



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.905909/2012-14
ACÓRDÃO	9303-017.122 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. MÉRITO DO CRÉDITO NÃO ANALISADO. VALIDADE DOS ARQUIVOS DIGITAIS NO FORMATO ADE Nº 15/2008. DESPACHO DECISÓRIO NULO.

De acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa ensejam nulidade. Afastada a obrigação imposta pela fiscalização de entrega dos arquivos magnéticos no leiaute ADE nº 25/2010 pela recorrente a permitir a confirmação da certeza e liquidez do crédito indicado no PER/DCOMP, porquanto inexistente à época dos fatos. Imperiosa a análise da escrituração da recorrente no modelo do ADE nº 25/2010, com posterior emissão de despacho decisório esclarecendo os motivos fáticos-jurídicos para a homologação ou não da declaração de compensação, de modo a possibilitar a ampla defesa e a segurança jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. O conhecimento do Recurso foi votado na sessão de 23/10/2025, tendo, naquela ocasião, a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário sido substituída pela Conselheira Cynthia Elena de Campos. Na presente sessão, em relação ao mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria devotos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Divergiram os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Semíramis de Oliveira Duro, que votaram por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Tatiana Josefovicz Belisario, Rosaldo Trevisan, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Cynthia Elena de Campos (substituta parcial) Regis Xavier Holanda (Presidente). Não participou da votação o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, em virtude do voto consignado do Conselheiro Rosaldo Trevisan no julgamento iniciado na Reunião de 27.11.2025.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-011.780**, de **15/04/2024**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim está ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

Padece de nulidade o despacho decisório que não leva em consideração a documentação apresentada pelo contribuinte, como se nunca houvessem sido apresentadas, sob o argumento de que legislação posterior aos fatos geradores teria estabelecido outra forma de apresentação documental

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para anular o despacho decisório, com a determinação de nova apuração das contribuições e do direito creditório por meio dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº15/2001**, independentemente da apresentação nos moldes do ADE nº 25/2010, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Borges (substituto) e Márcio Robson Costa, que se posicionaram contrariamente à anulação da decisão. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.779,

de 15 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 16682.905944/2012-25, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Breve síntese dos fatos

Trata o processo de Pedido de Compensação nº 04548.52581.200508.1.3.04-2960, na qual o contribuinte solicita crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior da COFINS cumulativo, código de receita 2172, período de apuração 10/2004, no valor de R\$ 4.100.315,06.

A autoridade competente na Delegacia de origem exarou o despacho decisório de fl. 90, decidindo não reconhecer o direito creditório e, conseqüentemente, não homologar a compensação declarada. A decisão teve por base o Termo de Verificação Fiscal proferido pela Diort/Demac/RJO, parte integrante do dossiê formalizado nos autos do processo nº 16682.721045/2012-71. No referido Termo, a autoridade fiscal relata que o procedimento de diligência realizado teve por objetivo a análise de diversas declarações de compensação, trabalhadas em conjunto, abrangendo créditos pleiteados de PIS e COFINS relativos a períodos de apuração ocorridos em 2004, 2005 e 2006. Após descrever os Termos de Intimação Fiscal e as respostas fornecidas pelo contribuinte, a autoridade fiscal assim conclui:

Por tudo acima exposto, fica patente que o contribuinte não apresentou o conjunto de elementos necessários para aferição dos créditos pleiteados, apesar de intimado e reintimado, e de diversos pedidos de prorrogações concedidos.

Desta forma, com base no disposto no artigo 65 da IN RFB n.º 900/2008, concluímos pelo não reconhecimento dos créditos pleiteados relativos a todas as DCOMP's enumeradas e a conseqüente não homologação das mesmas.

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, apreciada pela 17ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, que nos termos da **Resolução nº 12000.343, datada em 13/03/2014** (fls.102/105), propôs o retorno dos autos à DIORT/DEMAC/RJO para:

- a) com base na documentação apresentada pelo contribuinte, em conjunto com os demais elementos apresentados no curso do procedimento de análise das DCOMP's no processo nº 16682.721045/2012-71, informar quais as receitas sujeitas, no período de outubro de 2004, à incidência cumulativa da COFINS;
- b) demonstrar a base de cálculo e a contribuição devida e apurar o crédito a que faz jus o contribuinte;
- c) juntar cópia integral da manifestação de inconformidade;
- d) dar ciência ao contribuinte do resultado da diligência, concedendo prazo de 30 dias para que se manifeste sobre eventuais mudanças, retornando os autos à DRJ/RJ1.

Em virtude da diligência acima mencionada foi exarado o despacho de fl.375/381, após terem sido efetuadas novas intimações ao contribuinte, de onde se podem extrair os seguintes fundamentos:

(...)

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 fundamento no caput do Art.170 do Código Tributário Nacional, foi solicitada por esta Demac/RJO 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 RFB, qual seja, o ADE nº 15 com a redação dada pelo ADE nº 25.

(...)

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 diligência trata, foram incluídos na redação do Anexo Único do ADE nº 15 de 2001 através da alteração promovida pelo ADE nº 25 de 2010.

(...)

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 subitens.

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

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

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

Tal entendimento é corroborado pelo Acórdão n.º 12-78.782, da 16ª Turma da DRJ-RJO, de 14 de dezembro de 2015, nos autos do processo n.º 16682.720030/2015-39 do mesmo contribuinte.

Conforme consta às fl. 385, a contribuinte tomou ciência em 19/04/2016, apresentando contrarrazões (fls.387/396) de onde podemos extrair os pontos a seguir:

- Não parece crível que com o passar do tempo, queira a Fiscalização, sem qualquer razoabilidade, exigir que toda escrituração, realizada, a tempo e modo, sob o crivo de determinada norma (ADE 15/2001), venha a ser refeita em nova base (ADE 25/2010), em total desrespeito ao ato jurídico perfeito, redundando, na prática, em uma indevida e injusta retroatividade da norma.
- Apenas para fins de argumentação, a manutenção dessa conduta importa em tratamento diferenciado e ilegal, em total arrepio ao ordenamento jurídico, na medida em que impõe para situações idênticas condutas distintas, a saber: para aqueles contribuintes que foram fiscalizados antes da entrada em vigor do Ato Declaratório Executivo Cofis (ADE) nº 25 de 2010 tornou-se possível apresentar o Ato Declaratório Executivo Cofis (ADE) nº 15 de 2001, enquanto que a situação presente, em razão da fiscalização ter se iniciado após esse prazo, se impõe à Contribuinte, de forma ilegítima, a obediência a novo regramento sem que exista qualquer embasamento legal para tanto; • Logo, não há fundamento legal em exigir para período em que vigorava a ADE nº 15/2001, que a Contribuinte venha apresentar os arquivos digitais no formato da ADE nº 25/2001, cuja vigência, repita-se, operou a partir de 7 de junho de 2010.
- Não é possível manter tal entendimento, fruto de formalismo ilegal, bem como sendo certo que nos moldes do princípio da verdade material, outras formas de comprovação do indébito são plenamente admissíveis.

Com o retorno dos autos, a lide foi decidida pelo **Acórdão nº 1 12-86.731, de 05/04/2017** (fls.443/453), que por unanimidade de votos, foi julgada improcedente a defesa apresentada, com base nos seguintes fundamentos abaixo sintetizados:

- Não há nulidade por violação do artigo 38, §2º da Lei nº 9.784/99. A fiscalização intimou o recorrente para apresentar documentação na forma estabelecida pelo ADE COFIS nº 25/2010. O recorrente não apresentou.
- A discussão neste julgamento limitar-se-á a decidir se a fiscalização poderia exigir que a escrituração relativa ao período fosse apresentada na forma do ADE de 2010, portanto, a ausência de juntada da escrituração

não causa qualquer prejuízo neste julgamento, uma vez que, não será analisado o direito creditório.

- Ainda que se decida pela impossibilidade da exigência, tal situação não é causa de nulidade e sim de improcedência, o que causaria o afastamento da motivação para indeferimento, com a consequente devolução para que a DRF prossiga na análise do mérito do crédito pleiteado.
- Da mesma forma, a devolução dos arquivos e o encerramento do processo antes da análise do mérito, também não causam nulidade, tampouco houve recusa de recebimento da escrituração.
- Considerando-se cabível e necessária a verificação da liquidez e certeza do crédito postulado por ocasião da análise de direito creditório em pedido de restituição ou em compensação declarada pelo contribuinte, é possível efetuar a apuração da base de cálculo, podendo analisar todos os itens de sua composição.
- Assim, não tem razão a interessada ao afirmar que a fiscalização estaria limitada à análise dos itens alterados no DACON retificador. A fiscalização pode verificar toda a composição da base de cálculo e não somente os itens alterados na retificação.
- Cumpre esclarecer ainda que mesmo com a diligência efetuada, o contribuinte igualmente não adequou o presente procedimento compensatório com as normas regimentais acima mencionadas.

Inconformada a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.461/476), no qual requer, em síntese:

- Trata-se de pedido de compensação feito pela recorrente por meio de DCOMP para o reconhecimento de crédito de PIS-PASEP/COFINS cumulativo (código 5856).
- O indébito sob análise decorre das variações de receita, aumento nos valores de devoluções de vendas de produtos e um DARF recolhido a maior indicado na DCTF original; - Dessa forma, a certeza e liquidez do indébito em voga não decorre diretamente de crédito da PIS-PASEP/COFINS relativo a entrada de fornecimento de bens e serviços, mas apenas mera variação de receitas de vendas e devoluções;
- Não bastasse a juntada dos arquivos digitais na forma do ADE nº 15/2001, os quais, por si só, representam toda a apuração do período, a recorrente apresentou todos os documentos que lhe foram requeridos no decorrer do processo e em sede de diligência, os quais se encontram não somente nestes autos, como também no processo de guarda. Ocorre que, não obstante os esforços perpetrados, aludida documentação não foi analisada nem mesmo de forma superficial;

- Pautando-se única e exclusivamente no fato de que os arquivos digitais não traziam consigo os "arquivos complementares" indicados no item 4.10 do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 07 de junho de 2010, a Receita Federal glosou o crédito ali perseguido, buscando, de forma indevida, amparo na norma disposta no §1º do artigo 144 do CTN, - Na medida em que a fiscalização privou o recorrente do direito ao indébito sob o argumento único e exclusivo da não apresentação documental nos termos do ADE 25/2010, restaram violados os princípios da verdade material e da vedação ao enriquecimento sem causa.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o recurso, para anular o despacho decisório, com a determinação de nova apuração das contribuições e do direito creditório por meio dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, independentemente da apresentação nos moldes do ADE nº 25/2010 (fls.538/547).

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da **IN SRF nº 86/2001** e do ADE COFIS nº 15/2001, alterado pelo **ADE COFIS nº 25/2010**, no que tange à **possibilidade de retroação de normas procedimentais que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização**. Para tanto, indica como paradigma os **Acórdãos 3302-010.774 e 3302-011.228** (fls.549/580).

Quanto a demonstração da divergência suscitada, consta do recurso:

O Colegiado *a quo* entendeu que a exigência de apresentação de documentação na forma estabelecida pelo ADE COFIS nº 25/2010, para período anterior ao seu advento, viola o princípio da irretroatividade, razão pela qual anulou o despacho decisório e determinou a prolação de nova decisão, sem as exigências do ADE COFIS nº 25/2010.

Diversamente manifestou-se a Segunda Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, a qual concluiu que não há qualquer irregularidade na solicitação, pela autoridade fiscal, de apresentação de documentação nos moldes do ADE COFIS nº 25/2010, ainda que o crédito se refira a período anterior ao advento do citado ato declaratório executivo. Destaque-se que a turma prolatora do paradigma afastou o argumento ventilado pelo contribuinte de ofensa à irretroatividade das leis, sob o entendimento que as normas trazidas pelo ADE COFIS nº 25/2010 tem natureza procedimental (e não de direito material). Ademais, rejeitou o pedido formulado pelos contribuintes de declaração de nulidade do despacho decisório e manteve a decisão da DRF de não homologar as DCOMPs, por não terem os contribuintes se desincumbido do ônus probatório que lhes cabia de apresentar a documentação na forma exigida pela legislação fiscal.

Em síntese, a Segunda Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, diversamente do Colegiado a quo, aduziu que se aplica na verificação da liquidez e certeza do crédito a legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização. Nesse contexto, diferentemente da Turma recorrida, concluiu que o fato de haver norma procedimental, ainda que posterior ao período do crédito que se postula, não invalida a exigência de apresentação de documentos feita pela autoridade fiscal nos termos da nova sistemática, no caso, o ADE COFIS nº 25/2010.

Assim, estando prequestionada a matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas referenciados, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

No mérito, pugna pela reforma do acórdão recorrido para que seja restabelecida a decisão de primeira instância. Defende que não qualquer vício no despacho decisório uma vez que *“as alterações promovidas pelo ADE COFIS nº 25/2010 no ADE COFIS nº 15/2001 tem natureza meramente procedimental. Assim sendo, não há que se falar em ofensa ao princípio da irretroatividade. É pacífico que se aplica na verificação da liquidez e certeza do crédito a legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização. Nesse contexto, o fato de haver norma procedimental, ainda que posterior ao período do crédito que se postula, não invalida a exigência de apresentação de documentos feita pela autoridade fiscal nos termos da nova sistemática, no caso, o ADE COFIS nº 25/2010”*.

Em exame de admissibilidade do referido Recurso Especial, o presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO** Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls.584/590).

Devidamente cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando pelo não conhecimento do recurso, diante da não configuração de efetiva divergência, visto que as razões de decidir dos acórdão confrontados são atreladas a aspectos probatórios. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido, pelo fato de ter sido apresentado todos os documentos que dão suporte ao crédito pleiteado, independentemente de ter sido entregue fora da forma prevista no ADE nº 25/2010, vigente à partir de junho de 2010 (fls.597/607).

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF. É o que se passa a demonstrar.

Como relatado acima, a insurgência levantada pela Fazenda Nacional é com relação a obrigatoriedade da apresentação dos arquivos digitais na forma prescrita no **ADE COFIS nº 25/2010**, ainda que o crédito se refira a período anterior ao advento do citado ato declaratório executivo, e para comprovar a divergência indica como paradigma os **Acórdãos 3302-010.774 e 3302-011.228**.

No caso, a decisão recorrida entendeu que a exigência de apresentação de documentação na forma estabelecida pelo ADE COFIS nº 25, de 2010, para período anterior ao seu advento, viola o princípio da irretroatividade, razão pela qual anulou o Despacho Decisório e determinou a prolação de nova decisão, sem as exigências do ADE COFIS nº 25, de 2010.

Em relação ao primeiro paradigma invocado pela recorrente (**Acórdão nº 3302-010.774**), em situação fática semelhante à deste processo, o Colegiado apreciando a arguição de nulidade do Despacho Decisório suscitada nos autos, em razão da exigência da apresentação de documentos na forma do **ADE COFIS nº 25/2010**, para operações efetuadas antes do advento do ato declaratório, afastou o argumento ventilado pelo contribuinte de ofensa à irretroatividade das leis, sob o entendimento que as normas trazidas pelo ADE COFIS nº 25/2010 tem natureza procedimental (e não de direito material), não tendo ocorrido qualquer violação à anterioridade ou irretroatividade das leis.

O **Acórdão nº 3302-010.774** está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade.

Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

A propósito, cito um trecho do acórdão nesse sentido:

Nesse caso, como bem assinalou a decisão recorrida, não há que se falar em ofensa à anterioridade ou irretroatividade. Na verdade, a fiscalização se vale da legislação vigente à época da análise dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação para exigir a apresentação de arquivos digitais com as informações contábil-fiscais das contribuições não-cumulativas. Lembre-se, nesse ponto, que as normas constantes do art. 65, §§ 1º ao 4º da IN RFB nº. 900/2008, introduzidas pela IN RFB nº. 981/2009, e aquelas trazidas pelo ADE nº. 25/2010, assumidas pela fiscalização, são normas procedimentais que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, facilitando a investigação e apuração, por parte da autoridade tributária, da certeza e liquidez dos créditos de PIS/COFINS postulados pelo sujeito passivo.

Em face de tal natureza procedimental, tais normas se aplicam perfeitamente ao caso dos autos, visto que vigentes à época do procedimento fiscalizatório e da emissão do despacho decisório, não tendo ocorrido qualquer violação à anterioridade ou irretroatividade das leis.

Sublinhe-se, por fim, que não há nulidade ou invalidade na decisão administrativa (a) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado motivação e caracterização dos fatos; (b) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (c) quando, no curso do contencioso administrativo, há clara compreensão, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos da decisão administrativa, com plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

No caso concreto, todos esses requisitos foram contemplados, não havendo que se falar em nulidade do despacho decisório.

Rejeito, portanto, a preliminar suscitada.

Já em relação ao segundo paradigma (**Acórdão nº 3302-011.228**), o Colegiado afastou o argumento ventilado pelo contribuinte de ofensa à irretroatividade das leis, sob o

entendimento que as normas trazidas pelo ADE COFIS nº 25/2010 se volta para questões meramente procedimentais de interesse da fiscalização, e o fato de haver norma posterior à transmissão das declarações de compensação não invalida a exigência feita no âmbito da Unidade de origem.

O **Acórdão nº 3302-011.22**, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2019

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade.

Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Conclui-se, pela exposto, que os julgados cotejados enfrentaram situações similares, qual seja, a obrigatoriedade de apresentar a documentação/escrituração na forma estabelecida pelo ADE COFIS nº 25/2010, para a verificação da liquidez e certeza do crédito pleiteado, ainda que o crédito se refira a período anterior ao advento do citado ato declaratório executivo, sem que esse procedimento implique em qualquer vício capaz de ensejar a nulidade dos autos, ensejando a existência de dissídio jurisprudencial.

Ante a tais considerações, deve ser conhecido o Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, de forma que passo de plano à análise de mérito.

II – Do mérito:

No mérito, o cerne da controvérsia limita-se a discussão sobre a exigência da apresentação de documentos em meio digital, em conformidade com o ADE COFIS nº 25/2010, ainda que o crédito se refira a período anterior ao advento do citado ato declaratório executivo, e

a existência de normas que possibilitariam tal exigência e obrigaria a contribuinte à entrega nos estritos termos contidos na intimação da autoridade fiscal.

O indébito sob análise, segundo explicações trazidas pela recorrida, decorre de pagamento indevido ou a maior de Cofins cumulativa (código 2171), devido as variações de receita, aumento nos valores de devoluções de vendas de produtos e um DARF recolhido a maior indicado na DCTF original.

In casu, a 17ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1, na sessão do dia 13/03/2014, resolveu baixar os autos em diligência (fls.102/105) a fim de verificar se as alterações efetuadas no Dacon encontram respaldo na contabilidade da empresa, demonstrar a base de cálculo e a contribuição devida e apurar o crédito a que faz jus o contribuinte. Nesse ponto, oportuno registrar, que o mesmo procedimento fiscal, teve por objetivo a análise de diversas declarações de compensação, trabalhadas em conjunto, abrangendo créditos pleiteados de PIS e COFINS relativos a períodos de apuração ocorridos em 2004, 2005 e 2006.

Foi então lavrado Termo de Intimação nº 027, de **14/01/2015** (fls. 241/243), intimando o contribuinte a transmitir à Receita Federal do Brasil os arquivos digitais em estrita conformidade com o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, de 07/06/2010. Em 11 de fevereiro de 2015, o contribuinte solicitou uma prorrogação de prazo de 20 dias para a entrega dos arquivos, e em virtude da negativa da prestação das informações nos moldes solicitados, concluiu a Autoridade Fiscal que não foi possível comprovar a apuração da nova base de cálculo do tributo, que resultou no valor devido a menor e conseqüente indébito pleiteado nos autos.

Nesse sentido, segundo a Autoridade Fiscal:

O Dacon correspondente ao período em questão não é suficiente para tal finalidade, pois, não apresenta campos específicos para diversos itens necessários à apuração da correta base de cálculo, como por exemplo a receita correspondente à venda de combustíveis. Sem essa informação não podemos calcular qual valor do tributo corresponde à apuração comum e qual corresponde à venda de combustível. O mesmo pode-se dizer quanto aos produtos com incidência de tributo monofásica, ou com alíquota diferenciada etc.

A justificativa apresentada pelo contribuinte de que o pretenso indébito foi gerado a partir de correções pontuais na apuração da base de cálculo, e que a simples comprovação dessas correções seriam suficientes para atestar a liquidez e certeza do indébito não procede, pois, ainda que, por exemplo, uma determinada dedução tenha sido omitida na apuração original da base de cálculo e agora está sendo devidamente lançada, não podemos afirmar que os demais componentes que integram a base de cálculo estejam corretamente lançados.

Após concluída a diligência fiscal, sobreveio a decisão da DRJ, afastando a arguição de nulidade do Despacho Decisório e, conseqüentemente, o indeferimento do pleito, mantendo o entendimento de que pode ser exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo

contribuinte e que as normas permitiriam condicionar o reconhecimento do direito creditório à transmissão dos arquivos digitais, de forma que ausentes os documentos que atestassem origem e a natureza do crédito, o pedido restou prejudicado.

No julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado *a quo*, entendeu que para períodos anteriores ao advento do ADE COFIS nº 25/2010, a Autoridade Fiscal não poderia exigir do contribuinte a apresentação de documentos na forma do citado ato, sob pena de afrontar-se o princípio da irretroatividade das leis. Concluiu que a fiscalização deveria ter realizado a apuração dos créditos com base nos documentos apresentados pelo interessado nos termos da norma vigente à época, qual seja, o ADE COFIS nº 15/2001. Não tendo a autoridade fiscal adotado tal procedimento, a Turma *a quo* anulou o Despacho Decisório.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* é irretocável e seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

a) Do Mérito;

Como bem dito na r. decisão recorrida, o cerne deste litígio reside na discussão sobre a legalidade da exigência, por parte da fiscalização, da apresentação da documentação nos moldes e formas estabelecidos no ADE 25/2010, sendo que o período em análise do pleito refere-se a janeiro de 2006 a maio de 2010.

O contribuinte insurge-se em face desta tese sob o argumento de que houve a apresentação da documentação nos termos da legislação aplicável à época, qual seja, a ADE nº 15/2001.

Vale registrar que a decisão recorrida foi unânime. E o fundamento por ela adotado foi a decisão proferida nos autos do Processo nº 16682.720030/2015-39. Há, inclusive, ciência inequívoca por parte do colegiado recorrido, de que este feito encontrava-se em fase de julgamento no CARF. Mesmo assim, transcreveu-se e adotou-se a integralidade da referida decisão.

Dentro deste contexto, obviamente que coube a este relator consultar o andamento do feito, até mesmo em respeito ao último tópico do Recurso Voluntário, onde o recorrente chamou atenção de que o julgamento daquele processo, perdido em primeira instância, havia sido provido em sede do Egrégio CARF para fins de conversão daquele julgamento em diligência.

Compulsando o andamento e as decisões deste processo, cuja fundamentação de primeira instância foi adotada na íntegra pelo colegiado recorrido, observa-se que houve a distribuição de embargos inominados, propostos por um dos Conselheiros, para fins de correção de erro decorrente de lapso manifesto.

Nesta decisão foi parcialmente provido os Embargos, os quais conferiu-se efeitos infringentes para fins de correção do erro material de modo a anular o Despacho Decisório e se determinar a apuração das contribuições e do direito creditório por

meio do arquivos nos termos e formas previstos no ADE 15/1001, independente da apresentação do ADE nº 25/2010, bem como para que as dcomps fossem separadas por processos.

Eis a transcrição da decisão do Acórdão nº 3302006.418, cuja sessão ocorreu aos 13dedezembrode2018, posteriormente ao protocolo do Recurso Voluntário deste processo, ocorrido aos 30/10/2018:

Os embargos de declaração opostos por Conselheiro do Colegiado, teve o exame de admissibilidade processado regularmente, dele tomo conhecimento. De fato, entendo que houve omissão e total inobservância do Colegiado quanto a norma prevista no artigo 63, §4º do Anexo II do RICARF e lapso manifesto do colegiado ao proferir a decisão no formato de resolução, quando, de fato, trata-se de acórdão.

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

- a) a juntada dos documentos relacionados, bem como pela posterior juntada de documentos complementares que venham a contribuir para a apuração da verdade real, e também pela produção de outras provas que necessariamente contribuam para o melhor deslinde da questão;
- b) seja, em seguida, determinado o desmembramento do PAF em discussão, em tantas quantas forem as DCOMPs ora analisadas, de forma que o crédito nelas perseguido seja amplamente discutido em procedimentos autônomos, os quais, ainda, deverão ser atrelados ao PAF representativo do débito levado à compensação, para fins de efetivo controle, sem prejuízo, por fim, à migração e juntada dos documentos probatórios já apresentados para os respectivos processos;
- c) **seja julgado procedente o pedido formulado na presente manifestação de inconformidade para se declarar a nulidade do despacho decisório ora atacado conforme fundamentos expostos no curso da presente defesa (ou, alternativamente, com base nos motivos acima, que seja determinada sua conversão em diligência) com o que roga seja determinada a juntada dos arquivos digitais apresentados na forma imposta pela ADE nº 15/2001, como também reiniciada a análise das DCOMP em discussão, de forma que a documentação já produzida em atendimento às inúmeras intimações feitas pela DRF nos últimos três anos sejam por ela efetivamente analisadas, com o que estarão sendo resguardados todos os princípios e dispositivos legais e 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.

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

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

Além disso, e como bem explicitou o Embargante *"a análise do direito creditório reiniciará a discussão administrativa, demandando despacho decisório acerca da legitimidade do direito creditório e, possivelmente, nova sujeição ao rito do PAF, o que não ocorreria no caso de resolução, que é cabível quando a turma deva se pronunciar sobre o mesmo recurso em momento posterior, conforme artigo 63, §4º1 do Anexo II do RICARF. No caso, o recurso voluntário interposto discutiu apenas o fundamento do despacho decisório, qual seja, o indeferimento pela não apresentação dos arquivos digitais no formato exigido pela fiscalização e tal matéria não deveria retornar à apreciação da turma, ao passo que a nova discussão sobre o direito creditório também não deverá retornar, sob pena de supressão de instância"*.

Nestes termos, proponho que seja dado parcial provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do despacho decisório ora atacado; efetivar a apuração das contribuições e do direito creditório através dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº 15/2001, independentemente da apresentação do ADE nº 25/2010; e para que os processos sejam apartados por DCOMP com informação de mesmo crédito, conforme fundamentos expostos no voto vencedor da resolução nº 3302000.776, a saber:

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

Nos termos do Relatório de Verificação Fiscal (fls.932950) os pedidos apresentados pela Recorrente foram indeferidos pelo fato da escrituração

relativa ao período de janeiro de 2006 a maio de 2010 ter sido entregue fora da forma prevista no ADE nº 25, vigente à partir de junho de 2010. Vejamos os motivos para o indeferimento:

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

Frente à existência de nova apuração do PIS e da COFINS com aumento significativo dos créditos descontados pelas razões identificadas neste Despacho Decisório, e com fundamento no caput do Art.170 do Código Tributário Nacional, foi solicitada pela fiscalização a apresentação de documentos comprobatórios da apuração do PIS e da COFINS em conformidade com o art. 76 da IN RFB 1.300 na forma de arquivos digitais, como previsto no art. 11 da Lei 8.218 e na forma estabelecida pela F1FB, qual seja, o ADE nº 15 com a redação dada pelo ADE nº25.

A Lei nº 8.218/91, no seu art. 11, caput e §, 30, com a redação dada pela MP 2.15835/01, 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 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 subitens.

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

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

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

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

composição, o que, no presente caso, não foi demonstrado pelo contribuinte junto à Fazenda Nacional.

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

É exatamente neste ponto que ouço divergir do entendimento emanado pelo i. relator. Isto porque, entendo que a fiscalização não poderia ter exigido a entrega de documentos 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 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...

.... 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':

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.

..... 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.

Levando-se em conta que o fundamento da decisão recorrida não mais subsiste e que a decisão que lhe servia de fundamento foi reformada integralmente e já se encontra transitada em julgado, acolhe-se os fundamentos da decisão que a reformou, nos termos acima citados no Acórdão nº e, por conseguinte dá-se provimento ao recurso do contribuinte.

Com base nos argumentos supra, nego provimento ao apelo recursal da Fazenda Nacional, para manter a decisão por seus próprios fundamentos.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green