



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



<b>PROCESSO</b>	<b>14033.000028/2009-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.185 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/02/1999 a 29/02/2000

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 interposto pelo Contribuinte. Processo julgado na manhã de 10/10/2024.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Dionísio 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. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3201-007.222, 22/09/2020, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/1999 a 29/02/2000

RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não homologou a compensação declarada por falta de demonstração e comprovação das devidas contas contábeis para fins de aplicação da inconstitucionalidade, reconhecida judicialmente, do alargamento da base de cálculo da contribuição promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

No recurso especial, cuja admissibilidade ora se analisa, a Recorrente afirma:

- Não foi intimada a apresentar documentos, nos termos da IN SRF nº 68/95. O acórdão recorrido limitou-se a não homologar o pedido de compensação, por entender que não teria sido comprovado o crédito e que os documentos apresentados não estariam na forma prevista na referida IN. Em outras palavras, não apreciou os documentos apresentados.

- O acórdão recorrido diverge de decisões de outras Turmas, que, apreciando situações semelhantes, entenderam que, em face do princípio da legalidade, é dever da autoridade administrativa a busca da verdade material com a apreciação das alegações e documentos, sob pena de nulidade da decisão (Acórdãos paradigmas nº 9202-002.295, processo nº 15586.000833/2005-27, e nº 3101-000.498, processo nº 10314.010750/2005-22):

Acórdão nº 9202-002.295

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2001

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA TEMPESTIVO. APRESENTAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PRECLUSÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. O princípio da verdade material determina que o processo administrativo tributário seja conduzido de modo a que o seu desfecho seja amparado, da melhor maneira possível, na verdade dos fatos apurados. A apresentação do Ato Declaratório Ambiental, tempestivo, pelo contribuinte, ainda que posteriormente à impugnação, por desbancar o fundamento mesmo da autuação, não pode ser desconsiderada, sob pena de se solucionar o respectivo processo administrativo fiscal em descompasso com a verdade dos fatos, apenas em benefício de formalidades procedimentais.

Acórdão nº 3101-000.498

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/04/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Em face do princípio da legalidade, é dever da autoridade administrativa a busca da verdade material, independentemente da versão oferecida pelas partes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. Supressão de instância é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa. Nula é a decisão maculada com vício dessa natureza.

- O entendimento do CARF é que são nulas as decisões que deixam de conhecer e apreciar documentos trazidos aos autos.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 881/887 negou seguimento ao Recurso Especial:

Não há, é manifesto, divergência de interpretação, em ordem a viabilizar o seguimento do apelo. É que, enquanto no recorrido entendeu-se que os documentos trazidos aos autos pela Recorrente não comprovam o direito por ela requerido (“Não há necessidade de muito esforço para se verificar que tais registros não se prestam à demonstração e à comprovação das outras receitas além do faturamento, não se encontrando, portanto, qualquer suporte às alegações do Recorrente”), o primeiro paradigma apenas afastou, em situação fática diversa, a preclusão da prova apresentada após a impugnação, e o segundo somente decidiu ser dever da autoridade administrativa a busca da verdade material, o que, a propósito, não está a significar caber ao Fisco a prova do direito vindicado pelo contribuinte, mas a este próprio.

Cabe ressaltar que a divergência jurisprudencial que permite o apelo somente se caracteriza quando o acórdão recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. O recurso especial, destarte, não se presta para que se promova a simples reapreciação de temas debatidos no acórdão recorrido. Trata-se de recurso de cognição estrita.

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 911/920 deu seguimento ao Recurso:

Considero preenchidos os requisitos para a admissibilidade do recurso quanto a ele. É que, parece claro, o paradigma não se limitou a “decidi(r) ser dever da autoridade administrativa a busca da verdade material, o que, a propósito, não está a significar caber ao Fisco a prova do direito vindicado pelo contribuinte”.

Bem mais do que isso, mesmo em se tratando de processo originado de postulação de benefício fiscal em que, supostamente, a legislação impõe ao interessado a comprovação da regularidade fiscal, o colegiado remeteu à Administração, em nome da verdade material, a obrigatoriedade do “exame da existência de tributos e contribuições federais não quitados à época do fato gerador do imposto de importação objeto da lide”.

Assim, ainda que os fatos sejam um tanto díspares, essa disparidade não permite afirmar que aquele colegiado não teria, também aqui, determinado a realização de atos tendentes a comprovar o direito alegado, os quais, obviamente, não correspondem a meras verificações em controles internos. Mas a decisão não afirma que a isso estaria adstrita a aplicação do tal princípio.

Diante disso, e, especialmente, da excessivamente sucinta fundamentação da decisão agravada, propõe-se que o agravo seja: acolhido PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "verdade material", mas apenas em relação ao paradigma nº 3101-000.498.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do Recurso e, no mérito, o seu não provimento.

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 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.

Entendo que, do cotejo entre as decisões, não se verifica a similitude fática entre os julgados. Explico.

Na origem, o despacho decisório não homologou a compensação declarada pelo Contribuinte, em razão da não apresentação dos elementos probatórios nos termos determinados pela Administração tributária, cujo crédito se amparava em decisão judicial transitada em julgado, em que se reconheceu a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

O acórdão recorrido manteve o entendimento de que o Contribuinte não comprovou o direito:

O ora Recorrente promovera a habilitação do crédito, previamente deferida na repartição de origem, tendo a autoridade administrativa consignado que a confirmação do valor pleiteado seria efetuada no momento da apreciação da declaração de compensação.

Inicialmente, o Recorrente fora intimado a demonstrar as contas contábeis envolvidas nas bases de cálculo da contribuição com vistas a se identificarem aquelas alheias ao conceito de faturamento, tendo sido apresentadas planilhas e cópias de folhas dos livros Diário e Razão, considerados insuficientes pela Fiscalização para o efetivo cumprimento da decisão judicial.

Posteriormente, quando da realização da diligência determinada pela Delegacia de Julgamento (DRJ), ele foi intimado mais duas vezes, com prorrogação de prazo para atendimento, tendo respondido que todos os documentos necessários à apreciação do seu pleito já haviam sido carreados aos autos.

A Fiscalização, por seu turno, consignou que, em todas as intimações enviadas ao interessado, o que se pretendia foi que ele demonstrasse a apuração da base de cálculo da Cofins nos termos do provimento judicial, indicando a forma como fora calculada, com a devida comprovação por meio da escrituração fiscal e contábil, não tendo sido indicadas, contudo, as contas contábeis utilizadas nesse intento.

Compulsando os autos, é possível verificar, no Demonstrativo Mensal das Contas do Razão (e-fls. 47 a 58), ser impossível identificar as contas hábeis a comprovar as receitas alheias ao conceito de faturamento para fins de se dar cumprimento à decisão judicial, pois os registros ali presentes encontram-se discriminados nos seguintes termos: “baixa Cofins retida”, “demonstrativo de arrecadação”, “salário família”, “apropriação folhas de pagamentos/financiamentos”, “salário maternidade”, “valor baixa IR retido”, “baixa Pasep retido”, “estorno de provisão”, “Cofins sobre serviços prestados a entidades federais”, “saldo da conta” etc.

Não há necessidade de muito esforço para se verificar que tais registros não se prestam à demonstração e à comprovação das outras receitas além do faturamento, não se encontrando, portanto, qualquer suporte às alegações do Recorrente.

Da mesma forma, nas folhas do Diário apresentadas (e-fls. 68 a 70), não se obtém nenhuma indicação precisa quanto às receitas sobre as quais se deveria restringir a incidência da contribuição, pois as contas encontram-se ali identificadas da seguinte forma: “baixa fatura”, “demonstrativo de glosa”, “crédito em conta”, “faturamento geral”, “provisão”, “restituição” etc.

O Recorrente não prestou nenhum outro esclarecimento adicional que pudesse auxiliar a Fiscalização no cumprimento da decisão judicial, alegando, apenas genericamente, violação à Lei nº 9.784/1999 em razão do não exame das provas

por ele carreadas aos autos e a necessidade de se buscar a verdade material em razão de sua boa-fé.

Contudo, conforme disposto no art. 69 da Lei nº 9.784/1999, os preceitos dessa lei se aplicam apenas subsidiariamente aos processos administrativos específicos, não se podendo ignorar, nesse contexto, que, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos: (...)

Em conformidade com os dispositivos supra, tem-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não homologou a compensação declarada por falta de demonstração e comprovação das devidas contas contábeis para fins de aplicação da inconstitucionalidade, reconhecida judicialmente, do alargamento da base de cálculo da contribuição promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

Mesmo considerando o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, no presente caso, o Recorrente não se desincumbiu do seu dever de comprovar de forma efetiva o crédito pleiteado, não se vislumbrando razão à pretendida inversão do ônus da prova, precipuamente se se considerar que a ele foram dadas cinco oportunidades para tal (três intimações, a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário).

Em segunda instância, o Recorrente passa a alegar, também, cerceamento do direito de defesa por não ter havido intimação na forma prescrita pela IN SRF nº 68/1995.

No entanto, além de configurar inovação dos argumentos de defesa, dado que tal matéria não fora objeto da Manifestação de Inconformidade, e de se tratar de ato normativo inaplicável ao presente caso, em razão de sua revogação pela IN SRF nº 86/2001, tem-se que tal alegação se mostra totalmente descabida, pois a norma a que o Recorrente faz referência em nada destoia do procedimento fiscal realizado, conforme se pode verificar de alguns de seus artigos, verbis: (...)

A Fiscalização, no Despacho de Diligência (e-fls. 713 a 714), assim se pronunciou: “O Livro Diário apresentado (constante de anexo físico em DVD) está gravado em formato “.pdf”, em desacordo com o disposto na IN SRF n.º 68, de 27 de dezembro de 1995, não podendo ser utilizado para apuração da base de cálculo da Cofins pelos sistemas eletrônicos da RFB (sistema Contágil).”

Mesmo após tal constatação, o Recorrente manteve-se inerte, não contribuindo na elucidação dos fatos, diga-se, de seu interesse, agindo contrariamente ao disposto no inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.784/1992, que, conforme já dito, aplica-se subsidiariamente ao PAF.

Por sua vez, o paradigma Acórdão nº 3101-000.498 anulou os atos processuais, com retorno dos autos à DRJ para nova decisão, pelas seguintes razões:

Numa das razões recursais, alega que a regularidade fiscal poderia ter sido atestada por ocasião da análise de seu pedido mediante “simples verificação dos sistemas da Receita Federal”; neste sentido, invoca o artigo 37 da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, igualmente destacado na instauração da lide.

Com efeito, a exaustiva instrução do processo na busca da verdade material é dever da autoridade preparadora, a teor do disposto na Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, artigo 29, artigo 36, inteligência do artigo 37, artigo 38 e artigo 39.

In casu, não se tem notícia de atos da autoridade preparadora para a consecução das providências inerentes à instrução ex officio (artigos 29, 36 e 39 da Lei 9.784, de 1999) com o intuito de averiguar, em seus próprios banco de dados, a existência de tributos e contribuições federais não quitados à época do fato gerador do imposto de importação objeto da lide.

Tampouco foi enfrentado, no órgão julgante a quo, a alegada obrigação de prover a instrução ex officio. [...] Por outro lado, as normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. Logo, em sede de preliminar, entendo como supressão de instância, fato caracterizador de cerceamento de direito de defesa, a falta de efetivo exame da existência de tributos e contribuições federais não quitados à época do fato gerador do imposto de importação objeto da lide.

O paradigma enfrentou contexto fático totalmente distinto, nesse caso, o pedido de restituição de Imposto de Importação alegadamente recolhido a maior foi indeferido pela não apresentação das CNDs (Certidões Negativas de Débito) na época do fato gerador. O Contribuinte insurgiu-se contra a exigência de CNDs (Certidões Negativas de Débito) a cada despacho aduaneiro de importação em que seja pleiteado benefício de redução ou isenção de tributo.

Por outro lado, houve a análise e valoração das provas, tendo o Colegiado recorrido concluído pela ausência de prova da liquidez e certeza do crédito pleiteado, cujo ônus da prova é do Contribuinte.

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

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja

recurso especial. (Acórdão nº 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

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

Logo, não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de divergência jurisprudencial suscitada.

### **Conclusão**

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

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**