



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

Processo nº 16682.720030/2015-39
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.776 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de julho de 2018
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA - PERDCOMP - PIS/COFINS
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para intimar à apresentação dos 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, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Jorge Lima Abud que negavam provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões. Designado o Conselheiro Walker Araújo para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)
Fenelon Moscoso de Almeida - Relator.

(assinado digitalmente)
Walker Araújo - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), Walker Araújo, Vinicius Guimarães (Suplente), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que passo a transcrever e grifar:

"Trata 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.

De acordo com o **Relatório Fiscal** (fls. 932/950), apurou-se o que se segue:

- os créditos pleiteados de pagamento a maior de PIS e COFINS são oriundos de **nova apuração do contribuinte**, inclusive retificando as DACON originais, **aumentando o valor dos créditos** descontados referentes a **aquisições no mercado interno**;
- o acréscimo foi concentrado nas rubricas **Bens para revenda, bens do ativo imobilizado** – com base no valor de aquisições e, em menor escala, **bens utilizados como insumo**.
- em resposta às intimações, o contribuinte informou que as razões que motivaram o aumento dos créditos descontados nos DACON retificadores, especialmente quanto aos itens mais relevantes foram, em síntese:
 - inclusão de créditos pelo reprocessamento das suas operações, onde foi constatado que na apuração anterior não foram contempladas todas as notas fiscais pertinentes às **aquisições de partes e peças utilizadas em máquinas e equipamentos**, havendo, portanto, a necessidade de ajustes no item **bens utilizados como insumos ou bens do ativo imobilizado** com base no valor de aquisição.
 - inclusão de créditos relativos a **importação de gás natural da Bolívia**, quando revendido com incidência do PIS e da COFINS ou quando utilizado como insumo na industrialização, ocorrendo, portanto, ajustes no itens: **Bens para revenda, ou bens utilizados como insumos**.
- o contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos digitais na forma da IN SRF nº 86 de 2001.
- em parte do período sob análise (a partir de janeiro de 2009), o contribuinte adotou a Escrituração Fiscal Digital e a transmitiu no âmbito do SPED, contudo, não apresentou as informações relativas ao PIS e COFINS por serem de preenchimento opcional, o que inviabilizou a verificação dessa forma de escrituração na presente auditoria;
- o contribuinte foi intimado a transmitir os arquivos digitais em estrita conformidade com o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25 de 2010, em atendimentos às disposições da IN 86;

-
- o primeiro ADE a estabelecer a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos **arquivos digitais e sistemas de que trata a IN86 foi o ADE Cofis nº 15 de 2001**. Esse ADE foi alterado pelo **ADE Cofis nº 55 de 2009** e, posteriormente, pelo **ADE Cofis nº 25 de 2010**, o qual estabeleceu o formato que atualmente deve ser observado para elaboração desses arquivos.
 - para os **períodos de apuração de junho de 2010 a dezembro de 2011**, o contribuinte transmitiu os arquivos digitais conforme intimado, em estrita conformidade com o **ADE nº 25/2010** (que alterou a redação original do ADE nº 15 de 2001).
 - em relação aos **períodos de apuração de janeiro de 2006 a maio de 2010**, o contribuinte não transmitiu os arquivos digitais conforme intimado e entregou duas caixas de DVD com arquivos digitais no formato da redação original do **ADE nº 15 de 2001**, ou seja, sem a alteração promovida pelo ADE Nº 25 de 2010 que estabelece o formato em vigor, conforme se verifica nos recibos de entrega de arquivos digitais apresentados.
 - nos referidos recibos constou no campo tipo de arquivo a expressão “ADE COFIS 15/2001(IN 86/2001) documentos fiscais”. Tal expressão gerada pelo SVA, indica a não entrega dos arquivos complementares de PIS e COFINS constantes da alteração promovida pelo ADE nº 25 de 2010. Caso tivessem sido incluídos tais arquivos na validação, constaria a expressão (ADE COFIS 25/1010 (IN 86/2001));
 - os arquivos entregues, por definição, não possuem as informações necessárias à auditoria da apuração de PIS e COFINS.
 - o contribuinte entendeu que não estaria obrigado a apresentar os arquivos nos moldes do ADE nº 25/2010, uma vez que tal determinação somente estaria em vigor a partir da publicação;
 - o **§1º do art. 144 do CTN** dispõe que a legislação procedimental que posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas;
 - o ADE nº 25 de 2010 alterou a redação do anexo único do ADE nº 15 de 2001 para incluir os arquivos complementares de PIS/COFINS, onde estão as informações de código de situação tributária, alíquota, base de cálculo e valor relativos a esses tributos. Sem essas informações não é possível a verificação da procedência da apuração retificada ativa de PIS/COFINS, que é a essência dessa intervenção fiscal.
 - 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**, portanto, decidiu-se pelo indeferimento dos créditos.

- para o período de apuração **de junho de 2010 a dezembro de 2011**, cujos arquivos foram transmitidos na forma do ADE nº 25 da IN 86, a análise prosseguirá, e seus resultados serão tratados posteriormente, em data oportuna, em **processo diverso deste**.

O contribuinte foi cientificado em 10/02/2015 e apresentou **manifestação de inconformidade** (fl. 1.089/1.217) alegando em síntese:

- não obstante a falta de razoabilidade entre o tempo disponibilizado e o enorme número de documentos e informações exigidos, o contribuinte vinha logrando êxito em apresentá-las, de forma que a DRF sempre teve em mãos o material capaz de lhe proporcionar a análise do crédito argüido pela contribuinte, não sendo outro o motivo que a levou a identificar, a razão fundamental para a retificação das DICON e DCTF.

- parte significativa das competências refere-se a período no qual o contribuinte, por força da legislação vigente à época, apurou, lançou e recolheu os tributos devidos valendo-se das obrigações acessórias que até então vigoravam, com destaque para aquelas constantes do ADE Cofis nº 15/2001, razão pela qual houve por apresentar os arquivos na aludida forma.

- valendo-se apenas do arbitrário argumento de que a contribuinte não teria apresentado os arquivos digitais (IN 86) na forma como estabelecido pelo ADE Cofis nº 25/2010, entendeu por não homologar as compensações indicadas ao início da presente defesa, fato que, conforme adiante será demonstrado, determina a manifesta nulidade do despacho decisório proferido.

- ainda que não fossem suficientes as nulidades acima exteriorizadas, cumpre destacar, conforme expressamente indicado no despacho decisório atacado, que a própria **DRF determinou a devolução dos arquivos digitais apresentados**, não obstante seu conteúdo revelar dados inerentes à apuração nas competências representativas das DCOMP não homologadas, fato que, somado as considerações acima determina, sem qualquer sombra de dúvida, a declaração de **nulidade despacho decisório** exarado;

- ao reunir as 102 DCOMP em um único procedimento administrativo fiscal, a DRF incorreu em manifesta violação ao que dispõe a regra constante do inciso IV do artigo 1º da Portaria RFB nº 666/2008, - não se vê razoabilidade quando a DRF concentra em um único ato a discussão que ostenta realidades fáticas absolutamente diversas, cada qual a se sustentar sobre documentos fiscais representativos de competências distintas;

- não se vê **segurança jurídica** quando o agente público deixa de agir em estrita observância ao que dispõem as normas legais e infralegais que regulamentam a formalização dos procedimentos administrativos;

- a **eficiência** resta fulminada na medida em que ela tornou difícil senão impossível a análise precisa da legitimidade do indébito perseguido pela contribuinte.

-
- o **despacho decisório**, não se sustenta, vez que eivado de máculas representadas pela **violação dos dispositivos e princípio mencionados**, sendo este o primeiro fato a determinar a declaração de sua **nulidade**, o que ora se requer;
 - a exigência de documentos e informações relativas ao indébito indicado em **102 DCOMP para discussão em único processo**, torna impossível o acesso da contribuinte à **ampla defesa**.
 - **encerrou o procedimento de forma precipitada, sem ao menos dar continuidade, à análise dos documentos apresentados** em resposta aos itens do TIF 725/2013, uma vez que ali foram expostos todos os dados inerentes às operações e créditos que determinam as alterações das linhas do DICON;
 - uma vez identificado que toda a controvérsia gira em torno na majoração dos créditos descontados nas linhas do DICON, se impunha à fiscalização, investigar a legitimidade das alterações por ela anunciadas no intuito de apontar, por exemplo, a presença dos requisitos legais para a tomada de crédito;
 - **a documentação solicitada representa todas as informações relativas à apuração** realizada pelo contribuinte no período em questão, razão pela qual seu conteúdo, além de representar uma quantidade absurda de dados, **extrapola, em muito, a documentação necessária para a solução dos pontos controversos** fixados pela própria DRF para a solução da questão.
 - o ato administrativo deve estar em harmonia com o motivo que determinou sua realização;
 - cita doutrina sobre a teoria dos **motivos determinante**;
 - para a solução do ponto controverso argüido, apresentou toda a documentação exigida nas intimações, com destaque, ao TIF 725/2013;
 - caso tais documentos não fossem considerados suficientes para a análise dos pontos controversos, poderia ela requerer informações complementares.
 - a fiscalização requereu os arquivos nos moldes do ADE nº 25/2010 embora os arquivos se refiram a fatos geradores anteriores ao ADE.
 - **o art. 144, §1º do CTN não se aplica à situação em análise**, porque, referido dispositivo legal trata claramente da aplicação de regra referente ao lançamento que se torna vigente entre a data do fato gerador e o momento definido por lei para a concretização do lançamento do tributo.
 - os lançamentos que originaram o indébito perseguido se aperfeiçoaram com o transcurso do tempo na medida em que nada foi oposto em seu desfavor pela fiscalização dentro do prazo atribuído a ela para exigir, por exemplo, que os arquivos até então mantidos pela contribuinte fossem reeditados no intuito de cumprir as exigências postas pela ADE nº 25/2010;

- A DRF não juntou ao processo os arquivos digitais na forma como definido pelo ADE nº 15/2001 e devolveu-os ao contribuinte sob o entendimento de que as informações nele contidas nada poderiam contribuir para a solução da demanda, o que fere a ampla defesa, uma vez que a DRJ não poderá analisá-los e atribuir-lhes valoração diversa daquela dada pela DRF.

- restou violado, pela autoridade administrativa, o disposto no **art. 38, §2º, da Lei nº 9.784/99**.

- a DRF deixou de apontar, junto com o despacho decisório proferido, o valor dos débitos que deixaram de ser extintos ante a ausência de homologação, o que torna prejudicial na medida em que outro não é o momento oportuno para questionar eventual irregularidade na sua indicação; em relação aos acréscimos legais impostos pela RFB;

- nem mesmo a divulgação dias antes do prazo final para a apresentação da presente defesa supre referida circunstância na medida em que deixa de observar o prazo legal de 30 dias para o exercício da defesa.

- embora a contribuinte tenha apresentado documentação na qual se poderia aferir a regularidade dos créditos que determinaram a razão fundamental para o reprocessamento das linhas do DICON e DCTF, a documentação não fora analisada.

- uma eventual diferença poderia ser esclarecida via planilhas editáveis.

- caso a DRJ entenda por não acolher as **preliminares acima argüidas** que se determine a **nulidade do despacho (ou converta o julgamento em diligência)** de forma que a DRF aprecie, de fato, os documentos, arquivos e dados concernentes ao ponto controverso por ela expressamente citado, bem como permita que a contribuinte, caso assim entenda, apresente informações outras, via planilhas editáveis, capazes de suprir as dúvidas que vierem a ser suscitadas pela DRF, com o que estar-se-á garantindo a observância do princípio da verdade real tão exaltado pelo ordenamento jurídico pátrio.

A partir da fl. 1.112 item “V. DO INDÉBITO” o contribuinte passa a listar as **alterações no DICON que justificariam o direito creditório pleiteado** por período de apuração informando por meio de quais Cartas teria apresentado a documentação respectiva.

Encerra a manifestação **requerendo**:

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 contribuíssem 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 infralegais 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."

A **decisão de primeira instância**, proferida em 14/12/2015 (fls. 1574/1589) foi no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para:

- indeferir o pedido de juntada posterior de provas e documentos;
- indeferir o pedido de desmembramento dos processos de compensação;
- afastar as alegações de nulidade;
- julgar improcedente o pedido de apresentação da escrituração nos moldes do ADE 15/2001 e conseqüentemente, julgar improcedente o pedido alternativo de conversão em diligência;
- não reconhecer o direito creditório pleiteado e não homologar as compensações declaradas.

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 1858), em 15/02/2016, irressignada, a contribuinte apresentou o **recurso voluntário** de fls. 1860/1993, em 09/03/2016, reprisando, com alguma variação, os argumentos trazidos na peça de manifestação de inconformidade:

Processo nº 16682.720030/2015-39
Resolução nº **3302-000.776**

S3-C3T2
Fl. 2.110

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE		RECURSO VOLUNTÁRIO	
I	DA TEMPESTIVIDADE		
II	DO OBJETO DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE		
III	DOS FATOS QUE ANTECEDERAM A NÃO HOMOLOGAÇÃO	I	DOS FATOS QUE ANTECEDERAM A NÃO HOMOLOGAÇÃO
IV	DO DIREITO	II	DAS NULIDADES
IV.a	DA INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NA PORTARIA RFB nº 666/2008	II.a	DA INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NA PORTARIA RFB nº 666/2008
IV.b	DO CECEAMENTO À AMPLA DEFESA EM RAZÃO DA REUNIÃO DAS DCOMP's EM UM ÚNICO PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO	II.b	DO CECEAMENTO À AMPLA DEFESA EM RAZÃO DA REUNIÃO DAS DCOMP's EM UM ÚNICO PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO
IV.c	DA FALTA DE MOTIVO A JUSTIFICAR A DECISÃO QUE ENTENDEU POR REQUERER DOCUMENTOS ABSOLUTAMENTE DESNECESSÁRIOS PARA SOLUÇÃO DO PONTO CONTROVÉRSO RECONHECIDO PELA DRF	II.f	DA FALTA DE MOTIVO A JUSTIFICAR A DECISÃO QUE ENTENDEU POR REQUERER DOCUMENTOS ABSOLUTAMENTE DESNECESSÁRIOS PARA SOLUÇÃO DO PONTO CONTROVÉRSO RECONHECIDO PELA DRF
IV.d	DA ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DOS ARQUIVOS DIGITAIS SOB FORMA ORIUNDA DE LEGISLAÇÃO NÃO VIGENTE A ÉPOCA DO RECOLHIMENTO INDEVIDO OU A MAIOR	II.c	DA FALTA DE AMPARO LEGAL PARA A EXIGÊNCIA DOS ARQUIVOS DIGITAIS SOB FORMA ORIUNDA DE LEGISLAÇÃO NÃO VIGENTE A ÉPOCA DO RECOLHIMENTO INDEVIDO OU A MAIOR
		II.d	DA OBRIGAÇÃO LEGAL DE EXIBIR DOCUMENTOS E NÃO DE CRIÁ-LOS PARA FINS FISCALIZATÓRIOS
		II.e	DA ILEGALIDADE DA ELEIÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS CONSTANTES NO ADE Nº 25/2010 COMO SENDO A ÚNICA PROVA CAPAZ DE DEMONSTRAR AS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE
IV.e	DO CECEAMENTO À AMPLA DEFESA POR CONTA DO NÃO RECEBIMENTO DA PROVA CUJA JUNTADA FORA REQUERIDA PELA CONTRIBUINTE	II.g	DO CECEAMENTO À AMPLA DEFESA POR CONTA DO NÃO RECEBIMENTO DA PROVA CUJA JUNTADA FORA REQUERIDA PELA CONTRIBUINTE
IV.f	DA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS PAF's REPRESENTATIVOS DOS DÉBITOS. CERCEAMENTO DE DEFESA	II.i	DA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS PAF's REPRESENTATIVOS DOS DÉBITOS. CERCEAMENTO DE DEFESA
IV.g	DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA CONFIGURAÇÃO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DA UNIÃO	II.h	DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA CONFIGURAÇÃO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DA UNIÃO
V	DO INDÉBITO	III	DO INDÉBITO
V	DOS PEDIDOS	IV	DOS PEDIDOS
a)	protesta, desde já, pela juntada dos documentos abaixo relacionados, bem como pela posterior 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;	d)	autorizar a juntada de outros documentos que se fizerem necessários para a análise dos pontos controversos que eventualmente venham a demandar esclarecimentos e prova por parte do contribuinte
b)	seja, em seguida, determinado o desmembramento do PAF em discussão, em tantas quantas forem as DCOMP's 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;	b)	determinar o desmembramento dos processos tanto quanto forem as DCOMP's em pauta, de forma que a documentação inerente a cada uma das competências em análise possa ser objeto de profunda e efetiva análise para, ao final, contar com despacho decisório individualizado, de acordo com o indébito ali discutido;
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 infralegais acima mencionados;	a)	declarar a nulidade do despacho decisório proferido, conforme fundamentos expostos no curso da presente defesa;
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;	c)	determinar a juntada dos arquivos digitais apresentados na forma imposta pela ADE nº 15/2001, como determinar o reinício da 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 e discutidas;
e)	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, tomando líquido, certo e exigível o indébito perseguido pela contribuinte.	e)	caso não acolhido os pedidos acima expostos, fato que se admite pela necessidade de argumentação, pede, em pedido sucessivo, seja julgado procedente o pedido formulado no presente recurso voluntário, 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, tomando líquido, certo e exigível o indébito perseguido pela contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, a ora recorrente reprisa, com alguma variação, os argumentos e pedidos trazidos na peça de manifestação de inconformidade interposta, quanto: **(a)** às alegações de nulidade do despacho decisório; **(b)** ao desmembramento dos processos de compensação; **(c)** à apresentação da escrituração nos moldes do ADE 15/2001 ou conversão em diligência; **(d)** à juntada posterior de provas e documentos; **(e)** ao reconhecimento do direito creditório pleiteado e homologação das compensações declaradas.

(a) nulidade do despacho decisório

A ora recorrente reitera suas alegações de nulidade do despacho decisório, em razão: **(a)** da inobservância do disposto na portaria RFB nº 666/2008; **(b)** do cerceamento à ampla defesa em razão da reunião das DCOMP's em um único processo de fiscalização; **(c)** da falta de amparo legal para a exigência dos arquivos digitais sob forma oriunda de legislação não vigente a época do recolhimento indevido ou a maior; **(f)** da falta de motivo a justificar a decisão que entendeu por requerer documentos absolutamente desnecessários para solução do ponto controverso reconhecido pela DRF; **(g)** do cerceamento à ampla defesa por conta do não recebimento da prova cuja juntada fora requerida pela contribuinte; **(h)** da violação ao princípio da verdade material e da configuração do enriquecimento sem causa da união; **(i)** da ausência de indicação dos PAF's representativos dos débitos. cerceamento de defesa; ainda, aduzindo: **(d)** da obrigação legal de exhibir documentos e não de criá-los para fins fiscalizatórios; **(e)** da ilegalidade da eleição dos arquivos digitais constantes no ADE nº 25/2010 como sendo a única prova capaz de demonstrar as alegações do contribuinte.

Quanto a **inobservância do disposto na portaria RFB nº 666/2008**, observa-se que não há vedação a que créditos distintos sejam tratados em um único processo, apenas determinação que débitos, que tenham por base o mesmo crédito, sejam objetos de um único processo administrativo, contendo débitos e créditos correspondentes, não havendo qualquer desrespeito ao art. 1º, inc. IV, da Portaria 666/2008¹, todos os débitos e créditos correspondentes tratados em um único processo.

Diante disso, mantenho o afastamento da alegação de nulidade, em razão de desrespeito de norma complementar.

Quanto ao **cerceamento à ampla defesa em razão da reunião das DCOMP's em um único processo de fiscalização**, entendo que andou bem a decisão recorrida ao concluir que, por si só, não causa qualquer prejuízo à defesa, já que caberia a interessada defender-se do seu *crédito ter sido negado por ausência de apresentação dos arquivos magnéticos nos moldes exigidos pela fiscalização* e não da apuração dos créditos de cada DCOMP, uma vez que, no caso concreto, não foi feita tal análise.

Diante disso, mantenho o afastamento da alegação de nulidade, em razão de falta de razoabilidade e cerceamento de defesa pela reunião de diversos créditos em um único processo.

No que se refere à **falta de amparo legal para a exigência dos arquivos digitais sob forma oriunda de legislação não vigente a época do recolhimento indevido ou**

¹ Art. 1º Serão objeto de um único processo administrativo: (...) IV - os Pedidos de Restituição ou de Ressarcimento e as Declarações de Compensação (Dcomp) que tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas;

a maior, inicialmente, vale ressaltar que trata-se de fato incontroverso que a documentação não foi apresentada nos moldes do ADE COFIS nº 25/2010; e mais, permanece, até o presente momento, a negativa da interessada da apresentação na forma como solicitada pela fiscalização, limitando-se a discussão nestes autos sobre se a fiscalização poderia exigir que a escrituração relativa ao período de janeiro de 2006 a maio de 2010 fosse apresentada na forma do ADE vigente à partir de junho de 2010.

Nesse ponto, o órgão julgador recorrido, seguiu a mesma linha de entendimento que prevalece neste Tribunal, qual seja, que as hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, restringem-se às previstas no art. 59², do Decreto 70.235/72, não sendo tal situação, da exigência da documentação nos moldes do ADE COFIS nº 25/2010, causa de nulidade e sim de possível improcedência, o que causaria o afastamento da motivação para indeferimento, com a conseqüente devolução para que a DRF prossiga na análise do mérito do crédito pleiteado.

Portanto, também nesse ponto, entendo que andou bem a decisão recorrida ao concluir que: *"Não padece de nulidade o despacho decisório lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal."*

Diante disso, mantenho o afastamento da alegação de nulidade, em razão falta de amparo legal para a exigência dos arquivos digitais, seja sob o argumento de ser a legislação não vigente a época do recolhimento indevido ou a maior, de ter a obrigação legal de exhibir documentos e não de criá-los para fins fiscalizatórios, ou da ilegalidade da eleição dos arquivos digitais constantes no ADE nº 25/2010 como sendo a única prova capaz de demonstrar as alegações do contribuinte; remetendo ao mérito da discussão todos esses aspectos relacionados à procedência da exigência dos arquivos digitais.

Quanto à **falta de motivo a justificar a decisão que entendeu por requerer documentos absolutamente desnecessários para solução do ponto controverso reconhecido pela DRF**, entendo, não ter razão a recorrente ao afirmar que a fiscalização estaria limitada à análise dos itens alterados no DICON retificador, sendo dever da autoridade fiscal verificar toda a composição da base de cálculo e não somente os itens alterados na retificação, investigando a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo, para fins do reconhecimento do direito creditório e da decisão de homologação da compensação.

Portanto, não só é cabível, mas, necessária a verificação da liquidez e certeza do crédito postulado, nos termos do art. 170, do CTN, por ocasião das análises de direitos creditórios, em pedido de ressarcimento, restituição ou compensação, momento no qual deve-se efetuar a apuração da base de cálculo, confirmando todos os itens de sua composição.

Diante disso, mantenho o afastamento da alegação de nulidade, em razão da alegada falta de motivo a justificar a decisão que entendeu por requerer documentos, no juízo da recorrente, absolutamente desnecessários para solução do ponto controverso reconhecido pela DRF.

Quanto ao **cerceamento à ampla defesa por conta do não recebimento da prova cuja juntada fora requerida pela contribuinte**, reitera-se que a ausência de juntada da

² Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

escrituração, na forma do ADE nº 15/2001, não causou qualquer prejuízo nestes autos, uma vez que, não está sendo analisado o direito creditório, não havendo recusa de recebimento da escrituração, apenas exigência da entrega na forma do ADE nº 25/2010, limitando-se a presente discussão à se a fiscalização poderia assim exigir.

Da mesma forma, a devolução dos arquivos, entregues na forma do ADE nº 15/2001, e o encerramento do processo antes da análise do mérito, também não causam nulidade, visto que, caso afastada a motivação para indeferimento, como consequência, necessária a devolução para que a DRF prossiga na análise do mérito do crédito pleiteado.

No que se refere à **violação ao princípio da verdade material e da configuração do enriquecimento sem causa da União**, entendo que a busca da verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração do particular, ainda mais, em pedidos de restituição de valores pagos indevidamente ou ressarcimento de direitos creditórios, onde o ônus probatório do cumprimento dos requisitos é do contribuinte, titular do direito reivindicado, ao teor do art. 373, inc. I, do CPC/2015³, vigente, antigo art. 333, inc. I, do CPC/1973, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal⁴, sendo do autor do feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, onde o ônus probatório do cumprimento dos requisitos é do contribuinte, titular do direito reivindicado, configurando situação jurídica que possibilita a decisão contrária às pretensões de quem deveria provar, não o fez e insiste em negar-se à fazer, nos termos da legislação complementar (ADE COFIS nº 25/2010) que viabiliza a efetiva apuração, contrapondo-se ao alegado enriquecimento sem causa da União, o dever de resguardar os cofres públicos da devolução de valores incertos e ilíquidos.

Quanto ao **cerceamento de defesa por ausência de indicação dos PAF's representativos dos débitos**, vale reiterar que os valores não homologados são todos aqueles informados pela recorrente em suas DCOMPs, estando a discussão dos acréscimos legais relacionada à cobrança dos débitos, confessados em DCOMP, cuja compensação não foi homologada, não havendo cerceamento de defesa, visto que, possível discussão sobre valores de *carta cobrança*, deve ser dirigida à DRF de origem, conforme competência fixada no Regimento Interno da RFB, não sendo matéria afeta ao contencioso administrativo fiscal.

(b) desmembramento dos processos de compensação

Quanto ao pedido de desmembramento dos processos de compensação, reitera-se que não há vedação a que créditos distintos sejam tratados em um único processo, apenas determinação que débitos, que tenham por base o mesmo crédito, sejam objetos de um único processo administrativo, contendo débitos e créditos correspondentes, não havendo qualquer desrespeito ao art. 1º, inc. IV, da Portaria 666/2008, todos os débitos e créditos correspondentes tratados em um único processo.

Diante disso, mantenho o indeferimento do pedido de desmembramento dos processos de compensação.

³ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

⁴ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

(c) apresentação da escrituração nos moldes do ADE 15/2001 ou conversão em diligência

Quanto ao pedido de **apresentação da escrituração nos moldes do ADE 15/2001 ou conversão do feito em diligência**, entendo que foi bem e corretamente enfrentado pelo acórdão recorrido. Veja-se (fls. 1585/1589):

"O contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos digitais na forma da IN SRF nº 86 de 2001, em estrita conformidade com o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25 de 2010. A interessada apresentou os arquivos nos moldes do ADE COFIS 15/2001, o que gerou o indeferimento do crédito.

Na manifestação a interessada alega que o art. 144, §1º do CTN trata do lançamento e no presente caso, o lançamento se aperfeiçoou com o transcurso do tempo na medida em que nada foi oposto em seu desfavor pela fiscalização no prazo de que dispunha para lançar.

A IN SRF nº 86 de 2001 assim dispõe:

(...)

O Ato Declaratório Executivo Cofis nº15, de 23 de outubro de 2001 assim dispõe:

(...)

O Ato Declaratório nº 25 altera o modelo do anexo único do ADE 15/2001. Comparando os dois anexos, verifica-se que foi incluído o item 4.10 Arquivos complementares – PIS/COFINS, de forma a permitir a verificação da correta apuração do PIS e da COFINS.

Ou seja, ao apresentar os arquivos magnéticos nos moldes do ADE 15/2001 sem as alterações promovidas pelo ADE nº 25 de 2010, a interessada não apresentou o item 4.10 Arquivos complementares – PIS/COFINS.

A interessada alega que a fiscalização deveria verificar apenas os itens alterados no DACON, entendendo que os itens que não sofreram alteração não poderiam ser verificados. Tal questão já foi tratada no item 4 deste Voto [nulidades - sub item (f) do presente Voto] na qual se concluiu pela possibilidade de verificação de todos os itens do DACON a fim de se confirmar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Conseqüentemente, a ausência da apresentação da escrituração com os arquivos complementares do PIS/COFINS não permite a verificação necessária para apuração do crédito.

Cabe analisar se a fiscalização poderia exigir a escrituração nos moldes do ADE Nº 25 de 07/06/2010 ao verificar fatos geradores anteriores a esta data.

O art. 144, §1º do CTN assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Aplica-se a legislação vigente à época do procedimento administrativo quando esta institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas.

A interessada alega que o art. 144, §1º do CTN trata do lançamento e que este se aperfeiçoou com a decadência do direito de lançar.

O lançamento conforme define o art. 142 do CTN é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Este processo trata de restituição/compensação, e para apurar o valor do pagamento indevido pleiteado pela interessada, a administração tem o poder/dever de investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo, o que nada mais é do que o procedimento previsto no art. 142 do CTN ao qual se aplica também o disposto no art. 144, §1º do CTN.

Não há limitação temporal para investigar a exatidão do crédito pleiteado em processos de ressarcimento, restituição ou compensação. Ou seja, ainda que o crédito se refira a período já alcançado pela decadência, não passível de lançamento (auto de infração), a autoridade fiscal tem o poder/dever de investigar a exatidão da apuração para fins de determinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, podendo apurar nova base de cálculo, e novos valores de tributo devido desde que essa alteração implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo.

Assim sendo, conclui-se que a fiscalização poderia durante o procedimento administrativo de verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado no processo de restituição/compensação requerer a escrituração nos moldes do ADE nº 25/2010.

Diante disso, indefere-se também o pedido de conversão em diligência, uma vez que, a análise do direito creditório depende da apresentação da escrituração nos moldes em que exigida pela fiscalização."

Assim, mantenho os indeferimentos dos pedidos de apresentação da escrituração nos moldes do ADE nº15/2001 e de conversão em diligência.

(d) juntada posterior de provas e documentos

Quanto ao pedido de juntada posterior de provas e documentos, não há como deixar de observar os art. 15 e 16, do Decreto nº 70.235/72, que dispõem que a prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Diante disso, mantenho o indeferimento do pedido de juntada posterior de provas e documentos.

Quanto ao pedido de **reconhecimento do direito creditório pleiteado e homologação das compensações declaradas**, vale reiterar que, nestes autos, a interessada defende-se do seu *crédito ter sido negado por ausência de apresentação dos arquivos magnéticos nos moldes exigidos pela fiscalização* e não da apuração dos créditos de cada DCOMP, uma vez que, no caso concreto, não foi feita tal análise.

Pela similaridade do precedente no Acórdão nº 3401-003.489, de 24/04/2017, da relatoria do Conselheiro Robson José Bayerl, passo a transcrever a ementa e parcelas do voto condutor, cujas razões são ora adotadas como fundamentos complementares às razões de decidir no presente voto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ENTREGA DOS ARQUIVOS DIGITAIS. CONDIÇÃO. INDEFERIMENTO. CABIMENTO.

Segundo a legislação de regência, IN SRF 86/2001, art. 65 da IN RFB 900/2008, art. 11 da Lei nº 8.218/91 e art. 74 da Lei nº 9.430/96, a recepção dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação está condicionada à apresentação dos arquivos digitais relativos ao sistema de escrituração eletrônico da pessoa jurídica, sob pena de indeferimento do pedido ou não homologação da compensação.

Recurso voluntário negado.

"Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Consoante IN SRF 86/2001, lastreada no art. 11 da Lei nº 8.218/91, as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, são obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, devendo apresentá-los, quando intimadas, no prazo de 20 (vinte) dias.

No caso vertente, o contribuinte foi intimado a transmitir os arquivos digitais em 12/04/2012, porém, só o fez em 03/10/2012, sob alegação de necessidade de ajustes às determinações da RFB.

O Despacho Decisório de efl. 25, datado de 04/09/2012, vincula a não homologação da compensação à impossibilidade de aferir o crédito indicado na declaração de compensação.

Portanto, há uma sutileza na situação sub examine, pois o ponto fulcral da discussão não reside na ausência de crédito, como parece entender o recorrente, mas sim na impossibilidade de sua verificação ante o descumprimento de obrigação acessória.

Nesse passo, tem-se que o art. 65 da IN SRF 900/2008 impunha essa consequência para situações como a dos autos, verbis:

“Art. 65. 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 § 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 27 a 29 e 42, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação somente serão recepcionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) após prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF Nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS", do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 15, de 23 de outubro de 2001. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)

§ 2º O arquivo digital de que trata o § 1º deverá ser transmitido por estabelecimento, mediante o Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais (SVA), disponível para download no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, e com utilização de certificado digital válido. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)

§ 3º Na apreciação de pedidos de ressarcimento e de declarações de compensação de créditos de PIS/Pasep e da Cofins apresentados até 31 de janeiro de 2010, a autoridade da RFB de que trata o caput poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, transmitido na forma do § 2º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)

§ 4º Será indeferido o pedido de ressarcimento ou não homologada a compensação, quando o sujeito passivo não observar o disposto nos §§ 1º e 3º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)

§ 5º Fica dispensado da apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, o estabelecimento da pessoa jurídica que, no período de apuração do crédito, esteja obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)” (destacado)

A atribuição da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB de disciplinar o procedimento de restituição, compensação e ressarcimento, por seu turno, vem prevista no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/96.

A inobservância da obrigação acessória de apresentar os arquivos digitais, tal como estatuído no dispositivo reproduzido, além das penalidades previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91, também resulta no indeferimento do pedido de ressarcimento ou não homologação da compensação respectiva.

Aliás, a previsão de indeferimento/não homologação constou expressa e destacadamente do termo de intimação para transmissão dos arquivos digitais (efl. 38).

Como dito, não se discute aqui o direito ao crédito pleiteado, propriamente dito, mas o seu indeferimento decorrente da inadimplência da obrigação acessória, que efetivamente ocorreu, sendo causa suficiente para o desprovimento do pedido.

Outrossim, não aproveita ao recorrente a extensão do prazo, de 20 (vinte) dias para 110 (cento e dez) dias, promovida pelo ADE Corec nº 03/2012, porque, mesmo que levada em consideração, a extemporaneidade persistiria, tomadas as datas de intimação (12/04/2012) e a data de entrega (03/10/2012).

Mais uma vez, o debate ora travado cinge-se exclusivamente ao (in)deferimento dos pedidos formulados pela inobservância de obrigações acessórias impostas pela legislação de regência, como condição necessária à finalidade desejada, sendo desimportante, neste momento, a legitimidade do direito creditório.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário."

Notar que o precedente supracitado traz maior rigor ainda à matéria, visto que, naqueles autos, houve apresentação posterior dos arquivos no formato exigido, não aceitos por preclusão, enquanto, nestes autos, permanece a recusa da interessada à apresentação no formato demandado pela legislação complementar e enforceado pela fiscalização.

Nestes autos, ainda que trate-se de pedido de restituição de supostos pagamentos feitos à maior, verificou-se que os valores de "PIS e COFINS A PAGAR - FATURAMENTO" foram reduzidos em cerca de **R\$ 0,60 bilhões** e **R\$ 2,8 bilhões**, respectivamente, e que estas reduções explicam-se pelo incremento significativo dos valores de "Créditos Descontados Referentes a Aquisições no Mercado Interno", buscando-se, então, identificar qual a composição das bases de cálculo dos créditos que foram incrementados, apuração equivalente às "Auditoria dos Créditos Descontados" (fl. 941), realizadas nos pedidos de ressarcimentos.

Destaca-se, assim, a referência à atribuição da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB de disciplinar o procedimento de restituição, compensação e ressarcimento prevista no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/96, sendo que a inobservância da obrigação acessória de apresentar os arquivos digitais, tal como estatuído na legislação de regência, além das penalidades previstas no art. 12, da Lei nº 8.218/91, também resulta no indeferimento do pedido de ressarcimento ou não homologação da compensação respectiva.

Processo nº 16682.720030/2015-39
Resolução nº **3302-000.776**

S3-C3T2
Fl. 2.119

Por tudo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, afastando as alegações de nulidade; mantendo os indeferimentos dos pedidos de juntada posterior de provas e documentos, de desmembramento dos processos de compensação, de apresentação da escrituração nos moldes do ADE nº15/2001 e de conversão em diligência; não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando as compensações declaradas.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo - Redator Designado

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à solução a ser dada no presente caso, pelos motivos a seguir:

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.932-950) 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 2158- 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-ítems.

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 entreQuou 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 entregue de documentos no 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 é 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 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.

⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro . 12.ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006. p. 118-9

⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004. p.144

Processo nº 16682.720030/2015-39
Resolução nº **3302-000.776**

S3-C3T2
Fl. 2.124

Após, dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar de trinta dias para manifestação e, atendida a diligência, restituir o processo a este colegiado para prosseguimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Walker Araujo