



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

Processo nº 16682.720030/2015-39
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-006.418 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO - PIS/COFINS
Embargante PAULO GUILHERME DÉROULÈDE
Interessado PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO

Existindo obscuridade, omissão ou contradição na decisão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário e declarar a nulidade do despacho decisório ora atacado; efetivar a apuração das contribuições e do direito creditório através dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010; e para que DCOMP sejam separadas por processo.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente substituto), Corinthians Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por Conselheiro do Colegiado (fls.2.125-216), cuja legitimidade está prevista no inciso I, do §1º, do artigo 63, do Regimento Interno deste Conselho, contra a decisão de fls. 2.103-2.124 (Resolução 3302-000.776) que converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Na sessão de 25/07/2018, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, apreciando o recurso voluntário de e-fls. 1860/1993, converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intime a recorrente a apresentar os arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, bem como outros documentos que julgar necessários, efetivando a apuração das contribuições e do direito creditório e, ainda, acolheu o pleito de desmembramento dos processos, nos seguintes termos:

"Assim, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade administrativa intime à Recorrente para apresentar os arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, bem como outros documentos que a fiscalização entender necessários, efetivando a apuração das contribuições e do direito creditório, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010 e para que os processos sejam apartados por DCOMP com informação de mesmo crédito e, emitindo, parecer conclusivo a respeito deste fato."

O recurso voluntário fora interposto com pedidos de nulidade do despacho decisório, de desmembramento dos processos, de juntada de arquivos digitais no leiaute do ADE 15/2001 e reinício da análise de toda a documentação já acostada, de autorização para juntada de novos documentos, ou, sucessivamente, no caso de não acolhidos os pedidos anteriores, de procedência ao recurso voluntário, declarando legítima a integralidade do direito creditório e homologando-se as compensações pleiteadas.

Verifica-se, portanto, que a decisão colegiada acolheu em parte as pretensões deduzidas em recurso voluntário, configurando provimento parcial. Tal provimento deve ser sujeito ao rito recursal previsto no Regimento Interno do CARF, de modo a somente ser implementado após sua definitividade na esfera administrativa, uma vez que tratou de questão preliminar de mérito, cuja apreciação se dará em fase subsequente.

Além disso, a análise do direito creditório reiniciará a discussão administrativa, demandando despacho decisório acerca da legitimidade do direito creditório e, possivelmente, nova sujeição ao rito do PAF, o que não ocorreria no caso de resolução, que é cabível quando a turma deva se pronunciar sobre o mesmo recurso em momento posterior, conforme artigo 63, §4º I do Anexo II do RICARF. No caso, o recurso voluntário interposto discutiu apenas o fundamento do despacho decisório, qual seja, o indeferimento pela não apresentação dos arquivos digitais no formato exigido pela fiscalização e tal matéria não deveria retornar à apreciação da turma, ao passo que a nova discussão sobre o direito creditório também não deverá retornar, sob pena de supressão de instância.

Assim, houve omissão quanto à aplicação do artigo 63, §4º do Anexo II do RICARF e lapso manifesto do colegiado ao proferir a decisão no formato de

resolução, quando, de fato, trata-se de acórdão, devendo tal erro ser acertado mediante o acolhimento dos presentes embargos de declaração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Os embargos de declaração opostos por Conselheiro do Colegiado, teve o exame de admissibilidade processado regularmente, dele tomo conhecimento.

De fato, entendo que houve omissão e total inobservância do Colegiado quanto a norma prevista no artigo 63, §4º do RICARF e lapso manifesto do colegiado ao proferir a decisão no formato de resolução, quando, de fato, trata-se de acórdão.

