



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.002625/2010-07
ACÓRDÃO	9303-016.428 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	INDÚSTRIA DE COMPENSADOS SUDATI LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovycz Belisário, Hécio Lafetá Reis, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo conselheiro Hécio Lafetá Reis.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte em face do Acórdão nº 3201-008.622, de 23 de junho de 2021, fls. 139/144, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/06/2003 a 30/06/2003

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITOS. CRÉDITO JÁ UTILIZADO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. 170 DO CTN.

Ao passo que a contribuinte requer o pedido de restituição/compensação de crédito e a fiscalização demonstra que já foi utilizado, cabe a ela o ônus probatório de desconstituir tal fato, demonstrando liquidez e certeza nos termos art. 170 do CTN.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso.

Síntese do Processo

Trata o processo de manifestação de inconformidade apresentada em 15/06/2010, em face do indeferimento do pedido de restituição constante do Per/Dcomp nº 36519.42901.190606.1.2.04-0508, nos termos do despacho decisório emitido em 06/05/2010 pela DRF em Cascavel/PR.

No aludido PER, transmitido eletronicamente em 19/06/2006, a contribuinte objetiva o reconhecimento de direito creditório no montante de R\$ 600,63 correspondente a uma

parte do pagamento de Cofins efetuado em 15/07/2003, sob o código 2172, no montante de R\$ 14.111,16.

Segundo o despacho decisório, cientificado em 14/05/2010, o pedido foi indeferido em razão da ausência de saldo disponível em relação ao pagamento indicado.

Na manifestação apresentada, a interessada diz que apresentou o pedido em razão da inconstitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei nº 9.718, de 1998, pretendendo a restituição de valores pagos a maior a título de PIS/Cofins, por se tratar de valores recolhidos sobre as receitas classificadas como Receitas Financeiras e Outras Receitas.

Assevera que o Despacho Decisório deixou de analisar a questão principal do Pedido de Restituição, qual seja, a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de PIS/Cofins, em face da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998.

Na sequência, diz que diante da inequívoca omissão do Despacho Decisório proferido quanto ao mérito da demanda, a manifestação de inconformidade deve ser julgada procedente, deferindo-se integralmente a restituição pleiteada.

No subitem III, tece considerações acerca da inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei nº 9.718, de 1998. Diz que houve revogação tácita da Lei Complementar nº 70, de 1991 e que a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins, constante da Lei nº 9.718, de 1998, não foi recepcionada pela Constituição Federal.

No subitem seguinte, discorre sobre a decisão preferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) e que diz respeito à inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Ao final, requer o reconhecimento da manifestação de inconformidade e o total deferimento da restituição pleiteada. Requer, ainda, que aos créditos a serem restituídos sejam acrescidos juros remuneratórios calculados com base na Taxa Selic, desde o pagamento até a data da compensação ou da restituição em espécie.

Às fls. 49/52, juntaram-se extratos de consulta aos sistemas de controle de arrecadação federal e de DCTF.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual alegou, em síntese, que:

- o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, sendo hipótese de aplicação obrigatória por esse CARF, em razão do conceito de faturamento;
- houve revogação da Lei Complementar nº 70/91;
- deve prevalecer o princípio da verdade material, e que junta em recurso voluntário prova contábil, DARF, declaração de compensação comprovando o pagamento do débito referente ao auto de infração do crédito pleiteado.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 151/164) através dos quais suscitou os vícios de omissão, por ausência de fundamentação acerca da análise documental e afronta à verdade material; e erro material, por haver nova fundamentação da decisão de piso e ausência de exame das provas.

O Embargos de Declaração foram rejeitados (fls. 168/175) pelo Presidente Substituto da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF

A Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 182/206) em que suscita, preliminarmente, a **nulidade do acórdão e da decisão que rejeitaram os embargos de declaração** Por: a) não apreciação dos argumentos que compõem os embargos de declaração da recorrente, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9101-002.871; e, no mérito, divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: 1) **princípio da verdade material e possibilidade de juntada de documentos até a tomada da decisão final**, indicando como paradigma o Acórdãos n.º 9303-001.842; e 2) **necessidade de determinação de diligências**, indicando como paradigmas o Acórdão n.º 1201-002.084.

O Recurso Especial teve negado seu seguimento pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 245/254) por ausência de divergência interpretativa entre os acórdãos paragonados.

A decisão foi atacada por meio de Agravo (fls.261/271), o qual foi acolhido por meio do Despacho em Agravo de fls. 273/282, sendo admitidas à análise desta 3ª Turma da CSRF todas as matérias ventiladas no Recurso Especial.

Do Recurso Especial

Em suas razões recursais, em síntese, alega a Contribuinte que:

- a decisão que examinou os embargos de declaração, decidiu pela sua rejeição, meramente reproduzindo decisão de piso, sem sequer adentrar a análise dos vícios identificados no bojo do julgado, em especial, quanto à ausência de análise dos documentos probatórios apresentados em sede recursal, hábeis a comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado;
- incorre em omissão e fere os princípios da instrumentalidade processual e da verdade material a decisão que se absteve de apreciar os documentos probatórios apresentados pela ora recorrente;
- é nula r. decisão que não analisou de maneira satisfatória os vícios veiculados pela contribuinte em sede de embargos de declaração, por imposição do disposto no inciso II do artigo 59 e caput do artigo 61, ambos do Decreto nº 70.235/72;
- o crédito ora discutido decorre de pagamento a maior de Cofins, em razão da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998;
- não haverá saldo credor que justifique o pedido de restituição formulado nos presentes autos, caso não seja o pedido da recorrente apreciado sob a ótica da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998 – cuja certeza e liquidez do crédito resta comprovada pelos documentos juntados em sede recursal;
- uma vez apresentada pela ora recorrente, até a decisão administrativa final, mesmo em fase recursal, a documentação contábil hábil para demonstrar o direito creditório pleiteado, tais provas devem ser analisadas pela autoridade administrativa, de modo a formar seu convencimento da maneira mais embasada possível, em busca da verdade material, sob pena de predileção da forma sobre o direito do contribuinte;

- o Processo Administrativo é regido pelos Princípios da Instrumentalidade e da Verdade Material, e em respeito ao art. 38 da Lei nº 9.784/99, mostra-se legítimo o pleito formulado pela ora recorrente, sendo claro e evidente o seu direito de ter analisado os documentos juntados ao processo, hábeis a demonstrar a liquidez do crédito reclamado à Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- caso a autoridade julgadora entenda não haver nos autos documentação suficiente para a verificação da existência ou não do crédito, ou até mesmo carecer de orientações acerca da relação entre as provas e o direito pleiteado, deverá determinar a sua conversão em diligência, de modo a obter elementos suficientes para o seu convencimento, conforme preconiza o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72;
- em aplicação ao princípio da verdade material, era dever da autoridade julgadora determinar a realização de diligências para fins de quantificação e reconhecimento do direito creditório.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 284/290) sustentando, em síntese, que:

- se há expressa vedação legal, impossibilitando a juntada de documentos em fase recursal ou sua apreciação, salvo em hipóteses excepcionais, não é dado ao julgador fazer “tabula rasa” da lei, a pretexto de se invocar um determinado princípio processual;
- ao órgão administrativo não é dado deixar de aplicar a norma pertinente à matéria, sob pena de reconhecer implicitamente a sua inconstitucionalidade, o que é vedado pela Súmula n. 2 do CARF;
- uma vez que no caso em tela, não estamos diante de nenhuma das hipóteses autorizadas de juntada de documentos em fase recursal, tais provas deveriam ter sido rejeitadas ou até mesmo desentranhadas, com o improvimento do recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo, porém deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisados de maneira pormenorizada.

Foram admitidas para análise deste Colegiado, pelo Despacho em Agravo, as seguintes matérias:

a) Nulidade do acórdão e da decisão que rejeitaram os embargos de declaração

Sustenta a recorrente serem nulos o acórdão recorrido e a decisão que rejeitou seus embargos de declaração por ausência de apreciação dos argumentos que os compuseram.

Verifica-se na leitura do relatório do acórdão recorrido que os autos estão a tratar de Pedido de Restituição, de iniciativa do contribuinte, fundamentado em pagamento supostamente indevido de COFINS, que exigiria a apresentação de todas as provas sobre as quais se funda o seu direito, sob pena de aplicação do previsto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972.

No caso do acórdão paradigma (9101-002.871) a situação fática tratada naqueles autos decorria de autuação fiscal, ou seja, de processo de determinação e exigência de crédito tributário de iniciativa do Fisco.

Assim, por se tratar de situações fáticas nas quais vigem sistemas de distribuição do ônus probatório, ao menos em tese, opostos, bem como em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência interpretativa da legislação tributária.

Ademais, o acórdão recorrido decidiu que:

- a) não existe qualquer saldo credor a ser reconhecido, já que restou demonstrado nos autos que o crédito já foi utilizado;
- b) em nenhum momento a contribuinte logrou êxito em desconstituir tal fato, inexistindo liquidez e certeza, conforme estatuído pelo art. 170 do CTN;

- c) o ônus probatório deve recair sobre a contribuinte com vistas a demonstrar o seu direito ao crédito, o que não ocorreu durante o processo administrativo fiscal;
- d) a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Em conclusão, a situação fática dos presentes autos cuida da análise de PER/DCOMP lastreada em pagamento supostamente indevido de COFINS, o que exigiria a apresentação de todas as provas sobre as quais se funda o seu direito, sob pena de aplicação do previsto no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, sendo certo que não possui qualquer semelhança com a situação fática do acórdão paradigma, haja vista tratarem aqueles autos de Auto de Infração para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em razão (1) presunção de omissão de receitas - saldo credor de caixa e (2) presunção de omissão de receitas - depósitos bancários não contabilizados e de (3) pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa.

Da leitura do acórdão paradigma não se pode inferir que a decisão seria a mesma caso a situação fática fosse a mesma, ou seja, caso se tratasse da análise de uma PER/DCOMP.

Em complemento, colhe-se do Despacho de Admissibilidade:

Das decisões confrontadas, não se verifica o dissenso jurisprudencial arguido, conforme considerações a seguir.

Com efeito, verifica-se que o não reconhecimento do crédito pela decisão recorrida tem como fundamento relevante a insuficiência probatória quanto ao direito pleiteado, uma vez que demonstrou referida decisão pelo contexto probatório dos autos que não existe qualquer saldo credor a ser reconhecido, em vista de já ter sido o crédito utilizado, não tendo em nenhum momento a contribuinte logrado êxito em desconstituir tal fato, concluindo por fim pela inexistência de liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Já o acórdão paradigma, constatando que a turma a quo não analisou a documentação probatória apresentada pela parte em recurso voluntário, potencialmente apta para desconstituir parte de lançamento de presunção legal, decidiu declarar a nulidade do Acórdão da turma a quo para novo julgamento, levando em consideração a documentação probatória acostada no recurso voluntário.

Contextualizados os fatos e tendo em vista que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, no caso em exame as situações cotejadas são desassemelhadas, haja vista que o fundamento relevante do acórdão paradigma para a nulidade declarada foi a ausência de apreciação pela Turma a quo da documentação probatória acostada no recurso voluntário, segundo o entendimento do colegiado, enquanto que o fundamento relevante do acórdão recorrido diz respeito à insuficiência probatória dos autos quanto à liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ante as considerações acima verifica-se que a divergência pretendida pela recorrente quanto à nulidade da decisão recorrida e Despacho de Rejeição dos Embargos de Declaração em decorrência da suposta omissão, uma vez que entende que não houve a análise de documentos, não restou demonstrada, haja vista a dessemelhança da situação fática e processual entre acórdão recorrido e paradigma, como já destacado, sendo de relevo ressaltar que a *ratio decidendi* da decisão recorrida está afeta ao contexto probatório dos autos, notadamente quanto ao ônus da prova em caso de direito creditório, logo não há como aferir qualquer divergência interpretativa, uma vez que neste caso exerceu o colegiado a livre convicção motivada na apreciação da prova, nos termos do no 1º artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. (destaques nossos)

Ausente a similitude fática e processual entre os acórdãos paragonados, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte nesta matéria.

b) Princípio da verdade material e possibilidade de juntada de documentos até a tomada da decisão final

Também nesta matéria não verifico haver dissídio jurisprudencial apto à admissibilidade do recurso especial.

O acórdão indicado como paradigma expressamente se manifestou acerca da admissibilidade de prova material na segunda instância de julgamento, em atenção, dentre outros, ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo tributário, decidindo por fim que a não apreciação de provas trazidas na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário.

Entretanto, não há, no acórdão recorrido, qualquer negativa quanto à admissibilidade das provas materiais antes da decisão final, tendo o relator destacado que *“o ônus probatório deve recair sobre a contribuinte de demonstrar o seu direito ao crédito, é espaço durante o processo administrativo fiscal para se buscar a verdade material, o que não ocorreu”*.

A efetiva análise das provas materiais apresentadas juntamente com o Recurso Voluntário fica clara quando afirmado que *“em nenhum momento a contribuinte logrou êxito em desconstituir tal fato, inexistindo liquidez e certeza, conforme estatuído pelo art. 170 do CTN”*.

Ou seja, houve a efetiva análise de todo o conteúdo probatório contido nos autos, caracterizando a ausência de similitude fática com o acórdão paradigma, no qual ficou expresso em sua ementa a ausência desta apreciação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

DATA DO FATO GERADOR: 23/10/1996 P

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE PARA CONTRAPOR ÀS RAZÕES DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A não apreciação de provas trazidas na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário, mormente quando sua tese de defesa não é acolhida e destina-se a refutar entendimento da decisão de primeira instância.

Recurso Especial do Contribuinte Provido (destaque nosso)

Ademais, a Recorrente reconhece ter ocorrido a análise das provas documentais juntadas em sede de Recurso Voluntário ao afirmar, em seu Recurso Especial que *“não houve a devida apreciação dos documentos juntados em sede de Recurso Voluntário”* e que *“o v. acórdão recorrido foi proferido sem a devida apreciação dos documentos probatórios apresentados pela recorrente”*.

Portanto, quanto à divergência jurisprudencial apontada, temos que a identidade fática/jurídica não resta patente, uma vez que restou evidente que no recorrido, após a valoração das provas constantes dos autos (e demais particularidades envolvidas), a Turma julgadora concluiu que não houve apresentação suficiente de provas para conferir legitimidade e certeza ao

direito creditório pleiteado, enquanto no paradigma não houve qualquer análise quanto às provas apresentadas.

Como é cediço, não há como se conhecer do Recurso Especial que implica o revolvimento das provas do processo (análise de circunstâncias distintas). Tal tarefa escapa aos limites cognitivos do Recurso Especial, não configurando controvérsia de interpretação da legislação tributária, mas mera valoração de fatos e provas. E, portanto, a reanálise que a Contribuinte demanda não é comportada por Recurso Especial de divergência.

Com estes fundamentos, voto por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte nesta matéria, por ausência de similitude fática entre os arestos paragonados.

c) **Necessidade de determinação de diligências**

Quanto à admissibilidade da matéria, ela foi analisada de maneira aprofundada pelo Despacho de Admissibilidade, cujas razões devem ser adotadas e subscritas:

Observe-se que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, como já assinalado no presente exame, no entanto, no caso em exame as situações cotejadas são desassemelhadas, haja vista que o fundamento relevante do acórdão paradigma para superar a nulidade arguida e adentrar ao mérito é indissociado do contexto probatório dos autos (comproventes das retenções efetuadas por pessoas jurídicas em geral) e (comproventes das retenções feitas por entidades integrantes da administração pública), notadamente em face das divergências nos dados apresentados nas DIRFs das próprias entidades integrantes da administração pública, como destaca a referida decisão, visto que entendeu o colegiado que a situação fática dos autos não podia prescindir de ofícios às próprias entidades da administração pública por parte da autoridade fiscal e ainda de consultas aos sistemas internos SRF SIEF DIRF SINAL, com fundamento no artigo 65, da IN RFB 900/2005 e nos artigos 36 e 37 da Lei nº 9.784/1999.

O acórdão recorrido, integrado pelo Despacho de Rejeição dos Embargos de Declaração tem como fundamento relevante que a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido, ressaltando ainda o Colegiado que o ônus probatório deve recair

sobre a contribuinte no sentido de demonstrar o seu direito ao crédito, o que não ocorreu durante o processo administrativo fiscal.

Assim verifica-se que ambas as decisões têm a construção de seus fundamentos em face do contexto probatório dos autos, sendo de relevo observar que as premissas destacadas pela decisão paradigma, como já enfatizado, para enfim analisar o mérito estão intrinsecamente vinculadas à matéria fática dos autos e à forma de obtenção da prova, específica neste caso em função da matéria fático-probatória em análise.

Com efeito, observe-se a questão probatória, está afeta à livre convicção do colegiado, por força do artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, portanto o julgador é livre para erigir os critérios valorativos na apreciação dos elementos probantes juntados aos autos, dando às provas o peso que entender cabível ante o exame in concreto, assim exerceu o colegiado recorrido a prerrogativa que lhe confere o já citado artigo 29 motivando sua *ratio decidendi* segundo os elementos de convicção que entendeu cabíveis ante o direito creditório analisado, notadamente quanto ao ônus probatório referente ao contribuinte.

Acrescente-se que a determinação de diligências pela Turma, está afeta à prerrogativa que tem o julgador, por força do artigo 18 do já mencionado Decreto nº 70.235, de 1972 de determiná-la de ofício quando entender necessária, no entanto, assim não entendeu o colegiado como se verifica pela *ratio decidendi*, já demonstrada no presente exame.

Ante as considerações acima, no caso em exame as situações analisadas são desassemelhadas inexistindo substrato para aferir divergência interpretativa do acórdão recorrido, visto que os resultados diferentes não decorrem de interpretação dissonante da mesma norma pelos referidos acórdãos, mas se vinculam à prova dos fatos analisados, tampouco existe no acórdão recorrido fundamento quanto ao artigo 65, da IN RFB 900/2005, bem como aos artigos 36 e 37 da Lei nº 9.784/1999, fundamento este que ampara a *ratio decidendi* do acórdão paradigma.

Desta forma, na matéria ora sob análise, cabe o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, uma vez que o paradigma indicado não guarda relação de similitude fática com o aresto recorrido.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa