



Processo nº 16682.904700/2012-25

Recurso Voluntário

Resolução nº 3401-002.753 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária

Sessão de 29 de junho de 2023

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMETICOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o feito em diligência para que a unidade da RFB de origem: a) analise o direito creditório a partir dos arquivos digitais com o layout estabelecido pelo ADE Cosit nº 15, de 2001, vigente à época do período de apuração; b) intime a recorrente, se for o caso, a apresentar os arquivos digitais referidos no item anterior, bem como quaisquer outros documentos e informações necessários à formação de convicção; e c) elabore relatório fundamentado e conclusivo relativo à análise feita, cientificando a recorrente acerca dos resultados apurados e lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 3401-002.752, de 29 de junho de 2023, prolatada no julgamento do processo 16682.904699/2012-39, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthäler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

A ora recorrente apresentou PER/DCOMP requerendo resarcimento de crédito da Contribuição para o PIS-Pasep/Cofins não cumulativa (mercado interno), e o vinculou à compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal.

Da análise do pleito resultou Despacho Decisório, que indeferiu o pedido de ressarcimento apresentado e não homologou a compensação declarada, com o fundamento de que “não foi possível confirmar a existência do crédito indicado, pois o contribuinte, mesmo intimado, não apresentou Arquivos Digitais previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em estrita conformidade com o ADE Cofis 15/01, compreendendo as operações efetuadas no período de apuração.

Cientificada da decisão, a ora recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, onde trouxe os seguintes argumentos:

- (a) que em nenhum momento se negou a apresentar qualquer documento que fosse necessário para a correta identificação do crédito existente;
- (b) que a alteração promovida pelo ADE Cofis nº 25, de 2010, no ADE Cofis nº 15, de 2001, não poderia produzir efeitos sobre os arquivos referentes a períodos anteriores, *in casu*, referentes ao período de abril a junho de 2008;
- (c) que não se pode exigir a apresentação dos arquivos digitais, nos moldes que ficaram definidos no ADE Cofis nº 25, de 2010, em relação a exercícios anteriores, uma vez que a legislação que até então vigia determinava a guarda de determinados dados para efeitos de geração dos arquivos magnéticos, aos quais foram adicionados novos dados com a edição do mencionado ADE;
- (d) que, diante da impossibilidade de atender ao padrão introduzido pelo ADE Cofis nº 25, de 2010, e para que não restassem dúvidas a respeito dos créditos pleiteados, gerou e anexou à resposta à intimação feita pela Fiscalização os arquivos magnéticos gravados em CD-R, de acordo com a IN SRF nº 86, de 2001, e com base no que determinava o ADE Cofis nº 15, de 2001;
- (e) que não conseguiu transmitir os arquivos para a RFB, de forma eletrônica, em razão da incompatibilidade de protocolos;
- (f) que o crédito existe e é de pleno conhecimento da autoridade pública, possuindo o Fisco todos os elementos que lhe permitem tal apuração, com base em informações que ele impõe ao contribuinte lhe repassar periodicamente; e
- (g) que todos os dados relacionados ao tributo de onde se origina o crédito foram objeto de DACON que comprovam a existência do crédito indicado na declaração de compensação.

O julgamento em primeira instância resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo se escorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que, de acordo com o disposto no § 3º do art. 65 da IN RFB nº 900, de 2008, vigente à época, não existem dúvidas de que, na hipótese de créditos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS, o reconhecimento do direito creditório poderá ser condicionado pela autoridade fiscal à 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 2001, especificado no Anexo Único do ADE Cofis nº 15, de 2001;

- (b) que a exceção prevista no art. 2º do ADE Cofis nº 15, de 2001, é expressamente atribuída ao critério da autoridade requisitante, que pode exigir forma diversa por ocasião da apresentação dos arquivos digitais controvertidos;
- (c) que a norma, ao flexibilizar o formato do arquivo digital, não o faz visando os interesses do contribuinte, mas sim à certeza e liquidez do crédito alegado, que pode exigir da autoridade fiscal responsável pela apuração providências outras de maneira a não haver sombra de dúvida acerca do direito alegado;
- (d) que a ora recorrente, depois de intimada, não promoveu a entrega dos arquivos, descumprindo não apenas com a exigência formulada pela autoridade fazendária, mas também com expressa previsão normativa;
- (e) que afirmar que as especificações cuidadosamente traçadas no ADE Cofis nº 15, de 2001, não são de observância obrigatória é querer fazer letra morta do precitado normativo, o que, à evidência, não se revela razoável;
- (f) que, neste particular, a distribuição dinâmica do ônus probante recai sobre a ora recorrente, vez que é exigido direito creditório contra o Fisco;
- (g) que não se afigura plausível que se aceite os dados no formato como deseja a ora recorrente, uma vez que a medida não supre o obrigatório fornecimento dos arquivos digitais, além do fato de que, não fosse assim, representaria injustificado esvaziamento do poder outorgado à autoridade fiscal condutora da investigação acerca do presente direito creditório;
- (h) que o princípio da verdade material não reúne densidade normativa suficiente a afastar a aplicação de expressa previsão legislativa tributária pela autoridade administrativa;
- (i) que o julgador administrativo, consoante expressamente disposto nos incisos IV e V do art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011, tem por dever cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido, além de observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos; e
- (j) que as disposições normativas em vigor gozam de presunção de legalidade e constitucionalidade, restando à autoridade fiscal, na ausência de inquestionável óbice, aplicá-las.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa interpôs o Recurso Voluntário argumentando, em síntese:

- (a) que não buscou se eximir de suas obrigações em qualquer momento, e que, pelo contrário, se socorreu da legislação, prezando pelo cumprimento de suas obrigações, restando clara sua boa-fé;

- (b) que, não obstante a entrega dos arquivos requeridos, a autoridade fiscal entendeu por bem negar-lhe o direito de crédito decorrente da não cumulatividade das referidas contribuições sociais, sem sequer ter analisado a mídia digital entregue aos seus cuidados, ignorando aquilo que lhe havia sido formalmente entregue;
- (c) que é inverídica a premissa adotada pela autoridade julgadora de que a recorrente teria se quedado inerte quando instada a apresentar à Fiscalização o arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (d) que apresentou para a Fiscalização os arquivos digitais previstos na IN SRF nº 86, de 2001, na forma (mídia eletrônica) e *layout* previstos no ADE Cofis nº 15, de 2001, ato que vigia à época da transmissão das compensações, enquanto que a autoridade administrativa exigiu que a transmissão das informações fosse feita diretamente aos sistemas informatizados da RFB, no *layout* previsto no ADE Cofis nº 25, de 2010, isso tudo com base no § 3º do art. 65 da IN RFB 900, de 2008, ambos atos editados posteriormente à data de transmissão dos PER/DCOMP;
- (e) que o que se está a analisar neste recurso é uma questão de vigência da lei/ato normativo no tempo, já que a autoridade administrativa tentou aplicar normas editadas posteriormente ao ato realizado pelo contribuinte para negar-lhe o direito de crédito, negando vigência ao art. 142 do CTN e ao direito de defesa da recorrente;
- (f) que, em sua defesa, sustentou não a inaplicabilidade da exigência dos arquivos digitais, mas sim a impossibilidade de a Fiscalização exigir a entrega dos ditos arquivos no *layout* definido pelo ADE Cofis nº 25, de 2010 (que atualizou o anexo único do ADE Cofis nº 15, de 2001), seja pelas incompatibilidades técnicas que o novo *layout* trazia para confecção de arquivos para períodos anteriores à sua edição, seja pelas dificuldades de proceder à entrega dos mesmos por transmissão online à RFB;
- (g) que a previsão normativa de entrega de arquivos digitais específicos para a fruição dos créditos das Contribuições não cumulativas (§ 1º do art. 65 da IN RFB nº 900, de 2008, somente foi incluída pela IN RFB nº 981, de 2009, posterior, portanto, à data da entrega das declarações de compensação;
- (h) que, quando da transmissão do PER/DCOMP que demonstrava o crédito tributário às autoridades administrativas, vigia não só a previsão da IN SRF nº 86, de 2001, mas também a do ADE Cofis nº 15, de 2001, sendo posterior o ADE Cofis nº 25, de 2010;
- (i) que o STJ, em exame de recurso especial submetido ao regime dos recursos repetitivos, já decidiu reiteradas vezes que a compensação tributária é regida pela lei em vigor na data do encontro de contas entre contribuinte e União Federal, conforme Acórdão proferido no REsp 1164452/MG;

- (j) que, apesar de, no caso concreto, não se estar tratando da aplicação a uma situação pretérita de lei estrito senso, é evidente que a *ratio decidendi* do referido julgado é no sentido de que a compensação deve ser regida pelo arcabouço normativo vigente na época do encontro de contas, seja uma lei, uma IN ou ainda um ato normativo inferior – todos alcançados pelo CTN dentro do conceito amplo de legislação tributária definido no art. 96 do CTN;
- (k) que, ao contrário do que afirmado no Acórdão recorrido, não afirmou em nenhum momento que estaria desobrigada ao cumprimento de entrega dos arquivos digitais previstos na IN SRF nº 86, de 2001, e, consequentemente, no ADE Cofis nº 15, de 2001, para fins de demonstração do seu direito creditório, mas sim que os arquivos deveriam observar o *layout* previsto no ADE Cofis nº 15, de 2001, sem as alterações promovidas pelo ADE Cosit nº 25, de 2010;
- (l) que os elementos referentes à demonstração do crédito também poderiam ser verificados por meio dos arquivos digitais entregues pela recorrente – uma vez que, se comparados, os anexos do ADE de 2001 (Anexo Único original) e de 2010 (novo Anexo Único), mostram-se bastante semelhantes no que diz respeito ao *layout* de apresentação das informações exigidas em ambos; e
- (m) que outros elementos poderiam ter sido exigidos pela Fiscalização, tais como os DACON do período e outros documentos fiscais, o que não ocorreu em momento algum, não obstante terem sido anexados à Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Conforme se extraí do relatório acima apresentado, a controvérsia estabelecida nos presentes autos está centrada na possibilidade (ou na impossibilidade) de que não seja reconhecido o direito creditório referente a período de apuração anterior à publicação do ADE Cofis nº 25, de 2010, em razão da não apresentação dos arquivos digitais previstos na IN SRF nº 86, de 2001, com o *layout* introduzido pelo referido ADE.

Enquanto a Fiscalização condiciona o reconhecimento dos créditos das Contribuições não cumulativas referentes a período de apuração anterior à publicação do ADE Cofis nº 25, de 2010, à apresentação dos arquivos digitais com o *layout* introduzido por este ADE, a ora recorrente sustenta que sua obrigação seria de apresentar os referidos arquivos digitais no

formato previsto no ADE Cofis nº 15, de 2001, vigente à época da transmissão do PER/DCOMP que demonstrava o crédito tributário.

Essa matéria já foi examinada neste Conselho em pelo menos quatro processos, tendo sido acolhido, pela maioria dos Conselheiros que sobre ela se debruçaram, o entendimento, ao qual desde já me filio, de que a Fiscalização deve analisar o direito creditório de períodos anteriores (à publicação do ADE Cosit nº 25, de 2010) independentemente da apresentação dos arquivos digitais com o *layout* introduzido pelo ADE Cosit nº 25, de 2010.

Não obstante o entendimento majoritário das turmas deste Conselho, acima exposto, o que observamos das decisões prolatadas nos quatro processos referidos no parágrafo anterior são dois encaminhamentos distintos para a solução do litígio.

O processo nº 16682.720030/2015-39, por exemplo, teve uma primeira decisão prolatada em 25/07/2018 pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste Conselho (Resolução nº 3302-000.776) em que o voto vencedor do i. Conselheiro Walker Araújo, trazendo à balha o princípio da irretroatividade das leis, encaminhou 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”:

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 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”.

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 subprincípio 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).”

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.

No entanto, acolhendo os Embargos de Declaração opostos por Conselheiro do Colegiado, que argumentou que “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”, o Colegiado, mantendo os mesmos fundamentos da decisão embargada, decidiu “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” (Acórdão nº 3302-006.418, de 13/12/2018).

Quanto ao processo nº 16682.905939/2012-12, verificamos que o voto condutor da Resolução nº 3301-001.096, de 21/05/2019, proferido pelo i. Conselheiro Valcir Gassen, usou como razões de decidir o voto vencedor do i. Conselheiro Walker Araújo, proferido na Resolução nº 3302-000.776, processo nº 16682.720030/2015-39, adotando o encaminhamento lá expresso, ao invés do encaminhamento dado após o julgamento dos Embargos de Declaração:

Por entender correto o entendimento proferido no processo nº 16682.720030/201539, por intermédio da Resolução nº 3302-000.776, de 25 de julho de 2018, cito trechos do voto vencedor, do il. Conselheiro Redator Designado Walker Araujo, como razões para decidir:

Conselheiro Walker Araujo Redator Designado

.....
É como voto.

Salienta-se que a Resolução nº 3302-000.776 foi embargada por Conselheiro do Colegiado, visto a decisão ter sido proferida no formato de resolução, quando, no caso deveria ter sido proferida por intermédio de acórdão. Neste sentido os embargos foram acolhidos e proferiu-se o Acórdão nº 3302-006.418, que tem o seguinte dispositivo:

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.

Com isto posto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à Unidade de Origem para que a autoridade administrativa intime à Recorrente para apresentar os arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001 e outros documentos que a fiscalização entender necessários, bem como, franqueando ao Contribuinte a apresentação de documentos que considerar indispensáveis para demonstrar a legitimidade de sua apuração, efetivando a análise das contribuições e do direito creditório, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010.

No que diz respeito ao processo nº 10183.906158/2012-90, que também trata de matéria idêntica à aqui discutida, observamos que o voto vencedor da Resolução nº 3301-001.537, de 22/09/2020, de lavra do i. Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, encaminhou, no mesmo sentido da Resolução nº 3301-001.096, para “converter o julgamento em diligência à Unidade de Origem para que a autoridade administrativa intime à Recorrente para apresentar os arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001 e outros documentos que a fiscalização entender necessários, bem como, franqueando ao Contribuinte a apresentação de documentos que considerar indispensáveis para demonstrar a legitimidade de sua apuração, efetivando a análise das contribuições e do direito creditório, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010”, sob o argumento de que o Fisco não “pode alterar as obrigações acessórias e rejeitar, como inválidas, obrigações acessórias que na época do fato gerador eram suficientes e capazes de prestar as informações ao Fisco”:

Como bem relatado, a fiscalização indeferiu o Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS do 1º trimestre de 2005 e não homologou as Declarações de Compensação vinculadas, em razão de o contribuinte não ter apresentado os arquivos digitais de sua apuração no formato previsto no ADE COFIS nº 25/2010, que alterou o ADE COFIS nº 15/2001.

A Recorrente afirmou que este último ato normativo trouxe novas exigências no preenchimento do arquivo, diante do novo layout, as quais não existiam no período de apuração em referência. A Recorrente informa que possuía arquivo digital com as informações contábeis e fiscais daquele período, porém, produzidas nos termos do ADE COFIS nº 15/2001.

A Recorrente afirmou, ainda, que o prazo dado pela fiscalização não era suficiente para implementar todas as alterações no sistema de processamento de dados que seriam necessárias para adaptar seus arquivos magnéticos ao exigido pelo ADE COFIS nº 25/2010. Por isto, transmitiu os arquivos digitais no layout original estabelecido pelo ADE COFIS nº 15/2001, contudo, rejeitados pelo sistema da RFB.

Entendo que a fiscalização não poderia rejeitar os arquivos que continha todas as informações contábeis e fiscais do período, sob o fundamento de que existe um novo modelo de arquivo digital. Deveria, assim, ter analisado as informações prestadas e, se for o caso, rejeitar ou aceitar os créditos pela análise das contas, e não porque não está num ou outro formato.

Veja, não se nega a natureza de estado de sujeição a que o contribuinte se submete ao Poder de Polícia da Administração Pública. As obrigações acessórias não representam, propriamente, um vínculo obrigacional, o qual se extingue com o cumprimento da obrigação. Em relações de sujeição, como as de fiscalização, o

cumprimento de um determinada “obrigação”, ou dever instrumental, não afasta o poder da Administração Pública em realizar novas investigações, pedir **novos** documentos ou preencher **novos** formulários, mesmo que inexistentes na época do fato gerador.

Assim, não há obstáculos constitucionais ou legais para que a fiscalização implemente **novos** métodos de apuração e de fiscalização, mesmo que para fatos anteriores à vigência da nova exigência instrumental. É o que diz o artigo 144, § 1º do CTN.

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. (grifos)

Destaquei a palavra “novos” porque isso não significa que os documentos “velhos” podem ser rejeitados ou ignorados pela fiscalização. Com isso, uma ressalva deve ser posta. As denominadas obrigações acessórias são instituídas para instruir a Administração Pública no interesse da fiscalização e arrecadação tributária, nos termos do artigo 113 do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 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.** (grifei)

Com efeito, isso não implica na conclusão de que o Fisco pode alterar as obrigações acessórias e rejeitar, como inválidas, obrigações acessórias que na época do fato gerador eram suficientes e capazes de prestar as informações ao Fisco.

Melhor dizendo, se na época do fato gerador havia um determinado quadro de obrigações acessórias, como os arquivos digitais no *layout* estabelecido pelo ADE COFIS n.º 15/2001, a qual continha as informações contábeis e fiscais do período de apuração de sua vigência, é preciso considerar que essas informações se prestam para informar o Fisco, satisfazendo os interesses da fiscalização e da arrecadação em qualquer época, seja quando do fato gerador, seja no futuro, mesmo quando a obrigação acessória não exista mais.

Deve-se observar a finalidade das obrigações acessórias, para o que se prestam, qual seja, informar o Fisco. Escapa da razoabilidade exigir novas obrigações acessórias, para munir o Fisco de informações, e rejeitar obrigações acessórias antigas, as quais também são capazes de prestar a mesma informação. Assim, negar a entrega de obrigações acessórias que existiam na época do fato gerador, as quais também são capazes de munir o Fisco de informações, representa ofensa ao próprio artigo 113, § 2º do CTN.

A Administração Pública poderia ter auditado os créditos pelo arquivo digital no formato antigo, poderia ter auditado com a análise da escrita contábil, da escrita fiscal, notas fiscais, livros de registro de entrada, enfim, uma infinidade de

obrigações acessórias a que está submetido o contribuinte. Rejeitar a análise dos créditos tão somente porque não entregou uma obrigação acessória **nova**, num arquivo digital conforme layout previsto no ADE n.º 25/2010, escapa qualquer senso de razoabilidade.

Desta feita, a exemplo do entendimento que esta turma adotou na Resolução n.º 3301-001.096, entendo que a fiscalização não poderia ter recusado o arquivo digital no formato do ADE n.º 15/2001, ao contrário, tinha o dever de analisar tais informações. A impossibilidade de entrega da obrigação no formato do ADE n.º 25/2010 poderia ser alvo de sanção ou penalidade descumprimento de intimação, mas em hipótese alguma habilitaria a fiscalização a rejeitar todo o arcabouço de livros contábeis, fiscais, notas fiscais e arquivos digitais no formato ADE n.º 15/2001 que a Recorrente se disponibilizou a entregar.

Frise-se, se as obrigações acessórias do passado serviram para munir o Fisco de informações, também servem no presente, devendo ser auditadas.

Com isto posto, voto no sentido de converter o julgamento em diligencia Unidade de Origem para que a autoridade administrativa intime à Recorrente para apresentar os arquivos digitais no layout do ADE n.º 15/2001 e outros documentos que a fiscalização entender necessários, bem como, franqueando ao Contribuinte a apresentação de documentos que considerar indispensáveis para demonstrar a legitimidade de sua apuração, efetivando a análise das contribuições e do direito creditório, independentemente da apresentação do ADE n.º 25/2010.

Por fim, a Resolução n.º 3002-000.278, de 09/12/2021, prolatada no âmbito do processo n.º 10865.906199/2012-15, com o voto condutor da i. Conselheira Mariel Orsi Gameiro, usando as mesmas razões de decidir expressas na Resolução n.º 3301-001.537, também encaminhou no sentido de converter o “julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal intime a recorrente para apresentar os arquivos digitais em conformidade à ADE 15/2001, bem como apresentar outros documentos hábeis à comprovação da legitimidade do crédito, de forma independente à ADE 25/2010”.

Frente aos argumentos trazidos nas decisões acima referidas, e por entender que a solução do litígio passa pela análise do princípio da irretroatividade das leis, adoto como se minhas fossem as razões de decidir expressas no voto vencedor da Resolução n.º 3302-000.776, prolatada no processo n.º 16682.720030/2015-39, de lavra do i. Conselheiro Walker Araújo, já reproduzidas no início deste voto, para direcionar este voto, conforme já havia antecipado, no sentido de que a fiscalização não poderia ter condicionado o reconhecimento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes a período de apuração anterior à publicação do ADE Cofis n.º 25, de 2010, à apresentação dos arquivos digitais com o *layout* introduzido pelo referido ADE, especialmente pelo fato de terem sido disponibilizados para ela os arquivos digitais no formato previsto no ADE Cofis n.º 15, de 2001, vigente à época do período de apuração.

Quanto ao encaminhamento a ser dado ao presente processo, discordo daqueles que possam entender que haja vícios no Despacho Decisório

capazes de torná-lo nulo. Tenho defendido que as causas de nulidade estão expressas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, de tal forma que, tendo sido lavrado por pessoa competente e não tendo sido caracterizado qualquer cerceamento ao direito de defesa, não há que se falar em nulidade do Despacho Decisório.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Diante do exposto, voto por converter o feito em diligência para que a unidade da RFB de origem:

- a) analise o direito creditório a partir dos arquivos digitais com o *layout* estabelecido pelo ADE Cosit n.º 15, de 2001, vigente à época do período de apuração;
- b) intime a recorrente, se for o caso, a apresentar os arquivos digitais referidos no item anterior, bem como quaisquer outros documentos e informações necessários à formação de convicção; e
- c) elabore relatório fundamentado e conclusivo relativo à análise feita, cientificando a recorrente acerca dos resultados apurados e lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o feito em diligência para que a unidade da RFB de origem: a) analise o direito creditório a partir dos arquivos digitais com o layout estabelecido pelo ADE Cosit nº 15, de 2001, vigente à época do período de apuração; b) intime a recorrente, se for o caso, a apresentar os arquivos digitais referidos no item anterior, bem como quaisquer outros documentos e informações necessários à formação de convicção; e c) elabore relatório fundamentado e conclusivo relativo à análise feita, cientificando a recorrente acerca dos resultados apurados e lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente Redator