Isto porque, verifica-se que o recurso voluntário fora interposto com os seguintes pedidos:

a) a juntada dos documentos relacionados, bem como pela posterior juntada de documentos complementares que venham a contribuir para a apuração da verdade real, e também pela produção de outras provas que necessariamente contribuam para o melhor deslinde da questão;

b) seja, em seguida, determinado o desmembramento do PAF em discussão, em tantas quantas forem as DCOMPs ora analisadas, de forma que o crédito nelas perseguido seja amplamente discutido em procedimentos autônomos, os quais, ainda, deverão ser atrelados ao PAF representativo do débito levado à compensação, para fins de efetivo controle, sem prejuízo, por fim, à migração e juntada dos documentos probatórios já apresentados para os respectivos processos;

c) seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade para se declarar a nulidade do despacho decisório ora atacado conforme fundamentos expostos no curso da presente defesa (ou, alternativamente, com base nos motivos acima, que seja determinada sua conversão em diligência) com o que roga seja determinada a juntada dos arquivos digitais apresentados na forma imposta pela ADE nº 15/2001, como também reiniciada a análise das DCOMP em discussão, de forma que a documentação já produzida em atendimento às inúmeras intimações feitas pela DRF nos últimos três anos sejam por ela efetivamente analisadas, com o que estarão sendo resguardados todos os princípios e dispositivos legais e infra-legais acima mencionados;

d) caso não acolhido o pedido exposto no tópico anterior, fato que se admite pela necessidade de argumentação, pede, em pedido sucessivo, seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade, para fins de se atribuir efeito modificativo ao despacho decisório e, assim, declarar legítimo o direito à integralidade dos créditos apontados para fins de compensação efetuada, procedendo-se à devida homologação, tendo em vista a apresentação dos documentos capazes de revelar a legitimidade das retificações realizadas perante os DACONS e DCTFs, tornando líquido, certo e exigível o indébito perseguido pela contribuinte.

Verifica-se, portanto, que a decisão colegiada acolheu em parte as pretensões deduzidas em recurso voluntário, em especial a item "c" anteriormente citado, configurando provimento parcial.

Tal provimento deve ser sujeito ao rito recursal previsto no Regimento Interno do CARF, de modo a somente ser implementado após sua definitividade na esfera administrativa, uma vez que tratou de questão preliminar de mérito, cuja apreciação se dará em fase subsequente.

Além disso, e como bem explicitou o Embargante *"a análise do direito creditório reiniciará a discussão administrativa, demandando despacho decisório acerca da legitimidade do direito creditório e, possivelmente, nova sujeição ao rito do PAF, o que não ocorreria no caso de resolução, que é cabível quando a turma deva se pronunciar sobre o mesmo recurso em momento posterior, conforme artigo 63, §4º I do Anexo II do RICARF. No caso, o recurso voluntário interposto discutiu apenas o fundamento do despacho decisório, qual seja, o indeferimento pela não apresentação dos arquivos digitais no formato exigido pela fiscalização e tal matéria não deveria retornar à apreciação da turma, ao passo que a nova discussão sobre o direito creditório também não deverá retornar, sob pena de supressão de instância"*.

Nestes termos, proponho que seja dado parcial provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do despacho decisório ora atacado; efetivar a apuração das contribuições e do direito creditório através dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010; e para que os processos sejam apartados por DCOMP com informação de mesmo crédito, conforme fundamentos expostos no voto vencedor da resolução nº 3302-000.776, a saber:

Trata-se o presente processo da análise de DCOMPs nas quais o contribuinte solicita créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior do PIS Códigos de receita 6824 e 6912 e da COFINS, códigos de receita 6840 e 5856, dos períodos de apuração de janeiro de 2006 a maio de 2010.

Nos termos do Relatório de Verificação Fiscal (fls.932950) os pedidos apresentados pela Recorrente foram indeferidos pelo fato da escrituração relativa ao período de janeiro de 2006 a maio de 2010 ter sido entregue fora da forma prevista no ADE nº 25, vigente à partir de junho de 2010. Vejamos os motivos para o indeferimento:

A alegação da existência de pagamentos superiores aos valores confessados em DCTF não justificam por si a existência de crédito líquido e certo em favor do contribuinte.

Frente à existência de nova apuração do PIS e da COFINS com aumento significativo dos créditos descontados pelas razões identificadas neste Despacho Decisório, e com fundamento no caput do Art.170 do Código Tributário Nacional, foi solicitada pela fiscalização a apresentação de documentos comprobatórios da apuração do PIS e da COFINS em conformidade com o art. 76 da IN RFB 1.300 na forma de arquivos digitais, como previsto no art. 11 da Lei 8.218 e na forma estabelecida pela F1FB, qual seja, o ADE nº 15 com a redação dada pelo ADE nº 25.

