segundo esses princípios é atribuição do Poder Judiciário, cabendo aos agentes fazendários o cumprimento da legislação em vigor.*

*COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.*

*A partir da alteração do artigo 74 da Lei 9.430/96 pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002 a compensação somente se efetua mediante a entrega, pelo sujeito passivo, da Declaração de*

*Compensação DCOMP, na qual devem constar informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*MULTA ISOLADA. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE DCOMP.*

*Correto o lançamento de multa isolada no caso de compensação não homologada por improcedência do direito creditório.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido"*

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas na impugnação.

Ao apreciar o recurso voluntário, a turma identificou que o lançamento ora combatido, refere-se à cobrança de débitos objeto de pedido de compensação não homologado e multa de 50% sobre o valor dos créditos não compensados e ainda, que os créditos utilizados no presente processo estão controlados no Processo Administrativo nº 15374.724402/2009-79.

Considerando que o Processo Administrativo nº 15374.724402/2009-79 encontra-se em discussão neste Conselho, resolveu a turma, converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora informasse o resultado final do julgamento administrativo deste processo, anexando cópia das decisões prolatadas.

O Processo Administrativo nº 15374.724402/2009-79 foi julgado pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara com decisão por negar provimento ao recurso voluntário. Irresignado o Contribuinte interpôs Recurso Especial, que foi julgado no acórdão 9303-004.257(cópia de fls.880 a 884). Foi ainda apresentado embargos declaratórios pelo contribuinte que foram rejeitados em decisão prolatada no acórdão 9303-004.257.

Concluído o julgamento do Processo Administrativo nº 15374.724402/2009-79 os autor retornaram ao colegiado para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

A teor do relatado, o lançamento ora combatido refere-se à cobrança de débitos objeto de pedido de compensação não homologado e multa de 50% sobre o valor dos créditos não compensados. O pedido de compensação foi objeto do processo nº 15374.724402/2009-79 que foi submetido a julgamento neste Conselho. A turma em resoluções anteriores decidiu por converter o julgamento em diligência para aguardar a conclusão do julgamento do processo nº 15374.724402/2009-79, que foi concluído com decisão desfavorável às pretensões da Recorrente.

Considerando que a decisão do processo que controla o pedido de compensação tem efeito direito sobre a decisão a ser adotada no caso em tela. Faz-se necessário transcrever a decisão prolatada no processo nº 15374.724402/2009-79 pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303-004.257.

*Da Admissibilidade dos Recurso*

*Antes de passar à análise das matérias recursais, faz-se necessário revisitar o exame de admissibilidade.*

*Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, tenha julgando matéria similar ou interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.*

*Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do decisum, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.*

*Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo.*

*Com objetivo de comprovar o dissenso jurisprudencial foi colacionado como paradigma o Acórdão nº 3403002.420, o qual, versa sobre o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativo.*

*Quanto à divergência suscitada, vejamos a ementa do Acórdão nº 3403002.420, paradigma, além de fragmentos do voto em ambos os arestos, para identificar os fatos submetidos a julgamento e os entendimentos adotados pelos colegiados:*

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

*Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/20 10*

*PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. "Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas: A primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subseqüentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização; a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei no10.833/2003). Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima".*

*O acórdão recorrido entendeu que a partir da alteração do artigo 74 da Lei 9.430/96 pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002 a compensação somente se efetua mediante a entrega, pelo sujeito passivo, da Declaração de Compensação DCOMP, na qual devem constar informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*Por sua vez, o acórdão paradigma nº 3403002.420, refere-se ao aproveitamento de crédito extemporâneo de PIS/COFINS não-cumulativo de período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria,*

*Confrontando os acórdãos Recorrido e indicado como paradigma, verifico que o exame de admissibilidade fls. 653 a 655, equivocou-se ao concluir que no presente processo "a matéria (única) posta em discussão é a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos da não cumulatividade da COFINS". Fosse isso, estaria correta a admissibilidade, porém no presente processo trata-se de supostos valores pagos a maior em períodos de apuração anteriores em decorrência de estorno de receitas, portanto, não se trata de crédito extemporâneo da não cumulatividade. Vejamos:*

*Pela planilha de fl. 55/57 o que se conclui dali é que não se tratam de aproveitamento de créditos extemporâneos da não cumulatividade. Trata-se de ajustes em receitas do tipo "estorno de provisão de mês anterior" ou "ajuste de faturamento a maior", indicando que houve informação de receita superior em meses anteriores. Pela planilha de fls. 67 em diante fica claro que se trata de estorno de receitas computadas em períodos anteriores. Ou seja, isto é indicativo de pagamento a maior nos meses anteriores e que deve ser tratada como compensação e não como aproveitamento de créditos extemporâneos da não-cumulatividade.*

*As planilhas de fls. 80 em diante deixa esta informação mais evidente.*

*Portanto, trata-se de situações diversas, regidas por legislações distintas, de modo que não se pode atribuir a divergência de conclusões ao alegado dissídio jurisprudencial.*

*Com essas considerações, voto no sentido de não tomar conhecimento do Recurso da Contribuinte.*

A decisão sofreu a interposição de embargos declaratórios que não foram admitidos.

Voltando as duas matérias em discussão no presente processo. A primeira refere-se a possibilidade de aproveitamento de créditos referentes a apurações em períodos anteriores aquele registrado na Perdcomp.

Nos termos já discutidos no Processo 15374.724402/2009-79, não se trata de aproveitamento extemporâneo de créditos, mas, de utilização de ajustes em receitas do tipo "estorno de provisão de mês anterior" ou "ajuste de faturamento a maior", indicando que houve informação de receita superior em meses anteriores.

A segunda matéria em discussão nos autos trata da multa isolada de 50% sobre o valor do crédito, em face da não homologação de Dcomp analisada no processo nº 15374.724402/2009-79.

Nos termos constantes dos autos, consta a informação que a Auditoria da Receita Federal identificou divergência nas informações referentes à Perdcomp apresentada em dezembro de 2007, que segundo a Recorrente traria diversas apurações referentes a períodos anteriores referentes a previsões de gastos com despesas de energia elétrica.

No recurso voluntário, a Recorrente questiona o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal e pela decisão da primeira instância em não homologar o pedido de compensação dos créditos controlados no processo nº 15374.724402/2009-79. Conforme consta do relatório fiscal, a exigência constante do presente lançamento tem como origem o recalcule da Cofins devida a partir da não homologação dos pedidos de compensação controlados no processo nº 15374.724402/2009-79. Portanto, não cabe no presente processo discutir a não homologação das compensações, que já foram decididas administrativas de forma definitiva. Analisar as alegações do recurso neste ponto, seria rediscutir a matéria já decidida no processo nº 15374.724402/2009-79. Assim, diante deste fato resta prejudicada a discussão quanto a possibilidade de homologação das compensações.

Quanto a discussão sobre a multa de 50% sobre o crédito referente as declarações de compensação não homologadas, controladas no processo nº 15374.724402/2009-79. A legislação vem sofrendo alterações significativas no decorrer do tempo e em especial a revogação do § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/74 pela MP 656/2014 e MP nº 668/2015. No artigo em comento, constava a previsão da aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito, objeto do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

Em que pese a revogação da multa quanto ao pedido de ressarcimento indeferido, foi mantido na legislação, a exigência da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, prevista no art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/96. Abaixo transcrevo parte do art. 74, com os parágrafos mantidos com sua redação atual e os textos revogados.

*"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#) [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 608, de 2013\)](#) [\(Vide Lei nº 12.838, de 2013\)](#)*

...

~~§ 15. Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada. [\(Vide Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#)~~

~~§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento~~

~~indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014) (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015)~~

~~§ 16. Nos casos previstos no § 12, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)~~

~~§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014) (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015)~~

~~§ 17. O valor de que trata o inciso VII do § 3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)~~

~~§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)~~

~~§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 2014)~~

**§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)**

**§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)"(grifo nosso)**

A legislação tributária de forma precípua trata da vigência das leis, sempre com visão de aplicação futura, ou seja, a eficácia da lei se faz sentir a partir da sua existência no mundo jurídico. Entretanto, em algumas situações quis o legislador criar exceções a regra geral, atribuindo a legislação tributária, o que se convencionou chamar de retroatividade benigna. As exceções estão previstas no artigo 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;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

- 
- a) quando deixe de defini-lo como infração;*  
*b) quando deixe de traiar-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*  
*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Outro ponto a ser observado, diz respeito as alterações do § 17 que no momento do lançamento, previa a exigência da multa sobre o crédito não homologado e posteriormente foi alterada para a aplicação da multa sobre o débito objeto de declaração de compensação não homologado. As modificações, em nada altera a exigência constante do presente lançamento, pois, a Fiscalização considerou no auto de infração, o valor do crédito registrado nos pedidos de compensação o que equivale ao valor do débitos compensados, ou seja, não existe nenhuma mudança no lançamento em se considerar o crédito ou débito constante da declaração de compensação. Portanto, não há que se falar em aplicação de retroatividade que possa reduzir o lançamento.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Winderley Morais Pereira