



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.912745/2012-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.947 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	COIM BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 30/09/2003

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial se não resta demonstrada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do RICARF/2015, em face do Acórdão nº 3302-011.917, assim ementado:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. ART. 170 DO CTN.

A Lei autoriza a restituição/ressarcimento/compensação de créditos tributários com liquidez e certeza pela via do sistema PER/DCOMP cujo ônus da prova incumbe a quem do direito se aproveita.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72.

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. A busca pela verdade material não representa remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, nem pode se dar às custas de regras jurídicas que servem, em última instância, à concretização de princípios importantes do sistema jurídico.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar o ao recurso, nos termos do voto do relator.

Em seu Recurso Especial, o Contribuinte suscita divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

(i) Não caracterização da preclusão e respeito ao princípio da verdade material, indicando como paradigmas os acórdãos nº 1201-005.229 e 2402-008.269:

Acórdão n° 1201-005.229

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Data do fato gerador: 31/07/2002

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4o. do Decreto n° 70.235/72. com aplicação conjunta do art. 38 da Lei n° 9.784.99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS EMISSÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO.

A retificação de DCTF que controverta equívoco de preenchimento, ainda que posterior ao Despacho Decisório, é útil à comprovação do crédito reclamado pelo contribuinte, mercê de expressa recomendação do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015.

É possível analisar o direito creditório mediante reconhecimento de retificação tardia de DCTF do contribuinte, com fundamento na busca da verdade material.

O Relatório de Diligência que comprova o pagamento a maior pleiteado pelo interessado releva, sem qualquer dúvida, a plena liquidez e certeza do direito creditório reivindicado, razão pela qual há de homologar a compensação requestada.

Acórdão n° 2402-008.269

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluso o direito de fazê-la em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. OBJETO DA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE OU NULIDADE.

A expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não objetiva limitar o alcance da ação fiscal, mas apenas instaurá-la, constituindo mero instrumento de planejamento e controle administrativo. Alterações ou prorrogações de prazos não são suficientes para efeitos de nulidades do lançamento ou para declaração de irregularidade de ato administrativo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL.

Incide o imposto de renda mensal sobre os ganhos líquidos auferidos na compra e venda de ações em Bolsa de Valores.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Alega que deve ser assegurada ao Contribuinte a análise dos documentos extemporaneamente juntados aos autos, ainda que em sede de recurso voluntário.

E que a interpretação conjunta entre o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 38 da Lei nº 9.784/99 leva à relativização da preclusão consumativa em respeito ao princípio da verdade material.

Deve-se evitar que o direito ao crédito do Contribuinte seja cerceado por um formalismo exacerbado que nega a veracidade dos fatos pela simples inobservância do momento da apresentação da documentação comprobatória.

(ii) Análise das provas documentais apresentadas em sede de recuso voluntário – retorno dos autos à unidade local. Como paradigmas, os acórdãos nº 1201-003.881 e 1201-004.856:

Acórdão nº 1201-003.881

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral, a prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no recurso voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da não homologação da compensação pleiteada sem a análise das provas constantes nos autos.

Necessária a remessa dos autos à DRF da jurisdição do contribuinte para análise da existência do direito creditório com base nas provas documentais apresentadas em sede de recurso voluntário.

Acórdão nº 1201-004.856

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. VERDADE MATERIAL. REANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO Colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, o direito creditório vindicado deve ser reanalisado pela Receita Federal. Prevalece na espécie a verdade material.

Sustenta o Contribuinte que o Colegiado recorrido errou ao formar seu convencimento acerca da suficiência das provas juntadas para demonstrar a liquidez e certeza do crédito tributário. Isso porque a análise de suficiência de provas comprobatórias de crédito tributário é competência da Unidade Local da Administração Tributária, e não do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, é imperioso que a documentação apresentada em sede de recurso voluntário pela Contribuinte seja além de admitida, analisada pela Unidade de Origem competente para verificar a existência do crédito pleiteado.

(iii) Conversão dos autos em diligência, apontando os paradigmas nº 3403-003.558 e 3403-002.672:

Acórdão nº 3403-003.558

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. PROVA. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado pelo contribuinte, por meio de planilhas amparadas em prova contábil - cópias do Balancete Patrimonial. Demonstrativo de Resultado e Livro Razão o valor correto da base de cálculo e que antes houvera a inclusão indevida de receita financeira - não sujeita à incidência da contribuição deve ser reconhecida a existência de recolhimento em valor maior que o devido.

Acórdão nº 3403-002.672

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/04/2002

BASE DE CÁLCULO. INDÉBITO. DCTF. DILIGÊNCIA.

Apurado em diligência fiscal que o indébito utilizado em procedimento de compensação decorre da apuração de valor a menor do que o pago em razão da exclusão da base de cálculo de receitas diferente do faturamento, isto é, venda de mercadorias e prestação de serviços, impõe em reconhecer o direito de o contribuinte reaver o que pagou a mais do que o devido e compensar até o limite do crédito apurado. A apresentação de DCTF retificadora não é causa determinante ao exame do pleito de ressarcimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Defende o Contribuinte a necessidade de conversão do julgamento em diligência para a determinação da liquidez do crédito tributário. Justifica que não se pode permitir que o Acórdão Recorrido opere efeitos quanto à matéria processual de provas, considerando tamanha insegurança jurídica que se verificaria na esfera jurídica da Contribuinte.

O r. Despacho de Admissibilidade negou seguimento ao Recurso Especial, com as seguintes razões:

DIVERGÊNCIA (1) - NÃO CARACTERIZAÇÃO DA PRECLUSÃO E RESPEITO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

(...)

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

De pronto, constata-se que a decisão recorrida foi prolatada em processo de iniciativa do contribuinte, com a distribuição do ônus probatório que lhe é própria. O Acórdão nº 2402-008.269, a seu turno, foi exarado em sede de processo de formalização da determinação e da exigência de crédito tributário, em que a distribuição do ônus da prova é invertida. Não se pode concluir, portanto, que o Colegiado 2402 julgaria a lide da mesma forma, caso se deparasse com um PER Dcomp.

Não é o mesmo óbice que se interpõe na dedução da divergência jurisprudencial suscitada entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 1201-005.229, que também foi prolatado em processo de iniciativa do contribuinte. No caso, verifica-se que o julgamento do qual resultou o acórdão indicado como paradigma foi precedido de diligência, motivada pela retificação extemporânea da DCTF, circunstância fática não ocorrida nos presentes autos. E em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

DIVERGÊNCIA (2) - ANÁLISE DAS PROVAS DOCUMENTAIS APRESENTADAS EM SEDE DE RECUSO VOLUNTÁRIO – RETORNO DOS AUTOS À UNIDADE LOCAL

(...)

Cotejando o Acórdão recorrido e o de nº 1201-003.881, parece-me que não há como extrair o dissídio suscitado pelo recorrente. Explico.

O voto condutor da decisão indicada como paradigma houve por bem em reiniciar o processo, porquanto as provas apresentadas somente na fase recursal não foram objeto de qualquer análise. A decisão recorrida, mesmo não conhecendo das provas serodidamente apresentadas, analisou-as e concluiu pela sua insuficiência. Como se vê, o Acórdão indicado como paradigma nº 1201-003.881 decidiu em um contexto fático-probatório diverso do analisado no Acórdão recorrido, o que impede que se atribua a diferença de resultados à alegada divergência interpretativa.

Já o Acórdão nº 1201-004.856 resolveu devolver os autos à Unidade Local por considerar que os documentos juntados na fase recursal eram hábeis e suficientes para a comprovação do direito creditório, enquanto a decisão recorrida, ao contrário, tachou a documentação insuficiente. Por se tratar de instância extraordinária, à CSRF não cabe a reapreciação ou reavaliação de prova, uma vez que o livre convencimento sobre o valor probante do acervo documental constante dos autos é garantia da autoridade julgadora, devidamente insculpida no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, não sendo possível seu escrutínio através de Recurso Especial.

Finalmente ainda que se relevasse a falta de similaridade fática entre os acórdãos paragonados, a peça do recurso especial não conseguiu comprovar dissídio interpretativo quanto ao afastamento da regra de preclusão. De tal modo, remanesceu no aresto recorrido fundamento inatacado, suficiente, por si só, para determinar o desprovemento do pedido, evidência que atrai, *mutatis mutandis*, a regra inscrita na Súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal, com este teor:

"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."

Destarte, é inadmissível o recurso especial que não impugna fundamento do acórdão recorrido apto, por si só, a manter a conclusão a que chegou o colegiado de origem, o que ocorreu no presente caso.

DIVERGÊNCIA (3) - CONVERSÃO DOS AUTOS EM DILIGÊNCIA

*Cotejo dos arestos confrontados*

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há como extrair o dissídio interpretativo suscitado, haja vista que nenhum dos acórdãos indicados como paradigma efetivamente decidiu pela necessidade de conversão do julgamento do recurso em diligência, limitando-se a apreciar resultado de diligência, cuja necessidade foi deliberada em decisão anterior.

Ainda que não bastasse esse óbice, o que se observa é que os paradigmas decidiram controvérsias decorrentes da não retificação oportuna da DCTF que embasou o PER/Dcomp. Tal situação não foi contemplada pela decisão recorrida, impedindo que se estabeleça base de comparação entre os julgados.

Divergência não comprovada.

Interposto o Agravo, o r. Despacho da Presidência acolheu-o parcialmente, dando seguimento ao recurso especial quanto às matérias “Análise de provas documentais apresentadas em sede de recurso voluntário – retorno dos autos à unidade local”, mas a apenas em relação ao Acórdão nº 1201-003.881, e “Conversão do julgamento em diligência”.

Em síntese, as razões foram as seguintes:

*Análise de provas documentais apresentadas em sede de recurso voluntário – retorno dos autos à unidade local*

O confronto entre as decisões, examinadas unicamente sob o ângulo da necessidade de retorno dos autos à unidade de origem, que é o objeto da controvérsia aviada neste capítulo, denota aparente dissenso entre elas, uma vez que o acórdão recorrido jamais ventilou essa possibilidade, provavelmente embasada na análise documental realizada, enquanto o julgado paradigmático *sub examine*, sem qualquer verificação documental expressa (em voto) – repita-se –, apenas consignou a necessidade de devolução à unidade preparadora.

Com todas as vênias à autoridade recorrida, a singela colocação de que os contextos fáticos-probatórios seriam diversos, como motivação à negativa de seguimento, por si só, não é satisfatória a esse escopo, pois os casos cotejados possuem mais semelhanças que diferenças.

De outra banda, não se pode olvidar que, nesta fase processual, de avaliação monocrática de cabimento de recurso especial, a dúvida fundada sobre a existência da divergência interpretativa milita em favor do seguimento da matéria, para que se permita o juízo de prelibação, exauriente e definitivo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem a reclamação é dirigida.

Pelo exposto, deve-se dar seguimento ao recurso especial sobre essa controvérsia, mas apenas em relação ao Acórdão nº 1201-003.881.

*Conversão do julgamento em diligência*

(...) o que se entrevê no exame da matéria não é propriamente um debate sobre a imposição, ou mesmo a necessidade, de realização de diligência nas hipóteses em que os documentos juntados pelo interessado não são suficientes à prova, mas, sim, se há obrigatoriedade de que a íntegra dos elementos de prova deve ser produzida pelo contribuinte desde a manifestação de inconformidade.

Sob esta perspectiva, observa-se que os paradigmas selecionados, envolvendo o mesmo contribuinte, em situação bastante assemelhada, onde houve prova débil na manifestação de inconformidade, com complementação no recurso voluntário

e, ainda assim, os processos foram baixados para diligência, no intuito de se confirmar a procedência do crédito, como se extrai dos seguintes trechos dessas decisões:

*Relatório*

*Transcrevo abaixo o relatório da Resolução:*

*(...)*

Frente a todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que o órgão de origem verifique a composição da base de cálculo adotada pela Recorrente ao recolher a Contribuição, levando em conta as notas fiscais emitidas, a escrita contábil e a fiscal e outros documentos que considerar pertinentes.

Observa-se nesse julgado que a turma consentiu com a complementação da prova, inclusive no momento da realização da diligência, a critério da autoridade fiscal responsável pelo procedimento.

O Acórdão nº 3403-002.672, paradigma, também não discrepa:

*“Há entendimento de que cabe ao Interessado comprovar no primeiro momento em que consubstancia o direito buscado, em sede administrativa, também existe aqueles cujos juízos são de que esse tempo de comprovação é mais largado, tudo isso em homenagem ao princípio da verdade. É o que ocorreu neste caderno.*

*O rigor em obediência ao rito penso que é necessário em razão da importância do instituto processual, no entanto, cabe ao Julgador Administrativo, em certas oportunidades temperá-lo, é o caso tratado nesse processado.” (grifado)*

*Então, como se vê, respeitante à conversão do julgamento em diligência – sob o ângulo da complementação de prova na fase recursal –, enquanto o acórdão recorrido foi rígido quanto à sua realização, os arestos dissonantes foram mais maleáveis no tocante a essa circunstância.*

*Outrossim, com todo o respeito ao despacho reclamado, tem-se que não procedem os fundamentos da negativa de seguimento, tendo em conta que, também neste processo, a falta de retificação prévia de DCTF ocasionou a não homologação da compensação, visto tratar-se de despacho eletrônico, e, quanto ao fato de limitarem-se os paradigmas à adoção de resultado de diligência, deve-se concordar com o recorrente, pois a simples existência de resoluções já sinalizaria que houve alteração pontual sobre a necessidade da realização dessas diligências.*

*Dessa forma, parece existir divergência interpretativa, de maneira que, diante de dúvida fundada, deve ser a matéria admitida, valendo aqui os mesmos comentários já arrolados no tópico anterior sobre o raciocínio aplicável.*

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional defende que:

(i) O recorrente não comprovou o montante do ICMS incidente em suas receitas, caso fosse autorizada a exclusão de tal imposto da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para tanto, deveria ter apresentado notas fiscais, nas quais estivesse destacado o valor do ICMS.

(ii) Não tendo juntado tais documentos, precluiu seu direito a fazê-lo em outro momento, por força dos §§ 4º e 5º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

### **Análise das provas documentais apresentadas em sede de recuso voluntário – retorno dos autos à unidade local**

Sustenta o Contribuinte que o Colegiado recorrido errou ao formar seu convencimento acerca da suficiência das provas juntadas para demonstrar a liquidez e certeza do crédito tributário. Isso porque a análise de suficiência de provas comprobatórias de crédito tributário é competência da Unidade Local da Administração Tributária, e não do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, é imperioso que a documentação apresentada em sede de recurso voluntário pela Contribuinte seja além de admitida, analisada pela Unidade de Origem competente para verificar a existência do crédito pleiteado.

A decisão recorrida consignou que a apresentação da prova do crédito em sede de recurso voluntário estava preclusa, uma vez que a juntada deveria ter sido feita em manifestação de inconformidade:

(...) é inerente à análise do pedido de ressarcimento a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Nesse sentido, para se constatar a veracidade do alegado pela recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação do pagamento a maior ou indevido em cotejo ao que deveria ter sido pago pelo contribuinte. No presente caso, a prova a ser produzida corresponde ao recolhimento de ICMS, seu respectivo valor, sua composição na base de cálculo, e o comparativo do quantum efetivamente recolhido (com ICMS) e o quantum que deveria ter sido recolhido (sem ICMS).

Dessa forma, o livro de apuração do ICMS, assim como as notas fiscais do período, são instrumentos de prova capaz de demonstrar o montante de ICMS que incidiu

nas operações ou prestações de serviços sujeitos ao imposto no período, para fins calcular o montante de PIS indevidamente recolhido por se ter incluído estes valores de ICMS na sua base de cálculo.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72: (...)

Em sede de impugnação, a contribuinte junta aos autos apenas uma planilha com os demonstrativos que embasam seu pedido, e não colaciona nenhum documento com força probatória suficiente a comprovar e embasar tais informações. Agora em sede de Recurso Voluntário, a recorrente junta uma série de documentos, se apoiando no princípio da verdade material.

Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em trazer na manifestação de inconformidade e/ou antes da decisão de primeiro grau todos os argumentos contra a não homologação do pedido de compensação e juntar os documentos hábeis a comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido compensar, é a preclusão, diante da impossibilidade de o fazer em outro momento.

Como bem explicitado acima, diferentemente seria a situação de apresentação de razões e documentos complementares à impugnação/manifestação de inconformidade, com fundamento na exceção contida na alínea “c” do § 4º, art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a qual se admitiria a possibilidade de o julgador proceder à análise dos argumentos suscitados pelo sujeito passivo em sede de recurso em atenção aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

(...)

Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadas do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.

Há dois fatos de fácil constatação: (i) a decisão recorrida aplicou dispositivo legal (alínea “c” do § 4º, art. 16 do Decreto nº 70.235/72) e (ii) o Contribuinte não aponta a razão pela qual o dispositivo legal deveria ter sido afastado.

Inclusive, a falta do apontamento direto da legislação interpretada de forma divergente já havia sido registrada pelo Despacho de Admissibilidade:

Este examinador não logrou extrair do arrazoado recursal inequivocamente qual teria sido a legislação interpretada divergentemente. E não cabe a este examinador suplementar os termos do recurso, demonstrando, *sponte sua*, aquilo que o próprio recorrente não demonstrou.

Não é demasiado lembrar que o dissídio jurisprudencial que enseja a abertura da via recursal especial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de entendimento conflitante para as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embaixadores da questão jurídica posta em debate. Assim, o conhecimento do Recurso Especial de divergência exige a indicação de qual dispositivo legal teria sido objeto de interpretação divergente. Veja o recorrente que, sem a requerida demonstração, o examinador da admissibilidade do pleito não tem como aferir a similitude das questões de fato e de direito e certificar a ocorrência de divergência de interpretação da norma tributária federal.

O conhecimento do Recurso Especial de divergência exige a indicação de qual dispositivo legal teria sido objeto de interpretação divergente. A mitigação do mencionado pressuposto de admissibilidade do recurso especial iria de encontro aos princípios da ampla defesa e do contraditório, pois criaria para a parte recorrida dificuldades em apresentar suas contrarrazões, na medida em que não lhe seria possível identificar de forma clara, precisa e com a devida antecipação qual a tese insculpida no recurso especial.

Por sua vez, o acórdão paradigma em nome da verdade material admitiu a juntada dos documentos em sede de Recurso Voluntário, sem sustentar o afastamento da regra de preclusão. Cito o teor do voto:

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte apresentou a documentação contábil e a memória de cálculo das apurações realizadas que, supostamente, comprovam a existência do direito creditório pleiteado. Tais provas, apesar de não apresentadas junto à manifestação de conformidade, devem ser consideradas, tendo em vista que o processo administrativo deve buscar a verdade material.

(...)

Não obstante, é preciso que os presentes autos sejam remetidos à DRF de origem, para que seja analisada a efetiva existência do direito creditório pleiteado, com base nos documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para determinar o retorno dos autos à Unidade Local para reanálise do direito creditório decorrente, à luz dos documentos acostados ao Recurso Voluntário, do direito pleiteado e para prolatar novo Despacho Decisório; após, retome-se o rito processual.

Entendo pela não comprovação da divergência por duas razões: a falta de indicação expressa do dispositivo legal interpretado de forma divergente (art. 118, §1º, do RICARF) e pela ausência de exposição dos motivos para afastamento da preclusão pelo paradigma, o que também impede a análise da divergência e da identificação da similitude fática.

Além disso, há um terceiro motivo, que é a existência de fundamento autônomo para a negativa de provimento do recurso voluntário pelo acórdão recorrido, que é a insuficiência da prova trazida:

Junta ao recurso os seguintes documentos: cópia dos comprovantes de recolhimento (DARF's), Livro Razão e Balancete Mensal; demonstrativo da base de cálculo sobre as demais receitas do PIS e da COFINS de cada mês.

(...)

No presente caso, a prova a ser produzida corresponde ao recolhimento de ICMS, seu respectivo valor, sua composição na base de cálculo, e o comparativo do quantum efetivamente recolhido (com ICMS) e o quantum que deveria ter sido recolhido (sem ICMS).

Dessa forma, o livro de apuração do ICMS, assim como as notas fiscais do período, são instrumentos de prova capaz de demonstrar o montante de ICMS que incidiu nas operações ou prestações de serviços sujeitos ao imposto no período, para fins calcular o montante de PIS indevidamente recolhido por se ter incluído estes valores de ICMS na sua base de cálculo.

(...)

*In casu*, como contatado pela decisão recorrida “o recorrente não comprovou o montante do ICMS incidente em suas receitas, caso fosse autorizada a exclusão de tal imposto da base de cálculo do PIS e da Cofins. Para tanto, deveria ter apresentado notas fiscais, nas quais estivesse destacado o valor do ICMS”.

(...)

(...) mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a interessada colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da manifestação de inconformidade, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.

Assim, não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

Por fim, ressalto que o debate sobre a necessidade de retorno dos autos à unidade de origem não é o cerne do recurso especial, mas sim uma consequência do eventual afastamento da preclusão.

### Conversão do julgamento em diligência

O acórdão recorrido consignou que, diante da preclusão, não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade:

De outro norte, não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada em sede de Manifestação de Inconformidade. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira em negar o pleito da contribuinte, por ausência de provas da existência do crédito, em momento processual adequado.

Defende o Contribuinte a necessidade de conversão do julgamento em diligência para a determinação da liquidez do crédito tributário. Justifica que não se pode permitir que o Acórdão Recorrido opere efeitos quanto à matéria processual de provas, haja vista tamanha insegurança jurídica que se verificaria na esfera jurídica da Contribuinte.

Sobre a realização (ou não) de diligências pelos órgãos julgadores:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Nesse sentido, a Súmula CARF Nº 163:

Súmula CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Vê-se que a Recorrente requer o afastamento de outro dispositivo de lei, sem declinar as razões para tanto.

Entendo não haver similitude fática entre a decisão recorrida e os paradigmas, uma vez que a realização ou não da diligência, tal como consignado no texto de lei, depende do livre convencimento do julgador.

Ademais, no acórdão paradigma nº 3403-003.558, não se discute a preclusão. E, é importante ressaltar que a prova foi juntada para contrapor os argumentos da DRJ, o que representa ausência de similitude fática. Cito o voto condutor:

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) que teve sua homologação negada por Despacho Decisório Eletrônico (DDE), ao fundamento de que o valor do DARF foi integralmente absorvido pelo valor confessado em DCTF.

Na impugnação o contribuinte limitou-se a explicar que promoveu a retificação da DCTF, para ajustar os valores com aqueles informados em DCOMP.

A DRJ negou provimento à impugnação ao fundamento de que, depois de recusada a homologação da DCOMP, não basta a retificação da DCTF, sendo necessária a comprovação do indébito.

Assim, na interposição do recurso voluntário o contribuinte apresentou planilha demonstrando a composição da base de cálculo da contribuição, acompanhada de documentos contábeis Balancete Patrimonial, Demonstrativo de Resultado e do Livro Razão.

Este Conselho deliberou pela conversão do julgamento em diligência para que a Delegacia de origem confirmasse a demonstração, tomando como base a documentação contábil apresentada pelo contribuinte.

A Delegacia conferiu a documentação contábil apresentada e confirmou a apuração da base de cálculo, tal como apresentada pelo contribuinte, do que restou confirmado o valor do indébito indicado pelo contribuinte na DCOMP.

Resta a este Conselho, diante de tal contexto dos fatos, ratificar tudo quanto foi apurado pela DRF, reconhecendo ao contribuinte o direito de crédito e homologando a compensação.

Por sua vez, no acórdão paradigma nº 3403-002.672, houve diligência em razão dos elementos dos processos e de acordo com as provas constantes no caso. E o resultado baseou-se no resultado dessa diligência. Confira-se o voto:

Vejo que a diligência foi de grande valia e luminosa ao julgamento, tomando como fonte a informação fiscal que, definitivamente esclareceu que há inclusão à base de cálculo de receitas não oriundas do faturamento. Sendo um ponto relevante ao deslinde da querela, portanto, não há como deixar de enxergar o direito subjetivo do contribuinte em estar nessa sede debatendo para ver reconhecido o seu pleito.

Nesse sentido a diligência fiscal dissecou as contas 3.15.00 “Outras Receitas/Despesas Operacionais” e 3.23.00 “Receitas Financeiras”:

“... todas as Receitas do grupo Outras Receitas, bem como as Receitas Financeiras, tinham a incidência tributária e integravam a Base de Cálculo tanto do PIS/PASEP, quanto da COFINS. O detalhamento das Receitas que compõe o Grupo de contas 3.15.00 Outras Receitas/Despesas Operacionais e 3.23.00 Receitas Financeiras, encontram-se abaixo discriminados.

Com a segurança traduzida pelas informações colhidas em diligência, a toda evidência, que a contribuinte fez incluir à base de cálculo receitas não sujeita a

exação da contribuição exigida. Corrobora ainda com afirmação de que no período de apuração do indébito a recorrente encontrava submetida ao regime cumulativo das contribuições destinadas para o PIS e a COFINS, fato esse suficiente o bastante para aplicar a regra traçada pela Lei nº 9.718/98.

Não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja recurso especial. (Acórdão nº 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**