A Lei nº 8.218/91, no seu art. 11, caput e §, 30, com a redação dada pela MP 2.158-35/01, estabeleceu a obrigatoriedade da elaboração e apresentação dos arquivos digitais na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

"Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária."

§ 30 A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

A Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil define em seu art. 76:

"Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

Os arquivos magnéticos que o artigo acima menciona e que possuem as informações que demonstram os créditos descontados pelo contribuinte na apuração do PIS e da COFINS são, no presente caso, os arquivos digitais com as informações prestadas de acordo com o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 25, de 07 de junho de 2010, que altera a redação original do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, 23 de outubro de 2001. Especialmente os arquivos com as informações preenchidas nos arquivos especificados nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos Complementares PIS/COFINS" desse Anexo.

Ressalte-se que os "Arquivos complementares PIS/COFINS", como o próprio nome indica, indispensáveis à análise de PIS e de COFINS de que essa intervenção trata, foram incluídos na redação do Anexo Único do ADE nº 15 de 2001 através da alteração promovida pelo ADE nº 25 de 2010. A seguir a transcrição do Art. 10 desse Ato:

Ato Declaratório Executivo Cofis nº25, de 7 de junho de 2010:

Altera o anexo único do Ato Declaratório Executivo Cofis Nº 15, de 23 de outubro de 2001.

...

Art. 1º O Anexo Único do Ato Declaratório Executivo Cofis Nº 15, de 23 de outubro de 2001, passará a vigorar com a nova redação constante no Anexo Único deste Ato.

No Anexo Único do ADE nº25 de 2010 é que estão as especificações técnicas que os arquivos digitais solicitados por AFRFB deverão obedecer. Esse anexo único é que contém as especificações de como devem ser preenchidas as informações

relativas, entre outras, ao Código Situação Tributária (do PIS e da COFINS), à Alíquota, à Base de Cálculo e ao Valor (do PIS e da COFINS), nos Arquivos Complementares de PIS/COFINS conforme especificado em seu item 4.10 e seus sub-ítem.

Também é somente nesses arquivos, que se encontram as informações relativas a se a operação é tributável, isenta ou com alíquota zero, se é com suspensão, se possui ou não direito a crédito, enfim, informações essenciais para a análise da procedência do crédito pleiteado.

Portanto, somente a apresentação de arquivos digitais que incluam os Arquivos Complementares de PIS/COFINS permite que o Fisco audite a apuração desses tributos.

Assim, não há como considerar que o contribuinte atendeu às intimações para os períodos de apuração em que entregou os arquivos na forma do ADE nº 15 de 2001 sem a alteração promovida pelo ADE nº 25 de 2010.

Considerando que para os períodos compreendidos entre janeiro de 2006 e maio de 2010, os arquivos digitais apresentados não estão em conformidade com as alterações promovidas pelo ADE nº 25, especialmente pela ausência dos arquivos do item "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS", decide-se pelo INDEFERIMENTO dos créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior do PIS, códigos de receita 6824 e 6912 e da COFINS, códigos de receita 6840 e 5856, dos referidos períodos de apuração solicitados em DCOMP, CONFORME DISCRIMINADO NA PLANILHA A SEGUIR, pois a compensação de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo, apurado por meio de provas hábeis que evidenciem a sua correta e completa composição, o que, no presente caso, não foi demonstrado pelo contribuinte junto à Fazenda Nacional.

Em resumo, a fiscalização aplicou retroativamente o ADE nº 25/2010 para os períodos compreendidos entre janeiro de 2006 e maio de 2010 e, descartou, como se imprestável fosse, para o fim de apurar o crédito solicitado pela Recorrente, todos os documentos entregues na forma do ADE nº 15/2001. Tal entendimento, foi avalizado pela DRJ e pelo nobre relator.

É exatamente neste ponto que ouço divergir do entendimento emanado pelo i. relator. Isto porque, entendo que a fiscalização não poderia ter exigido a entrega de documentos na forma do ADE nº 25/2010, pelo simples fato de estar-se desrespeitando o princípio da irretroatividade das leis.

Com efeito, não poderia a Recorrente ser compelida, a prestar informações de períodos em que não havia tal obrigação, uma vez que o princípio da irretroatividade plenamente aplicável no controle das obrigações acessórias.

Sobre a obrigação tributária, assim dispõe o artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

É de se ver que o CTN, classifica as obrigações tributárias em principal ou acessória. A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ao passo que a obrigação acessória tem por objeto as prestações positivas ou negativas previstas como forma de auxiliar as atividades de arrecadação e fiscalização tributárias.

Resumidamente temos que a obrigação principal é uma obrigação de dar (dar dinheiro em pagamento), assumindo um cunho eminentemente patrimonial, ao passo que obrigação acessória é uma obrigação de fazer ou não fazer e, portanto, de característica não-patrimonial.

Assim, todas as obrigações impostas pelo Fisco que não sejam de pagar são consideradas obrigações acessórias, como é caso da escrituração exigida nos termos dos ADE's.

Já em relação ao princípio da irretroatividade das leis, referido princípio vem estampado no artigo 150, inciso III, letra 'a':

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Luciano Amaro ao analisar referido dispositivo nos ensina que “*é dirigido não só ao aplicador da lei (que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito), mas também ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato*” 5.

Dúvidas não há de que a irretroatividade é verdadeira limitação ao poder de tributar. No caso das obrigações acessórias, a situação não está explicitamente prevista no referido preceito normativo, posto que a redação do artigo 150, inciso III, letra 'a', é claramente voltada para a obrigação principal (obrigação de pagar tributo) e não se refere diretamente às obrigações acessórias. Isso, em tese, afastaria a incidência dos efeitos do artigo 150, inciso III, letra 'a'.

Entretanto, esse dispositivo constitucional, que trata exclusivamente da obrigação tributária principal, é mera decorrência do princípio da irretroatividade das leis, que se extrai das cláusulas pétreas da Constituição. Em outras palavras, a irretroatividade em matéria tributária ainda seria princípio a ser respeitado, mesmo que não existisse a letra 'a' do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal.

Nesse sentido, as obrigações acessórias também devem respeitar o princípio da irretroatividade das leis, não por força do disposto no artigo 150, mas em razão das cláusulas pétreas constitucionais. Neste eito, trazemos os ensinamentos do professor Humberto Ávila:

“A segurança jurídica é sub-princípio do Estado de Direito e, relativamente à regra da irretroatividade, sobre princípio. Ela pode ser descrita com base em duas

perspectivas. Primeiro, o cidadão deve saber previamente quais são as normas válidas.

Isso só é possível, quando elas atingirem fatos ocorridos a pós a sua edição (proibição de retroatividade) e quando o cidadão tiver condições de conhecer com antecedência o conteúdo das leis (regra da anterioridade) 6.”

Neste cenário, para os períodos de janeiro de 2006 a maio de 2010, entendo que a fiscalização não poderia ter exigido os documentos na forma do ADE nº 25/2010, e, sim, ter realizado a apuração dos créditos com base nos documentos apresentados/escriturados com base na norma vigente à época pela Recorrente, qual seja, ADE 15/2001.

Não bastasse isso, a Turma resolveu acolher o pleito da Recorrente para que fosse realizado o desmembramento do PAF em discussão que, como se vê, envolve a exigência de documentos e informações relativas ao indébito indicado em 102 DCOMP para discussão em único processo, dificultando, por assim se dizer, o direito à ampla defesa e contraditório, direito este não infringindo caso houvesse procedimentos autônomos.

Assim, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à repartição e origem para que a autoridade administrativa intime à Recorrente para apresentar os arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, bem como outros documentos que a fiscalização entender necessários, efetivando a apuração das contribuições e do direito creditório, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010 e para que os processos sejam apartados por DCOMP com informação de mesmo crédito e, emitindo, parecer conclusivo a respeito deste fato.

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração para sanar a omissão suscitada pelo Embargante, atribuindo-lhe, efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a nulidade do despacho decisório ora atacado; efetivar a apuração das contribuições e do direito creditório através dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010; e para que as DCOMP's sejam separadas por processos individuais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo