



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.927111/2009-79
ACÓRDÃO	9303-017.173 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PROVILLE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PRECLUSÃO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso estabelecido nos art. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, opera-se a preclusão no que se refere à matéria ou à prova trazida aos autos pela defesa após a apresentação do recurso voluntário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

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 **sujeito passivo**, ao amparo dos arts. 115, 118 e seguintes do RICARF/2023, em face do **Acórdão nº 3001-002.384, de 20/02/2024**, assim ementado:

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

A comprovação da certeza e da liquidez do crédito constitui requisito essencial à acolhida de pedidos de compensação. Não havendo comprovação do crédito, não há que se falar em homologação da compensação.

Consta do dispositivo do acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

O Contribuinte apresentou Embargos de Declaração, alegando que a decisão recorrida padece de omissão, porque não analisou documentos apresentados nos autos, que comprovariam seu direito creditório pleiteado em Declaração de Compensação.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 144 rejeitou os Embargos de Declaração.

O sujeito passivo suscitou divergência em relação a duas matérias:

(i) NULIDADE DA DECISÃO QUE REJEITOU OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

OPOSTOS

Apontou a interpretação divergente dos art. 31 , 59, II e 61 , do Decreto nº 70.235/72 e indicou o acórdão paradigma nº 9101-002.871:

PRESUNÇÃO LEGAL. DECISÃO DA TURMA A QUO. NÃO APRECIACÃO DE DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA POTENCIALMENTE APTA PARA DESCONSTITUIR PARTE DA PRESUNÇÃO.

Decisão da turma a quo que não analisou documentação probatória apresentada pela parte em recurso voluntário, potencialmente apta para desconstituir parte de lançamento de presunção legal, é eivada de vício insanável, vez que restou caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Necessária declaração de nulidade formal da decisão e de retorno dos autos para a turma a quo realizar um novo julgamento.

Em relação a essa primeira matéria, o r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 202/207 negou seguimento:

A recorrente alega preliminarmente nulidade da decisão que rejeitou os embargos de declaração opostos e do acórdão recorrido por não terem sido devidamente apreciadas as provas juntadas em sede recursal, com base no entendimento divergente do paradigma apontado.

No paradigma apontado(Acórdão: 9101-apreciadaao tratar de recurso especial no qual foi admitido para a matéria relativa à presunção de omissão de receitas saldo credor de caixa, o colegiado deu provimento parcial ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para declarar a nulidade da decisão recorrida, por

vício formal, por terem sido apresentadas provas potencialmente aptas a desconstituir essa presunção legal, que não teria sido apreciadas pela turma a quo, caracterizando cerceamento do direito de defesa.

Entendo que a divergência suscitada pelo recorrente quanto a nulidade da decisão que rejeitou os embargos de declaração e do acórdão recorrido refere-se a matéria não prequestionada, que, por não ter sido abordada pela decisão recorrida, têm inviabilizada a sua discussão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não representa uma Terceira Instância de Julgamento, mas sim uma Instância Especial, cuja atribuição é a uniformização da jurisprudência do CARF. Com efeito, não há que se falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a matéria sequer foi examinada no acórdão recorrido. Cabe registrar, por fim, que o efeito devolutivo profundo não tem aplicação em sede de juízo especial, haja vista a competência exclusiva de harmonização da divergência da CSRF.

Portanto, não foi comprovada a divergência no tocante a matéria.

(ii) POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS ATÉ A TOMADA DA DECISÃO

FINAL

Indicou os art. 16, § 4º, "c", 29 e 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, art. 38 da Lei nº 9.784/99, art. 170 do CTN e violação aos princípios da instrumentalidade processual, do formalismo moderado e da busca da verdade material como a legislação interpretada de forma divergente.

Os acórdãos paradigmas nº 9202-01.634 e 1201-005.007 são os seguintes:

Acórdão nº 9202-01.634

APRESENTAÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL E PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, a impugnação fixará os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No entanto, a noção de preclusão não pode ser levada às últimas consequências, devendo o julgador ponderar sua aplicação no caso concreto à luz dos elementos constantes dos autos e que conduzem à identificação plena da matéria tributável, em homenagem ao princípio da verdade material.

Acórdão nº 1201-005.007

APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO. BUSCA DA VERDADE MATERIAL A apresentação de 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.

Para essa matéria houve admissão do seguimento, como se verifica do r. Despacho de e-fls. 202/207:

Cotejo dos arestos confrontados

No acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que a apresentação extemporânea do documento, fora da impugnação e depois de emitida a Informação Fiscal sem análise do documento, configura preclusão desse direito, já que não figura em nenhuma das hipóteses do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Já o primeiro paradigma apresentado admite a apresentação de provas após a impugnação *à luz dos elementos constantes dos autos e que conduzem à identificação plena da matéria tributável, em homenagem ao princípio da verdade material*.

O segundo paradigma apresentado igualmente admite a análise de provas acostadas aos autos em fase recursal, capaz de corroborar as alegações da Recorrente, *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*.

O confronto entre os arestos comprova a divergência. O acórdão recorrido decidiu que a apresentação de prova documental deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito do interessado fazê-lo em outro momento processual. Por sua vez, os paradigmas firmam entendimento diverso, ao tratar da mesma situação, decidiram por aceitar a apresentação de novas provas aos autos após a impugnação e em sede de recurso voluntário.

(...)

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 119 do RICARF/2023, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto, apenas quanto à matéria: **“b) DIVERGÊNCIA QUANTO À POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS ATÉ A TOMADA DA DECISÃO FINAL”**.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional sustenta o não conhecimento do recurso, pois os acórdãos indicados como paradigmas tratam de lançamento de ofício e não de declaração de compensação como o acórdão recorrido. E, no mérito, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, e, nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF/2023, seu cabimento se dá se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

O acórdão recorrido tratou de pedido de compensação. Na origem, a DCOMP não foi homologada, porque o crédito havia sido completamente utilizado no pagamento do PIS da competência de 04/2002.

O Contribuinte alegou que o crédito decorreu da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que excluiria da base de cálculo as receitas financeiras obtidas no período.

Em razão da inconstitucionalidade declarada pelo STF, no RE nº 585.235, o Colegiado *a quo* converteu o julgamento em diligência, Resolução nº 3001-000.458, para verificação da existência do crédito.

Ao final da diligência, a autoridade fiscal consignou em seu relatório que não havia crédito de PIS no período.

Após a emissão da Informação Fiscal da diligência, em petição, o Recorrente trouxe aos autos DARF complementar que não havia sido informado em momento algum do processo. Logo, esse DARF complementar não foi verificado na diligência.

A decisão recorrida entendeu que a apresentação do DARF complementar fora da manifestação de inconformidade configura preclusão, já que não se verifica nenhuma das hipóteses do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972:

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art.17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ora, foram conferidas ao contribuinte diversas oportunidades de apresentar documentação probatória nos autos para comprovar seu crédito e este o fez sempre de forma incompleta, não conseguindo provar seu direito creditório. A apresentação das informações fora da impugnação, configura preclusão desse

direito, já que não figura em nenhuma das hipóteses do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Conclusão

Nesse sentido, voto por conhecer o recurso voluntário, rejeitar as preliminares e no mérito por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Em relação ao paradigma nº 1201-005.007, não se estabelece a divergência diante dos contextos fático e jurídico distintos. Isso porque, no paradigma, o Relator apontou ter havido a hipótese da alínea “c”, ou seja, a contraposição aos argumentos da DRJ, além da falta de inovação dos argumentos pelo Contribuinte. Confira-se o voto condutor:

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.

Assim, no acórdão recorrido, houve a preclusão diante da não verificação das exceções do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.23/1972, ao passo que no paradigma, identificou-se a exceção da alínea “c” do § 4º e a inexistência de inovação dos argumentos, afastando-se a preclusão.

Logo, o paradigma nº 1201-005.007 não é apto a comprovar a divergência.

Em relação ao paradigma nº 9202-01.634, entendo como configurada a divergência, já que o voto condutor admite a análise de prova trazida no Recurso Voluntário como obrigação do julgador decorrente da relativização do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 em face dos princípios da legalidade, verdade material, eficiência e instrumentalidade do processo.

Constou do voto condutor:

Discute-se nos presentes autos a possibilidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar determinado recurso voluntário, formar sua convicção com base em provas trazidas aos autos pelo contribuinte após a sua impugnação.

O Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal federal, em seu artigo 16, parágrafo 4º, assim determina: (...)

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.

A regra do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, é aplicável aos processos de iniciativa do contribuinte e do fisco, por isso entendo que a diferença - processos de compensação e de constituição de crédito (auto de infração) - não implica em dissonância fática entre os julgados, uma vez que o motivo do afastamento do referido dispositivo legal pelo paradigma foi a aplicação dos princípios da legalidade, verdade material, eficiência e instrumentalidade do processo. Não se discutiu em si o ônus da prova, mas sim a ocorrência de preclusão ou não de prova posta após o momento da impugnação e manifestação de inconformidade.

E é justamente em nome desses princípios que o Recorrente requer o provimento do recurso, com a consequente análise do DARF complementar.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em relação ao paradigma nº 9202-01.634.

MÉRITO

Prescrevem os art. 16 e 17 do Decreto nº 70.236/1972, que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - **os motivos de fato e de direito** em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A **prova documental** será **apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** *(Redação dada pela Lei n 9.532, de 1997)*

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

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

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

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada** pelo impugnante

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação e manifestação de inconformidade inauguram a fase contenciosa do processo administrativo, devendo essas peças abranger os motivos de fato e de direito em que se fundamentam, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

Por sua vez, o § 4º prescreve que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação e na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação

Nesse sentido, esta Turma tratou do tema, no Acórdão n° 9303-014.091, j. 20 de junho de 2023, Relator Rosaldo Trevisan:

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto n. 70.235/1972 (na redação dada pela Lei n. 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto n. 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação.

Cito também o Acórdão n° 9303-016.379, j. 12 de dezembro de 2024, Relator Alexandre Freitas Costa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/03/2008

COMPENSAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. AUSÊNCIA. NÃO HOMOLOGAÇÃO. REGRAS DO PAF. No caso de declaração de compensação, é ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório alegado. O Decreto n° 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4º, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação. A ausência de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova, que continua sendo daquele que alega fato constitutivo do seu direito.

Consequentemente, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro