



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.921554/2012-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.065 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	RULIWI REFEICOES INDUSTRIAIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/03/2005

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

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*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**

O Recurso Especial foi interposto pelo Contribuinte ao amparo do 67, do Anexo II, do RICARF/2015, em face do Acórdão nº 3302-011.569, de 24 de agosto de 2021, e-fls. 59 a 67, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2005

PROVAS. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a conseqüente homologação das compensações declaradas.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud. Walker Araújo e Paulo Regis Venter, que convertiam o julgamento em diligência. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.519, de 24 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10980.921481/2012-06, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

No seu Recurso Especial, e-fls. 76/110, a Recorrente suscitou divergência jurisprudencial, em relação às seguintes matérias:

Matérias	Paradigmas indicados	Legislação
Nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa em decorrência da mudança da fundamentação para a não homologação do crédito e pela falta de apreciação dos documentos probatórios juntados em sede recursal.	Acórdão nº 9101-002.871 Acórdão nº 9303-001.842 Acórdão nº 2201-004.849 Acórdão nº 3402-004.134	Arts. 16, § 4º, "c"; 29 e 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972; Arts. 277 e 489, § 1º, do CPC
Possibilidade de juntada de documentos probatórios até a tomada da decisão final, em homenagem aos princípios da verdade material e do formalismo moderado.	Acórdão nº 9202-001.634 Acórdão nº 1201-005.007 Acórdão nº 1003-000.944 Acórdão nº 1003-001.141	Art. 16, § 4º, "c", do Decreto nº 70.234, de 1972; Art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999; Art. 277 do CPC
Necessidade de conversão do julgamento em diligência de modo a averiguar a existência do crédito pleiteado.	Acórdão nº 1201-002.084	Art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972; Art. 3º, III, da Lei nº 9.784, de 1999; Art. 16, § 4º, alínea "c", do Decreto nº 70.235, de 1972
Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais.	Acórdão nº 9303-011.806	Parecer SEI nº 7698/2021/ME Art. 62, § 1º, II, b, da Portaria MF nº 343, de 2015

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 168/177 negou seguimento ao Recurso.

Proposto o Agravo (e-fls. 186/206), o r. Despacho de e-fls. 209/216 acolheu-o parcialmente para determinar o retorno dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do Recurso Especial acerca da matéria “DO DIREITO À EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - Divergência quanto a aplicação do parecer SEI nº 7698/2021/ME e do art. 62, § 1º, II, b, da Portaria MF 343/2015 alegada pela interessada”.

A decisão entendeu pela superação de alegada falta de prequestionamento em relação a essa matéria, com o conseqüente retorno à Câmara de origem para apreciação.

O novo r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 224/228 também negou seguimento ao Recurso Especial, quanto à matéria “DO DIREITO À EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS Divergência quanto a aplicação do parecer SEI nº 7698/2021/ME e do art. 62, § 1º, II, b, da Portaria MF 343/2015.

Após, o r. Despacho de e-fls. 235/243 complementou a análise do Agravo para as outras três matérias, tendo concluído por dar seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas quanto à matéria “quanto à possibilidade de juntada de documentos probatórios até a tomada da decisão final, em homenagem aos princípios da verdade material e do formalismo moderado”. As razões são as seguintes:

Além das matérias cuja negativa de seguimento se deveu à falta de prequestionamento, o primeiro despacho de admissibilidade rejeitou a matéria 2 com a seguinte fundamentação:

2.1 DIVERGÊNCIA (2) - QUANTO À POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS PROBATÓRIOS ATÉ A TOMADA DA DECISÃO FINAL, EM HOMENAGEM AOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DO FORMALISMO MODERADO

(...)

Cotejo dos arestos confrontados

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, constato que o Acórdão nº 9202-001.634 direcionou sua decisão para os processos de determinação e exigência de crédito tributário, de iniciativa do Fisco. A decisão recorrida, no entanto, laborou em sede de processo que tratou Per/DComp, de iniciativa do contribuinte, que, ao menos em tese, tem distribuição do ônus probatório invertida.

Por outro lado, embora o Acórdão nº 1201-005.007, tenha sido prolatado em processo que tratou de PER/DComp, tal e qual a decisão recorrida, deparou-se com documentação aportada serodidamente aos autos para fazer frente à fundamentação da decisão de julgamento administrativo de primeira instância. Conforme assinalado pelo voto condutor da decisão recorrida, esse não foi o caso da documentação que instruiu o recurso voluntário no presente processo.

O agravante, por seu turno, expendeu no primeiro agravo:

*Contudo, malgrado o r. despacho proferido pelo l. Presidente tenha considerado inexistente a similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, deve-se ressaltar que o princípio da verdade material invocado pela agravante se trata de um poder/dever da autoridade fiscal, de modo que é impositiva a análise da divergência ora apontada.*

*Tanto é que, conforme anotado pelo r. despacho, quando o processo administrativo é de iniciativa do Fisco sequer existem dúvidas quanto ao império da verdade material. Ora, independentemente da iniciativa da lide, os princípios e procedimentos são indistintamente os mesmos para todo e qualquer processo administrativo, motivo pelo qual o entendimento deve ser observado também no presente processo.*

*Diante disso, cumpre esclarecer que, ao contrário do que afirmou o r. despacho agravado, o Recurso Especial interposto em nada questiona a distribuição do ônus da prova, sendo essa efetivamente atribuída à contribuinte no presente caso, de modo que o argumento utilizado pelo l. Presidente não se presta a fundamentar a ausência de dissídio jurisprudencial.*

*Ainda, assim como nestes autos, no Acórdão nº 1201-005.007 as provas foram juntadas no momento da interposição do Recurso Voluntário, ou seja, na mesma fase processual, sendo notória a identidade dos contornos fáticos entre ambos os julgados.*

Quanto ao ponto, entendo assistir razão ao agravante.

Com efeito, embora se tenha anotado no despacho que o primeiro paradigma cuida de processo de iniciativa do fisco, situação em que o ônus probatório é, inicialmente, da autoridade incumbida do lançamento, nele não se identifica tal circunstância como motivadora de sua conclusão. Ao que se pode concluir de sua leitura, a possibilidade ali deferida o seria de igual modo caso o processo fosse de iniciativa do sujeito passivo.

Registre-se, ademais, que a decisão recorrida não fundamenta a negativa nesse fato. Para o relator, numa leitura restritiva do art. 16 do PAF, somente há que se relaxar a obrigação de apresentação em primeiro grau quando comprovada uma das circunstâncias nele expressamente enumeradas. Confira-se:

*No recurso voluntário, o sujeito passivo refutou a questão de direito e, utilizando o princípio da eventualidade, apresentou documentos – cópia de páginas do livro de apuração de ICMS e do livro razão, com a contabilização dos valores do ICMS - que poderiam comprovar que houve recolhimento da exação tendo o ICMS em sua base de cálculo. Esses documentos, caso autênticos, podem sugerir que houve a inclusão na base de cálculo da exação o valor do ICMS, gerando um indébito tributário.*

*Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):*

a) *Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

b) *refira-se a fato ou direito superveniente;*

c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.*

*De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.*

*Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.*

*Noutro giro, que o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.*

*Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.*

*Diante do exposto, entendo que os documentos apresentados na interposição do recurso voluntário não podem servir de prova em face da preclusão consumativa.*

*Partindo dessa premissa, retornando a análise dos autos, o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação/manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, outrossim, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:*

*(...)*

*Como se vê, não há aí nenhuma referência ao fato de o processo ser de iniciativa do sujeito passivo. De sua leitura, só se pode concluir que o mesmo raciocínio seria seguido em caso de lançamento tributário.*

*Comprova-se, assim, a divergência com respeito ao primeiro paradigma.*

*Não bastasse isso para o acolhimento do agravo, o segundo veicula situação idêntica à deste: documentação apresentada apenas em sede de recurso voluntário em*

processo de iniciativa do sujeito passivo. Lá, o colegiado entendeu, consoante a transcrição feita no agravo:

*Entendo que a juntada de referidos documentos em sede de interposição de Recurso Voluntário pode ser admitida em homenagem ao princípio da verdade material, já que se prestam a comprovar alegação formulada na manifestação de inconformidade e contrapor-se a argumentos da Turma julgadora a quo, e não se tratam de inovação nos argumentos de defesa. A possibilidade jurídica de apresentação de documentos em sede de recurso encontra-se expressamente normatizada pela interpretação sistemática do art. 16 e do art. 29 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, em casos específicos como o ora analisado.*

*A jurisprudência deste Tribunal é dominante no sentido de que o princípio do formalismo moderado se aplica aos processos administrativos, admitindo a juntada de provas em fase recursal, conforme se constata das ementas dos julgados abaixo transcritas: (...)*

*É certo que os documentos juntados aos autos no recurso voluntário, bem como os que haviam sido juntados na manifestação de inconformidade podem ser caracterizados como um início de prova e não foram analisados, e devem, para evitar a supressão de instância, serem examinados pela autoridade administrativa.*

Claramente, o relator vê possibilidade de compatibilizar o chamado princípio da verdade material ao art. 16 do PAF, mesmo quando se cuide de processo de iniciativa do sujeito passivo, sempre que os documentos por ele tardiamente juntados se destinem a comprovar aquilo que já ele vem defendendo no processo.

Parece-me, pois, perfeitamente configurada a divergência

Proponho, por isso, o acolhimento do agravo quanto à divergência 2.

Em relação à matéria para a qual foi dado seguinte ao Recurso, a Recorrente alega que:

Embora o acórdão recorrido tenha se fundamentado no art. 16, § 4º do Decreto nº 79.235/72 para julgar intempestiva a apresentação de provas em sede de recurso voluntário, ocorre que os Ilmos. Conselheiros deixaram de observar que o indeferimento do crédito se deu embasado em nova fundamentação, nunca antes discutida no processo, o que enseja a aplicação da alínea “c” do mesmo dispositivo legal.

Explica-se. O Despacho Decisório que indeferiu o PER/DCOMP objeto dos presentes autos, restou proferido da seguinte forma:

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

Por sua vez, a Manifestação de Inconformidade da recorrente foi julgada improcedente, em decisão proferida pela DRJ no seguinte sentido:

Os órgãos julgadores administrativos são incompetentes para apreciar questões que versem sobre a inconstitucionalidade de atos legais. Assim, como não há previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins), estando o assunto disciplinado em disposição literal de leis regularmente editadas, não podem as instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, estender sua apreciação para o campo das questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato legal, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346/1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, condições que não se apresentam neste caso.

Não se desconhece que a presente matéria está em discussão no Supremo Tribunal Federal, especialmente no RE nº 574.706-PR, ainda não transitado em julgado. No entanto, não há como estender qualquer entendimento favorável aos contribuintes para os julgamentos procedidos Consulta Cosit nº 137, de 16 de fevereiro de 2017:

(...)

Nesse contexto, e sem que haja previsão legal para as exclusões pleiteadas, não resta caracterizado o pagamento indevido ou maior que o devido, não havendo, assim, como se deferir a restituição pretendida.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de indeferir a solicitação do interessado, não reconhecendo o direito creditório pleiteado. – Grifou-se.

Ocorre que, conforme exposto, ao julgar o Recurso Voluntário da recorrente, a Colenda Turma julgadora afastou os fundamentos utilizados previamente para o indeferimento do pedido de restituição e adotou nova fundamentação, o que enseja a aplicação do disposto no art. 16, § 4º, “c”, do Decreto nº 70.235/72. (...)

Contudo, à revelia do exposto, o v. acórdão recorrido ignorou a disposição da alínea “c”, § 4º, do art. 16, do Decreto nº 79.235/72 e negou apreciação dos documentos apresentados em sede de recurso voluntário, os quais são hábeis a comprovar o direito creditório.

Em Contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o não provimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

Nos termos do art. 118, § 6º, 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.

Na origem, o sujeito passivo transmitiu Per/Dcomp visando restituir o crédito em razão de pagamento indevido ou a maior de COFINS cumulativa, relativo ao fato gerador de 31/08/2003.

A Delegacia da Receita Federal emitiu despacho decisório eletrônico, no qual indefere a restituição pleiteada, em razão do pagamento ter sido utilizado na quitação integral de débito da empresa, não restando saldo creditório disponível.

O Contribuinte sustentou que o pedido de restituição advém de créditos decorrentes de pagamentos a maior de PIS/COFINS em razão da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

A decisão da DRJ consignou que:

Nesse contexto, e sem que haja previsão legal para as exclusões pleiteadas, não resta caracterizado o pagamento indevido ou maior que o devido, não havendo, assim, como se deferir a restituição pretendida.

Em Recurso Voluntário, o sujeito passivo requereu a suspensão do julgamento do processo administrativo até a decisão final do STF no RE 574.706 - Tema 069. Alternativamente, pediu afastamento das bases de cálculo do PIS e da COFINS o valor do ICMS. E apresentou junto com o recurso voluntário, os documentos contábeis e fiscais que, em tese, comprovariam que o ICMS foi incluído na base de cálculo do tributo.

O acórdão recorrido:

- Reconheceu que a discussão estava superada no âmbito do CARF, tendo em vista que o STF já proferiu decisão acerca desta matéria no RE 574.706 - Tema 069.
- Não atestou que houve a inclusão do ICMS na base de cálculo da exação do período de apuração requisitado. Isto porque, em nenhum momento processual foi analisada essa questão.
- Entendeu que a juntada dos documentos fiscais e contábeis para demonstração do crédito em Recurso Voluntário não é possível, pois não se verificou no caso as exceções dos parágrafos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

Por isso, a divergência posta em análise é quanto à possibilidade de juntada de documentos probatórios até a tomada da decisão final, em homenagem aos princípios da verdade material e do formalismo moderado.

Para o acórdão recorrido, operou-se a preclusão, uma vez que a prova do crédito não foi juntada em manifestação de inconformidade, ao passo que não se configurou nos autos as hipóteses dos parágrafos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. Além disso, a decisão registrou que o ônus da prova é do contribuinte no caso de restituição/compensação. Confira-se o voto condutor:

Contudo, não posso atestar que houve a inclusão do ICMS na base de cálculo da exação do período de apuração requisitado. Isto porque, em nenhum momento processual foi analisada essa questão.

No despacho decisório ficou consignado que não havia indébito tributário, uma vez que o recolhimento apresentado como prova do recolhimento indevido teria sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte.

A decisão da DRJ negou provimento ao recurso em virtude da falta de previsão legal para excluir da base de cálculo da exação o valor do ICMS.

No recurso voluntário, o sujeito passivo refutou a questão de direito e, utilizando o princípio da eventualidade, apresentou documentos – cópia de páginas do livro de apuração de ICMS e do livro razão, com a contabilização dos valores do ICMS - que poderiam comprovar que houve recolhimento da exação tendo o ICMS em sua base de cálculo. Esses documentos, caso autênticos, podem sugerir que houve a inclusão na base de cálculo da exação o valor do ICMS, gerando um indébito tributário.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de

preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Noutro giro, que o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais; não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Diante do exposto, entendo que os documentos apresentados na interposição do recurso voluntário não podem servir de prova em face da preclusão consumativa.

Partindo dessa premissa, retornando a análise dos autos, o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação/manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, outrossim, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*: (...)

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

No caso em epígrafe, a lide versa sobre pedido de ressarcimento, de tal forma que o ônus probatório recai para o sujeito passivo.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

(...)

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os

fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

(...)

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

(...)

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Diante do exposto, e como não foram acostados, no momento processual previsto na legislação, elementos probatórios que identificassem e provassem o recolhimento indevido, nego provimento ao recurso.

Por sua vez, o paradigma nº 9202-01.634 afastou a preclusão para garantir a observância do princípio da legalidade e da verdade material. Constatou do voto condutor:

Verifica-se, assim, que nos processos de determinação e exigência de crédito tributário a impugnação tem como função fixar e delimitar os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Nessa linha de raciocínio, não sendo apresentada determinada prova juntamente com a impugnação, ter-se-ia a preclusão do direito do contribuinte.

No entanto, é certo que a administração pública está adstrita ao princípio da legalidade, que, em última instância, requer da autoridade julgadora a busca pela

verdade material no processo administrativo fiscal a partir dos elementos trazidos aos autos pelas partes.

Verificada a ocorrência de determinada hipótese de incidência tributária, a autoridade fiscal procede ao lançamento formal do crédito tributário que o contribuinte, em não concordando, poderá impugnar. Uma vez instalado o contraditório, o julgador deve empreender no sentido de **comprovar se a hipótese abstratamente prevista na norma efetivamente ocorreu**, sem limitar-se ao alegado e apresentado como prova, sob pena de tributar-se determinado fato não correspondente àquele descrito na hipótese de incidência.

Por força do princípio da legalidade não vejo como a autoridade julgadora deixaria de analisar as provas apresentadas, ainda que apenas na fase recursal, deixando de buscar a verdade material e limitando-se a apreciar somente o alegado ou apresentado como prova.

Adicionalmente, ao não analisar tais provas sob a alegação de preclusão, a autoridade julgadora, a meu ver, estaria afrontando os princípios da eficiência e da instrumentalidade do processo.

Isso porque, em sendo mantido o lançamento com base na preclusão do direito de apresentação de provas, poderia ele ser posteriormente submetido ao crivo do Poder Judiciário quando, então, a análise dessas mesmas provas levaria ao cancelamento do crédito tributário e ao ônus de sucumbência da Fazenda Nacional.

O paradigma nº 9202-01.634 analisou controvérsia em relação a auto de infração. Ainda que o debate tenha sido em relação à possibilidade de a segunda instância conhecer de provas apresentadas pelo contribuinte após a sua impugnação, observa-se na decisão o peso do ônus probatório em relação à comprovação “se a hipótese abstratamente prevista na norma efetivamente ocorreu”. Por isso o r. Despacho de Admissibilidade original averbou (e-fl. 176):

De pronto, constato que o Acórdão nº 9202-001.634 direcionou sua decisão para os *processos de determinação e exigência de crédito tributário*, de iniciativa do Fisco. A decisão recorrida, no entanto, laborou em sede de processo que tratou PerDComp, de iniciativa do contribuinte, que, ao menos em tese, tem distribuição do ônus probatório invertida.

Como argumento subsidiário do paradigma, tem-se a sucumbência da Fazenda Nacional no caso de cancelamento do auto de infração pelo Poder Judiciário.

Da mesma forma, a decisão recorrida enfatizou o ônus probatório nos casos de restituição/compensação como sendo do contribuinte, como se vê dos trechos destacados acima.

Assim, não é possível afirmar como seria a decisão no paradigma diante de processos de restituição/compensação.

Já em relação ao paradigma nº 1201-005.007, entendo como não configurada a divergência também, pois a prova foi juntada em Recurso Voluntário como complemento da prova

produzida em manifestação de inconformidade e para contrapor argumento posto pela DRJ (hipótese legal autorizada pelo art. 16, § 4º, “c”):

A Recorrente pleiteou compensação de débitos com crédito relativo a pagamento indevido ou a maior de IRPJ. A compensação não foi homologada porque a partir das características do DARF descrito na DCOMP, origem do pagamento indevido ou a maior, a autoridade administrativa constatou que o pagamento foi integralmente alocado a débito informado em DCTF, e, portanto, não restou saldo disponível para compensação.

A Turma julgadora *a quo* manteve a não homologação da compensação ao argumento de que a DCTF retificadora, contendo a informação do débito de IRPJ com valor menor do que o DARF recolhido, foi encaminhada após a emissão do Despacho Decisório. Seria necessário, assentou a DRJ, que para revestir de liquidez e certeza o crédito tributário pleiteado, que a Recorrente apresentasse documentação contábil/fiscal que dessem suporte à retificação implementada.

**Dialogando com a decisão recorrida, a Recorrente juntou aos autos documentos contábeis (Livro Diário, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa e planilha com relação de notas fiscais emitidas.**

Entendo que a juntada de referidos documentos em sede de interposição de Recurso Voluntário pode ser admitida em homenagem ao princípio da verdade material, já que se prestam a comprovar alegação formulada na manifestação de inconformidade e contrapor-se a argumentos da Turma julgadora *a quo*, e não se tratam de inovação nos argumentos de defesa. A possibilidade jurídica de apresentação de documentos em sede de recurso encontra-se expressamente normatizada pela interpretação sistemática do art. 16 e do art. 29 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, em casos específicos como o ora analisado.

É certo que os documentos juntados aos autos no recurso voluntário, bem como os que haviam sido juntados na manifestação de inconformidade podem ser caracterizados como um início de prova e não foram analisados, e devem, para evitar a supressão de instância, serem examinados pela autoridade administrativa.

Quanto a retificação da DCTF após a emissão do Despacho Decisório, tal possibilidade pode ser admitida, desde que acompanhada de provas, conforme entendimento deste Conselho exarado nas ementas abaixo reproduzidas: (...)

O próprio FISCO tem admitido a retificação da DCTF após a emissão do Despacho Decisório, conforme assentado no Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 2015 cujo excerto de interesse colaciono abaixo: (...)

Isto posto, voto para dar provimento em parte ao recurso voluntário, a fim de reconhecer um início de prova capaz de corroborar as alegações da Recorrente, determinando o retorno dos autos à Unidade de jurisdição da Recorrente a fim de que seja emitido um novo Despacho Decisório, levando em consideração as

provas e informações constantes nos autos, sem prejuízo da Unidade de Origem intimar a Recorrente para apresentação de novos documentos, se assim entender necessário, para fins de comprovar seus argumentos.

Há que se ressaltar que a emissão de novo Despacho Decisório decorre de informação equivocada prestada pela própria Recorrente, que provocou a não homologação da compensação pleiteada por levar a autoridade administrativa a concluir que o DARF informado na DCOMP tinha sido alocado integralmente ao débito confessado na DCTF original.

Dessa forma, concluo pela ausência de similitude fática entre os julgados.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**