



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.905914/2012-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-003.876 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 30/05/2008

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 maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade do despacho decisório, determinando o retorno dos autos à unidade de origem para que se analise os documentos apresentados no formato do ADE 15. A Conselheira Laura Baptista Borges divergiu no sentido de ter havido nulidade material sem a possibilidade de emissão de novo despacho decisório.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Na origem versam os autos sobre declaração de compensação sob o nº 29592.25621.300508.1.3.04-5507, em que se buscou efetuar o pagamento do débito de IRPJ do mês de maio de 2008, com crédito de PIS-combustíveis pago a maior da contribuição via DARF no período de março de 2005.

Tendo em vista as inúmeras compensações transmitidas pela contribuinte, ora recorrente, por meio do PAF nº nº 16682.721045/2012-71, a fiscalização reuniu as Dcomps e analisou em conjunto a certeza e liquidez dos créditos indicados nas declarações. Concluído o trabalho fiscal, a confirmação dos créditos restou infrutífera devido à ausência de entrega dos arquivos digitais pela recorrente, nos moldes do art. 65 da IN RFB nº 900/2008.

Instaurada a fase litigiosa do processo, por meio da manifestação de inconformidade apresentada pela recorrente, a DRJ decidiu pela conversão do seu julgamento em diligência para que a Unidade de Origem analisasse as provas apresentadas pela recorrente em defesa inaugural juntamente com os documentos carreados ao PAF nº nº 16682.721045/2012-71, como ainda, os DACON retificadores. Além disso, a DRJ determinou que a fiscalização demonstrasse a base de cálculo e apurasse novamente o crédito e, por fim, que juntasse cópia da manifestação de inconformidade apresentada pela recorrente no referido processo de 'crédito'.

Para viabilizar a diligência, a recorrente apresentou sua documentação de acordo com o ADE nº 15/2001 (IN RFB nº 86/2001); contudo, a diligência fiscal foi encerrada sem análise do mérito do crédito, por ausência dos arquivos digitais no formado do ADE nº 25/2010.

Com isso, a DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade da contribuinte, dispondo como pilares (i) a necessidade de dos documentos no modelo do ADE nº

25/2010; e, (ii) adotando como razões de decidir os fundamentos do juízo *a quo* no PAF nº 16682.720030/2015-39.

Seguindo o curso do processo, assim que intimada, a recorrente ofertou peça recursal apreciado por este Tribunal Administrativo que, dada as peculiaridades de caso, inicialmente, afastou a obrigatoriedade de apresentação dos arquivos digitais no leiaute do ADE nº 25/2010, como consequência, converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem examinasse a documentação dos autos.

Encerrada a diligência e analisada a natureza do crédito indicado na Dcomp nº 29592.25621.300508.1.3.04-5507, a Unidade de Origem emitiu despacho confirmando a existência parcial do crédito pleiteado pela recorrente, e homologando o valor de R\$ 3.792.734,55, débito compensado.

Permaneceu não reconhecido o crédito na monta de R\$ 3.128.644,68, porquanto glosados os créditos sobre: **(i)** apropriação extemporânea (crédito extemporâneos); **(ii)** aquisições de bens de fornecedor com inscrição no CNPJ baixada no ato da emissão da nota fiscal; e, **(iii)** aquisição de serviços incompatíveis.

Os autos foram imediatamente devolvidos ao CARF sem que se desse ciência à recorrente do teor do despacho de diligência. Por essa razão, nova diligência foi realizada por este Tribunal para que a Unidade de Origem intimasse a recorrente para ciência do despacho e lhe concedesse prazo para manifestação.

Tão logo intimada, a contribuinte apresentou manifestação arguido, em síntese: **(i)** a nulidade da resolução nº 3301-001.097 e do despacho de diligência nº 44/2022; **(ii)** no mérito, **a.** que os motivos postos pela DRJ que resultou na improcedência de sua manifestação de inconformidade, estão apoiados em fundamentos posteriormente reformados pelo CARF (PAF nº 16682.720030/2015-39); **b.** que examinando a apuração dos tributos, mediante o cruzamento das informações prestadas nas obrigações acessórias (original e retificadores Dacon e DCTF), é possível confirmar a legitimidade do crédito.

A peça conta com os seguintes pedidos:

Ante a todo o exposto, espera o provimento do recurso voluntário, para fins de:

- a) Tornar sem efeito a Resolução nº 3301-001.097 e Despacho de Diligência nº 44/2022, por inovar, em grau de recurso voluntário, questão não enfrentada no órgão de piso, caracterizando supressão de instância e cerceamento do direito de defesa;
- b) Reconhecer que a decisão proferida no PAF 16682.720030/2015-39 foi alterada pelo CARF, no sentido de determinar que a prova do direito ora vindicado seja formalizado por meio dos arquivos digitais previstos na ADE nº 15/2001, anulando o despacho decisório para que novo seja emitido, contudo com análise de mérito;
- c) Na eventualidade dos itens anteriores virem a ser superados, que seja dado provimento em razão do reconhecimento da certeza e liquidez do indébito ora pleiteado, por ser medida da mais lúdima JUSTIÇA!

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Preenchidos os requisitos legais de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

De acordo com a breve exposição dos fatos, o que está em análise é declaração de compensação cujo crédito foi objeto análise no PAF nº nº 16682.721045/2012-71.

Os pontos trazidos pela recorrente em sua peça recursal e, posteriormente em oposição ao despacho de diligência, estão abordados nos tópicos abaixo reproduzidos:

### Recurso Voluntário.

II - DA FALTA DE AMPARO LEGAL PARA A EXIGÊNCIA DOS ARQUIVOS DIGITAIS SOB FORMA ORIUNDA DE LEGISLAÇÃO NÃO VIGENTE À ÉPOCA DO RECOLHIMENTO A MAIOR

III — DA OBRIGAÇÃO LEGAL DE EXIBIR DOCUMENTOS E NÃO DE CRIÁ-LOS PARA FINS FISCALIZATÓRIOS

IV - DA ILEGALIDADE ENVOLVENDO A ELEIÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS CONSTANTES DO ADE Nº 25/2010 COMO SENDO A ÚNICA PROVA CAPAZ DE DEMONSTRAR AS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE

V — DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA CONFIGURAÇÃO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DA UNIÃO

VI — REFORMA DO ACÓRDÃO DA DRJ TOMADO COMO PARADIGMA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO

VII — DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

### Petição.

PRELIMINAR

I – DA NULIDADE DA RESOLUÇÃO Nº 3301-001.097 E DO DESPACHO DE DILIGÊNCIA Nº 45/2022

DO MÉRITO

II – DA FUNDAMENTAÇÃO DADA COM BASE NO PROCESSO 16682.730030/2015-39

III – DO ÔNUS DA PROVA EM COMPROVAR A CERTEZA E LIQUIDEZ DO INDÉBITO

As ponderações da DRJ serão esmiuçadas adiante, quando abordadas as matérias preliminares e meritória.

### **- Nulidade do despacho decisório.**

O primeiro ponto a ser debatido circunda a hipótese de nulidade do despacho decisório. No despacho decisório consta como razão para a não homologação da compensação

ausência de comprovação do crédito, este examinado no PAF nº nº 16682.721045/2012-71; embora seja possível certificar que apenas parcela do DARF foi aproveitado para pagamento do tributo a ele vinculado, como visto:

## Informações Complementares da Análise de Crédito

**Data da Consulta:** 17/10/2013 14:57:48

**Nome/ Nome Empresarial:** PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

**CPF/CNPJ:** 33.000.167/0001-01

**PER/DCOMP com demonstrativo de crédito:** 29592.25621.300508.1.3.04-5507

**Número do processo de crédito:** 16682-905.914/2012-19

**Data de transmissão do PER/DCOMP com demonstrativo de crédito:** 30/05/2008

**Tipo de Crédito:** Pagamento Indevido ou a Maior

**Despacho Decisório (Nº de Rastreamento):** 041940728

**Crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP:** 6.921.379,23

**Crédito reconhecido em valor originário:** 0,00

**Justificativa:** AUSENCIA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATORIA

**Observação:** DOSSIÊ NO PROCESSO DIGITAL N.º 16682.721045/2012-71.

### Características do(s) DARF:

Período de Apuração	Código da Receita	Valor Total	Data de Arrecadação
31/03/2005	6824	125.463.675,54	15/04/2005

### Utilização do(s) pagamento(s) encontrado(s) para o(s) DARF discriminado(s) no PER/DCOMP:

Número do Pagamento	Valor Original Total	Processo (Pr) / PerDcomp (PD) / Débito (Db)	Valor original Utilizado	Valor original Disponível
1800777571	125.463.675,54	Db: cód 6824 PA 31/03/2005	118.542.296,31	0,00
		<b>Valor Total</b>	<b>118.542.296,31</b>	<b>0,00</b>

A circunstância se dá por dois fatos, 1) retificação de DCTF e Dacon; e, 2) exigência dos arquivos digitais no formato do ADE nº 25/2010.

Constatado pela fiscalização divergências entre o que fora declarado no Dacon com o que fora confessado em DCTF, foi requerida a entrega dos documentos comprobatórios e arquivos magnéticos pela recorrente, a teor da IN RFB nº 86/2001, sendo eleito o leiaute do Ato Declaratório Executivo nº 25/2010.

Apresentados diversos documentos, exceto nos moldes do ADE nº 15/2008, o crédito pleiteado pela recorrente não foi confirmado e, por essa, razão que no despacho decisório ora apreciado o valor original disponível encontra-se zerado.

Inexistindo litígio no PAF nº 16682.721045/2012-71 (arquivado desde 2014), a regularidade sobre a exigência da fiscalização acerca da documentação dos arquivos digitais pertence ao presente processo fiscal.

Diante dos esclarecimentos e documentos, a DRJ converteu o julgamento do processo em diligência fiscal, sob os seguintes termos:

Assim sendo, proponho 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 se as alterações efetuadas no DACON encontram respaldo na contabilidade da empresa;

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 resposta, trouxe a Unidade de Origem os fatos a seguir:

### **Fundamentação**

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.

(...)

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 entregou os arquivos na forma do ADE nº 15 de 2001 sem a alteração promovida pelo ADE nº 25 de 2010.

À necessidade dos arquivos no formato do ADE nº 25 de 2010 foi confirmada pela DRJ que, inclusive, adotou como razões de decidir os fundamentos do PAF nº 16682.720030/2015-39, que passo a reproduzir no que diz respeito ao presente tópico:

De pronto, é mister esclarecer que a controvérsia firmada com a presente manifestação foi analisada anteriormente pela 16ª Turma desta DRJ/RJO, sendo proferido o Acórdão nº 12-78.782, de 14 de dezembro de 2015, nos autos do processo nº 16682.720030/2015-39 do mesmo contribuinte, e que se encontra atualmente em fase de julgamento do recurso apresentado ao CARF.

Assim, e tendo em vista que o voto proferido naquele contencioso se coaduna com o entendimento deste relator, abaixo transcrevemos pontos convergentes do referido Acórdão e que são relevantes para contraditar as alegações proferidas na presente manifestação de inconformidade, verbis:

“....

### **3-Da alegação de nulidade**

A interessada alega a nulidade em virtude da exigência pela fiscalização de apresentação de escrituração conforme o modelo do ADE COFIS nº 25/2010, por devolver os arquivos digitais, por encerrar o processo sem verificar a documentação apresentada, por não juntar a documentação apresentada de forma a permitir a análise da sua qualificação para a análise do crédito.

(...)

A fiscalização solicitou que a escrituração fosse apresentada nos moldes do ADE COFIS nº 25/2010, entretanto, a interessada não a apresentou na forma como solicitada pela fiscalização. Tanto o contribuinte quanto a fiscalização, concordam neste ponto, ou seja, que a documentação não foi apresentada nos moldes do ADE COFIS nº 25/2010.

Assim sendo, a discussão neste julgamento limitar-se-á a decidir 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 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.

(...)

A DRJ prossegue esclarecendo:

**6) Do ADE 25/2010**

(...)

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 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. Consequentemente, 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.

(...)

A recorrente, por sua vez, argumenta a falta de amparo legal para exigir os arquivos digitais no modelo eleito pela fiscalização, e que a DRJ adotou decisão que foi reformada pelo CARF.

Pois bem. Não há qualquer vedação para que a DRJ motive sua decisão com base em premissas adotadas por outro julgador em caso análogo, cuja parte, causa de pedir e pedidos são idênticos, cabendo apenas que a decisão seja motivada com base em fundamentos legais e nos fatos. O que me parece ter sido respeitado.

Por outro lado, há que se observar que a DRJ sinaliza em sua decisão que **(i)** a fiscalização solicitou a escrituração no modelo ADE nº 25/2010; **(ii)** a análise do direito crédito não é objeto do presente processo; e, **(iii)** ainda que equivocadamente exigir os arquivos magnéticos no leiaute do ADE nº 25/2010, seria causa de devolver os autos para a DRF analisar o mérito do crédito, mas não de nulidade do despacho decisório.

Com a devida venia, dirijo da DRJ, e antecipo que o caso concreto demanda à necessidade de se declarar a nulidade do despacho decisório.

Explico.

A partir do momento em que a fiscalização deixa de considerar outros documentos contábeis-fiscais igualmente válidos, e condiciona a análise da certeza e liquidez do crédito a entrega da escrituração no leiaute do ADE nº 25/2010, o procedimento padece de dois erros.

Primeiro, que à época dos fatos, sequer estava vigente o ADE nº 25/2010. Cuida o caso de crédito apurado no ano de 2006, portanto, a recorrente estava submetida ao ADE nº 15/2008, formato que ampara a escrituração entregue a fiscalização no PAF nº 16682.721045/2012-71, e, em seguida, a fiscalização quando da diligência proposta pela DRJ.

Reivindicar da recorrente a entrega de documento que sequer tinha previsão legal, ou até mesmo, retroagir ato infralegal para executá-lo em fatos pretéritos é incorreto. A legislação sequer autoriza a retroatividade de nova lei (art. 150 CF c/c art. 106 do CTN), quanto mais se proposta para resultar em diminuição ou perda de direito.

Veja, não há dúvidas de que nos casos de PER/DCOMP, o ônus da prova recai sobre a recorrente, como detentora do direito ao crédito ou a compensação. Logo, constatado pela fiscalização eventuais inconsistências na escrituração ou em declarações/demonstrativos entregues, apenas a contribuinte é capaz de prestar esclarecimentos e fazer prova da legitimidade das informações (art. 336 do CPC, art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72).

Consequentemente, cabe a fiscalização e ao órgão julgador decidir sobre o pleito com base nos fatos e no direito. Para tanto, respeitando os critérios legais de validade, especialmente o órgão julgador que observará a presença de a) relatório; b) fundamento legais; e, b) conclusão, relacionando-se aos fatos e às razões de defesa (art. 31 do Decreto nº 70.235/72).

A recorrente ao prestar esclarecimentos, entregar sua escrituração no formato vigente aos fatos, dentre outros, me parece que cumpriu o seu dever de provar. No entanto, tanto a fiscalização quanto a Autoridade Julgadora ‘descartaram’ a escrituração apresentada em formato diverso daquele exigido e, com isso, deixaram de examinar e/ou se manifestar sobre os demais.

O segundo erro, que acaba por ser reflexo do aludido acima, a fiscalização promoveu o arquivamento do PAF nº 16682.721045/2012-71, sem que houvesse exame da natureza do crédito. O cenário atraindo ao processo de compensação, ora analisado, o dever de apurar a certeza e liquidez do crédito tributário, se afastada a obrigação imposta pela fiscalização para dar validade ao crédito.

Tal circunstância foi apreciada pelo CARF, ocasião em que se confirmou a inexigibilidade dos arquivos digitais no formato ADE nº 25/2010 e, de conseguinte, foi determinada a análise dos documentos no formato anterior (ADE nº 15/2008) e constatação da higidez do crédito do PER/DCOMP. Extraí-se do *decisum*:

Por entender correto o entendimento proferido no processo nº 16682.720030/2015-39, 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:

(...)

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.

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(...)

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.

A decisão do CARF perfilha o posicionamento do Tribunal Administrativo no bojo do PAF nº 16682.720030/2015-39 - *este utilizado pela DRJ como razão para rejeitar as provas da recorrente no PAF nº 16682.721045/2012-71.*

Está demonstrada a legitimidade dos arquivos digitais entregues pela recorrente.

O Conselho Recursal, no entanto, determina que a Unidade de Origem se manifeste sobre a natureza do crédito, ou seja, apenas na fase recursal se tem apreciação do mérito do crédito, restando patente a violação de princípios tão fundamentais ao direito.

Conhecida a natureza do crédito apenas em segunda instância, a recorrente não tem garantido o seu direito ao contraditório e ampla defesa unido ao duplo grau de jurisdição, já que não poderá (re)discutir matéria.

Não apreciado o mérito do crédito, e afastada a obrigação tratada anteriormente, inexistente motivação pela fiscalização na origem sobre a negativa ao crédito com base no ADE nº 15/2008, novamente, esbarramos com à necessidade se observar o duplo grau de jurisdição e o princípio da motivação dos atos.

Foi esse o desfecho dado ao PAF nº 16682.720030/2015-39, que reconheceu a indispensabilidade de novo despacho decisório, em sede de embargos declaratórios:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar

a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

Os arquivos magnéticos que o artigo acima menciona e que possuem as informações que demonstram os créditos descontados pelo contribuinte na apuração do PIS e da COFINS são, no presente caso, os arquivos digitais com as informações prestadas de acordo com o Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 25, de 07 de junho de 2010, que altera a redação original do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 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 Ato Declaratório Executivo nº 15 de 2001 através da alteração promovida pelo Ato Declaratório Executivo nº 25 de 2010. A seguir a transcrição do Art. 1º desse Ato:

Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25, 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 subítemos.

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 e 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 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 estarem desrespeitando o princípio da irretroatividade das leis.

Com efeito, não poderia a Recorrente ser compelida, a prestar informações de períodos em que não havia tal obrigação, uma vez que o princípio da irretroatividade plenamente aplicável no controle das obrigações acessórias. Sobre a obrigação tributária, assim dispõe o artigo 113 do CTN:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

III cobrar tributos:

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

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

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

Entretanto, esse dispositivo constitucional, que trata exclusivamente da obrigação tributária principal, é mera decorrência do princípio da irretroatividade das leis, que se extrai das cláusulas pétreas da Constituição. Em ou

tras 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 o 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 após a sua edição (proibição de retroatividade) e quando o cidadão tiver condições de conhecer com antecedência o conteúdo das leis (regra da anterioridade) 6.”

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

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

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

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

Importante destacar ainda mais duas questões, o despacho decisório emitido após diligência determinado pelo CARF traz fatos e fundamento diversos daqueles empregados no despacho decisório impugnado/recorrido, o que demonstra efetiva alteração de critério jurídico para negativa ao crédito; e, acredito que se o despacho decisório eletrônico adviesse,

exclusivamente, do cruzamento dos dados retificadores, sem que subsistisse o PAF nº 16682.721045/2012-71, a homologação teria se operado.

Portanto, com fins de assegurar motivação, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e duplo grau de jurisdição, acolho a preliminar de nulidade do despacho decisório e devolvo os autos a Unidade de Origem para que analise os documentos apresentados no formato do ADE 15 e emita novo despacho decisório.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**