



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.905941/2012-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.720 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S.A PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. SEGURANÇA JURÍDICA. AFASTAMENTO DO ARTIGO 144, §1º DO CTN.

Não se aplica ao procedimento fiscal de análise de créditos a legislação que tenha criado nova documentação a ser exigida do contribuinte para a comprovação de seu direito. Isto porque, não se trata simplesmente de instituição de novos critérios ou processos de fiscalização, de modo que impõe-se o afastamento do artigo 144, §1º do CTN, inclusive pela observância plena do princípio da irretroatividade das leis e da proteção de segurança jurídica dos contribuintes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular o despacho decisório, determinando que a autoridade fiscal de origem analise a liquidez e certeza do crédito pleiteado através dos arquivos digitais, independentemente da apresentação dos elementos estabelecidos no ADE nº 25/2010. Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Jorge Luis Cabral e Pedro Sousa Bispo acompanharam a relatora pelas conclusões, sem a declaração de nulidade do despacho. Vencido o Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Trata o presente processo da análise de declaração de compensação - DCOMP - 40023.30674.300608.1.3.04-0552, na qual o contribuinte solicita crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior da COFINS não cumulativo, código de receita 5856, período de apuração 12/2005, no valor de R\$ 6.568.860,47.

A autoridade competente exarou o despacho decisório, decidindo não reconhecer o direito creditório e, consequentemente, 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 DCOMPs enumeradas e a consequente não homologação das mesmas.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") do Rio de Janeiro/RJ, mediante o Acórdão **12-84.164**, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

Não padece de nulidade o despacho decisório lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

COMPENSAÇÃO. VERIFICAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ.

É dever da autoridade, ao analisar os valores informados em Dcomp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo.

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. LEGISLAÇÃO. APLICAVEL.

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.

Irresignada, a Contribuinte recorreu a este Conselho por meio de petição de fls 435 a 461, com os seguintes tópicos de defesa: i) preliminarmente, a inobservância da Portaria RFB n. 666/2008; 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) do cerceamento da ampla defesa por conta da não juntada da prova apresentada pela Recorrente; vi) da violação ao princípio da verdade material e da configuração do enriquecimento sem causa da União; vii) da supressão de instância e do cerceamento do direito de defesa; viii) no mérito, discorre sobre o indébito tributário.

É o relatório

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Pela leitura do acórdão recorrido, imediatamente percebe-se que o presente processo possui a mesma discussão jurídica de diversos outros PAFs do mesmo Contribuinte. Dentre eles destaca-se o Processo n. 16682.720030/2015-39, citado pelo relator *a quo*, justamente utilizando-o para fundamentar o julgamento do caso.

Pesquisando o andamento do citado processo, vê-se que já chegou ao CARF e foi apreciado pela 2ª Turma da 3ª Câmara desta Seção de julgamento, oportunidade em que foi reconhecida a procedência dos argumentos do Contribuinte a respeito da impossibilidade de exigência de documentação na forma do ADE nº 25/2010.

Por concordar com o sobredito julgamento, com respaldo no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, adoto como razões de decidir as ponderações da Resolução n. 3302000.776, posteriormente ratificadas no Acórdão 3302006.418, a seguir colacionadas:

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

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).” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 144)

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.

Cumpra ainda salientar que não é o caso de aplicação do artigo 144, §1º do CTN, uma vez a específica situação que se está diante nesse processo não implica simplesmente em “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização”, como predica o citado dispositivo para permitir exceção à regra da irretroatividade das leis.

Com efeito, *in casu* a utilização do ADE n. 25/2010 não trouxe novos critérios ou processos de fiscalização. Na realidade 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. Ou seja, a alteração legislativa passou a requerer nova *documentação* por parte dos contribuintes, e não simplesmente *novo critério* ou *novo processo* para a averiguação dos créditos referentes às contribuições sociais. A tentativa de impor essa nova obrigação a fatos passados (período de apuração dos indébitos de 2006 e DCOMP transmitido em 2008), além de ser eventualmente impossível no plano pragmático, vai na contramão da segurança jurídica que resguarda os contribuintes. Nesse sentido é a lição de Luis Eduardo Schoueri, digna de transcrição:

Por outro lado, nos termos do §1º acima reproduzido, se entre a data do fato jurídico tributário e do lançamento, tiver havido uma mudança legislativa meramente procedimental, ampliando os poderes da fiscalização, então nada impede que o Fisco de valha da nova legislação, ainda que seja para investigar fato ocorrido no passado. **Esse dispositivo, no entanto, pode ser questionado, dado que parte do pressuposto da neutralidade das regras procedimentais. Afinal, haverá situações em que, posto que indiretamente, apontar-se-á impacto na situação jurídica do contribuinte, afetando sua legítima expectativa. Nesse sentido, caso haja alguma lei assegurando um procedimento específico para a fiscalização de um tributo, deve-se entender pela inaplicabilidade desse dispositivo, em respeito à segurança jurídica do contribuinte.**¹

Por tais razões é que devem ser avalizados os argumentos da Recorrente sobre nulidade do despacho decisório que fundamentou o início do contencioso administrativo, uma vez que desrespeitou a irretroatividade das leis e a segurança jurídica ao exigir do contribuinte o cumprimento do quanto estabelecido pelo ADE n. 25/2010.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por para dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a nulidade do despacho decisório, determinando que a autoridade fiscal efetive a apuração das contribuições e do direito creditório através dos arquivos digitais independentemente da apresentação dos elementos estabelecidos no ADE nº 25/2010.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

¹ Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 9ª ed., 2019, p. 656

Fl. 6 do Acórdão n.º 3402-008.720 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.905941/2012-91