



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13005.001286/2009-99  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-009.758 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 11 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2004

PROVAS. DOCUMENTOS JUNTADOS EM DILIGÊNCIA REALIZADA  
APÓS A IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PROVA DO INDÉBITO.

Cabível a juntada de documentos ao processo, posteriormente à apresentação da impugnação, quando se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, nos termos do art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto n.º 70.235/72. Determinada a realização de diligência para comprovação da origem do indébito tributário, devem ser acolhidos os documentos trazidos como resposta pelo Sujeito Passivo, atestando a sua existência e validade.

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.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello – Relator (a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-009.758 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13005.001286/2009-99

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 368 a 387), com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3201-002.824** (e-fls. 335 a 340), de 27 de abril de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, dando provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DILIGÊNCIA. APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM O INDÉBITO E O CRÉDITO. HOMOLOGAÇÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.

Sendo apresentado em diligência os documentos que comprovam o direito creditório, é correta e devida a homologação do pedido de compensação. Precedentes. Fundamento no Art. 170 do Código Tributário Nacional CTN e Art. 66 da Lei 8.383/91.

Do acórdão que deu provimento ao recurso voluntário, para considerar devida a homologação do pedido de compensação, quando apresentados em diligência os documentos que comprovam o direito creditório, foram interpostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional (e-fls. 342 a 349), apontando a existência das seguintes omissões: não ter sido indicado em quais documentos/provas embasou-se o Colegiado para reconhecer o crédito, bem como não ter havido manifestação quanto à repercussão do decidido nos autos do processo n.º 11020.901485/2008-02 sobre a discussão destes autos.

Nos termos do Acórdão n.º 3201-003.372 (e-fls. 357 a 363), os aclaratórios foram admitidos e rejeitados pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, sob o fundamento da inexistência das omissões apontadas. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Não havendo omissão, contradição ou obscuridade, os embargos devem ser rejeitados de pronto conforme regimento interno deste Conselho.

Na sequência, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial e suscitou divergência com relação à decisão de acolher os documentos, acostados aos autos em diligência,

que comprovariam o direito creditório e entender correta e devida a homologação do pedido de compensação. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma o acórdão n.º 3102-00.897. Postula a reforma do julgado e, por conseguinte, o indeferimento do pedido de compensação.

Nos termos do despacho s/n.º, de 23 de maio de 2018 (e-fls. 416 a 419), proferido pelo Ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi dado seguimento ao apelo especial.

Por sua vez, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (e-fls. 446 a 451), postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### **1 Admissibilidade**

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 368 a 387) atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

### **2 Mérito**

No mérito, dá-se a controvérsia em torno da decisão de acolher os documentos, acostados aos autos em diligência, que comprovariam o direito creditório e entender correta e devida a homologação do pedido de compensação.

A impugnação e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º do art. 771 da Instrução Normativa RFB n.º 1300/2012, que reproduzem os termos dos §§ 4º e 5º do art. 66 da IN RFB n.º 900/2008.

No âmbito do processo administrativo fiscal, portanto, a impugnação instaura a sua fase litigiosa (art. 14, do Decreto n.º 70.235/72) e constitui-se em meio de suspensão da exigibilidade do débito pela Fazenda Nacional, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, quando o contribuinte omite-se em combater algum item da exigência fiscal na impugnação ou deixa de juntar os documentos que comprovem

o seu direito, caracterizar-se-á a sua concordância com aquela parte, considerando-se como não impugnada, razão pela qual poderá a Autoridade Administrativa providenciar, em autos apartados, a cobrança da parcela não contestada.

Conforme disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto n.º 70.235/1972, não se pode discutir no processo administrativo aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na impugnação/manifestação de inconformidade, pois opera-se o fenômeno da preclusão. O texto legal está assim redigido:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

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

Por conseguinte, a não impugnação da matéria trará, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes.

Sobre a preclusão, lecionam os ilustres doutrinadores Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*:

"A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber:

"Art. 16. A impugnação mencionará: I - omissis; II - omissis; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir."

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na produção recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento."

Por outro lado, o §4º, do art. 16 do Decreto 70.235/72 prevê hipóteses em que se admite a juntada posterior de provas no processo ou a apresentação de novos argumentos de defesa, destacando-se o item "c" que trata da destinação dos documentos para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

No caso em tela, como bem sintetizado pela Turma *a quo*, houve a realização de diligência determinada pela Turma Ordinária anteriormente ao julgamento do recurso voluntário, oportunizando, assim, a juntada de documentos para contraposição dos argumentos levantados no procedimento.

Tem-se nos presentes autos situação fática diferente, que permite a admissão da análise das provas em sede recursal. Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação quando concretizadas quaisquer das situações previstas no §4º, o que ocorre nos presentes autos.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*:

"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]"

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]"

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções

quando surgirem fatos novos ou circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

Da análise dos autos, depreende-se que a juntada de documentos em mais de um momento processual deu-se em razão da necessidade de contrapor novos fatos surgidos no processo, com o resultado da diligência determinada por ocasião do julgamento do recurso voluntário. Está-se diante de situação em que os argumentos e provas foram apresentados com a impugnação e, no entanto, somente por ocasião do julgamento por meio de acórdão e realização de diligência, foram considerados insuficientes.

Assim, no caso dos autos, há indícios de prova do direito da Recorrente, razão pela qual se mostra pertinente o não acolhimento das razões de recurso especial.

No caso dos autos, foi comprovado em diligência que o valor correspondente ao débito declarado em DCTF no mês de agosto de 2004 foi quitado por meio de pedido de compensação, nos autos do processo administrativo n.º 11065.002256/2005-36. Portanto, houve a comprovação de que o débito declarado foi pago, razão pela qual caracteriza-se o indébito alegado pelo Contribuinte no presente processo. A análise dos documentos juntados no retorno da diligência, realizada pelo Colegiado *a quo*, foi precisa, consoante se verifica de passagem do voto do Ilustre Conselheiro Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, *in verbis*:

[...]

O Recurso Voluntário em face do acórdão proferido pela DRJ, redistribuído por sorteio eletrônico para esta Turma e sob minha relatoria, sustenta que o crédito existe e aponta o anterior Processo n.º 11065.002256/2005-36 que compensou com crédito presumido de IPI supostos "débitos" de COFINS do trimestre de Agosto de 2004 no valor de R\$ 369.267,52, assim como juntou DACON/DCTF (fls. 16) do período que prova não haverem débitos de COFINS para serem compensados no período acima em que foi autorizada a compensação.

**A diligência solicitada pela nobre relatora a quo comprova o alegado, conforme se verifica nos autos em fls. 326.**

A não homologação do crédito foi fundamentada unicamente sobre a premissa de que não foi comprovado o crédito desta nova compensação pois não há DARF juntada aos autos que comprove o pagamento do tributo a ser compensado.

**Mas o crédito é líquido e certo conforme se verifica nos autos do processo administrativo n.º 11065.002256/2005-36**, mediante os quais foi reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 3.833.772,59, relativo a crédito presumido de IPI do 2.º trimestre de 2003, conforme fls. 326 destes autos.

Este é o processo acostado aos autos no retorno da diligência, que compensou com crédito presumido de IPI os supostos "débitos" de COFINS do trimestre de Agosto de 2004 no valor de R\$ 369.267,52.

[...] (grifos no original)

Assim, não há reparos a serem feitos no acórdão recorrido, pois o contribuinte não confessou, nem na DAFON e nem na DCTF qualquer débito de Cofins do mês de agosto/2004. Portanto, se no processo 11065.002256/2005-36, conforme consta do relatório de diligência, quitou por compensação o débito inexistente de agosto/2004, de fato está comprovado o indébito.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello