



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



**Processo nº** 10074.001371/2008-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.784 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2023  
**Recorrente** WARUNG BALI CONSULTORIA E SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/06/2006

PRAZO PARA GUARDA DE DOCUMENTOS. APLICAÇÃO DO ART. 195 DO CTN. OBRIGAÇÃO QUE PERSISTE ATÉ O TRANSCURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

Cabe ao contribuinte o dever de guardar e conservar os livros contábeis e fiscais e a documentação com base na qual fez realizou suas declarações até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Inteligência do art. 195, parágrafo único, do CTN.

ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 0727.673, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, que, por maioria de votos, julgou procedente, em parte, a impugnação, mantendo o crédito tributário no valor de R\$ 39.235,88, e exonerando o valor de R\$ 929.185,30.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/06/2006

MERCADORIA ESTRANGEIRA. SITUAÇÃO IRREGULAR. MULTA REGULAMENTAR.

Constatada a entrega a consumo de produto de procedência estrangeira cuja regularidade da introdução no País careça de comprovação, de se aplicar a multa prevista para a hipótese. Entretanto, apresentadas provas da regular aquisição de parte dos produtos objeto de autuação, deve ser afastada a correspondente multa para esta parcela.

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ de Florianópolis/SC e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de Auto de Infração, no valor total de R\$ 968.421,18, lavrado para constituição de crédito tributário referente a Multa Regulamentar IPI, em função da interessada dar saída a produtos estrangeiros, sem comprovação da legal importação ou aquisição no mercado interno, conforme demonstrado no “Relatório Fiscal e respectivos anexos” (fls. 11 a 220).

Depreende-se dos autos que a presente autuação é decorrente de procedimento realizado pela Inspeção da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro – RJ, que submeteu a interessada a fiscalização com vistas a apurar a regularidade de mercadorias estrangeiras que circularam pelo estabelecimento durante o período analisado.

Intimada e reintimada, a interessada apresentou alguns documentos fiscais e livros contábeis, que então, deram ensejo ao auto de infração em apreço.

Relata a autoridade fiscal que no decorrer da ação ficou constatado que a empresa vendeu em algumas ocasiões do período fiscalizado uma quantidade de produtos superior ao comprovadamente adquirido, ou seja, ocorrência de saídas sem a comprovação de entradas, conforme planilha de folhas 13 a 18. Informa ainda a autoridade fiscal que realizou o cotejamento entre as notas fiscais de aquisição (entrada) e de venda, verificando que grande parte das notas fiscais de saída não estão amparadas pelas respectivas entradas, conforme relação constante dos anexos 08 e 09 do “Relatório Fiscal”.

Assim, em face do disposto no inciso I, do art. 83 da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 440/68 combinado com o art. 81, inciso V, da Lei n.º

10.833/03, regulamentado pelo art. 631 do Decreto n.º 4.543/02, a autoridade fiscal aplicou a multa equivalente ao valor comercial dos produtos comercializados.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de folhas 223 a 227, anexando os documentos de folhas 228 a 470. Em síntese apresenta os seguintes argumentos:

Que, o fluxo de entradas e saídas elaborado pela fiscalização contém erros grosseiros, e que resultaram na apuração de uma infração tributária inexistente;

Que, a fiscalização considerou apenas 12 (doze) Notas Fiscais de Entrada - (compra), quando na realidade a IMPUGNANTE efetuou 24 (vinte e quatro) entradas (compras) no período de 11/2001 a 07/2006;

Que, a fiscalização deixou de examinar o Livro Registro de Entradas da IMPUGNANTE, no qual constam devidamente escrituradas todas as 24 (vinte e quatro) entradas (compras);

Que, a fiscalização lançou equivocadamente em seu fluxo 9 (nove) Notas Fiscais de Saída, cujas cópias são acostadas a presente;

Requer: a realização de perícia, apresenta os quesitos e indica o perito; seja julgado improcedente o auto de infração.

Em 25/08/2010 a interessada anexou aos autos o documento de folhas 476 a 517, reforçando os termos de sua impugnação.

Cientificada dessa decisão em 22/03/2012, conforme termo de ciência de fls. 531, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, na data de 20/04/2012, alegando, em síntese, que:

(a) A motivação para o entendimento de que essas 4.963 unidades de produtos não possuíam comprovantes da entrada regular em seu estabelecimento foi porque a Recorrente "*deixou de anexar aos autos cópia dos documentos fiscais (notas fiscais de entrada) que dariam amparo à referida alegação e competente registro no livro "Registro de Entradas", visto que as cópias dos documentos apresentados com a impugnação não permitem aferir tal assertiva*" (grifo nosso), apesar de a Impugnante ter juntado o Livro de Registro de Entradas aonde a referida nota se encontra escriturada (fls. 278 dos autos).

(b) Aduz que todo o fluxo de compra e vendas corresponde exatamente às notas fiscais de entrada, com exceção do montante de mercadorias contidas na Nota Fiscal de no 6162 (v. fls. 278), emitida pela Dynaco Barra Comi. E Industrial Ltda, **que se extraviou**. Ou seja, o

montante de unidades de produtos que os membros julgadores da DRJ entenderam não possuir comprovante.

(c) argumenta que, as notas encontram-se registradas no livro de "Registro de Entradas" (acórdão, fl. 523), e que a DRJ deveria ter considerado comprovada a entrada das mercadorias, consoante será destacado nos itens 19 a 25, em nome do princípio da verdade material.

(d) acosta aos autos novos elementos de prova, na hipótese desse órgão considerar que os documentos anteriormente anexados não seriam suficientes para comprovação das entradas de mercadorias:

- cópia de seu livro "Inventário", devidamente autenticado pela Secretaria Estadual da Receita do Rio de Janeiro (doc. 01 – fls. 583 a 592), que corrobora a escrituração da nota fiscal n.º 6162 no livro de Registro de Entrada, acostado às fls. 274-284 - tal documento é apto a comprovar a existência da entrada das 4.963 unidades de produtos que se julgou não possuírem comprovantes da entrada regular destes em seu estabelecimento da Recorrente;

- documentação contábil apresentada da Recorrente no momento da Impugnação (Livro de Registro de Entradas, fls. 278) deveria, com a data máxima vênua, ter sido aceita como meio de prova porque, no sentido inverso a ausência de Nota Fiscal não seria impedimento para que a autoridade fiscal arbitrasse valor que entendesse devido, com base somente nos documentos contábeis apresentados.

(e) por fim, alega cerceamento de defesa, uma vez que a decisão da DRJ se deu por maioria (fls. 521) e que o Sr. Auditor Rui Kenji Ota divergiu do Relator e que desconhece os motivos do porquê da divergência.

(f) pede que (a) seja acolhido o presente Recurso Voluntário para o fim de exonerar a Recorrente da multa pela suposta entrega a consumo de produto de procedência estrangeira cuja regularidade da introdução no País careça de comprovação no valor histórico de R\$ 39.235,88; e (b) sucessivamente ao pedido 34, a, acima, seja determinada a redução a termo do voto vencido, reabrindo-se ao contribuinte o prazo para recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Mérito**

É fato incontroverso que a questão posta em debate **tem conteúdo exclusivamente probatório**. Trata-se de lançamento de ofício de Multa Regulamentar IPI, em função da Contribuinte dar saída a produtos estrangeiros, sem comprovação da legal importação ou aquisição no mercado interno, conforme demonstrado no “Relatório Fiscal e respectivos anexos” (fls. 11 a 220).

Sobre o ônus da prova, importante consignar que durante muito tempo preponderou a regra de que o ato administrativo era dotado do atributo da presunção de legitimidade e por isso mesmo o ônus da prova, em matéria tributária, caberia ao contribuinte.

Contudo, com a evolução da doutrina e da jurisprudência, essa ideia não mais é absoluta, sendo certo que a presunção de legitimidade do ato administrativo não exonera a Administração de fazer prova dos fatos que afirma ter ocorrido.

Não se pode olvidar, neste diapasão, que o ato de lançamento é ato administrativo vinculado aos critérios definidos na norma geral e abstrata que retrata a hipótese de incidência tributária (princípio da legalidade e tipicidade tributária). Assim, cabe ao Fisco provar de forma incisiva que o evento narrado ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Afinal, o ônus da prova recai àquele que a alega, ou seja, a quem dela se aproveita. Observe-se, quanto ao ônus da prova, o art. 373 do CPC, *literis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

**Portanto, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência e fatores excludentes**

No processo administrativo tributário federal as provas que se pretende dispor devem ser apresentadas na impugnação do contribuinte, precluindo seu direito fazê-lo em outro momento processual (art. 16 e seus parágrafos, do Decreto Lei nº. 70.235/72).

No tocante à prova documental, contudo, a lei prevê exceções na hipótese de comprovada impossibilidade de sua apresentação oportuna, seja por motivos de força maior; ou porque a prova refere-se a fato ou a direito superveniente; ou, ainda, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, *ex vi*, Art. 16, § 4º, do Decreto Lei nº. 70.235/72.

Impende ressaltar, no entanto, que tal regra pode e deve ser flexibilizada. Diferente do que ocorre no processo civil, no qual o juiz está limitado ao exame dos fatos e provas apresentadas nos autos (verdade formal), o órgão julgador fiscal pode, inclusive de ofício, na condução processual, buscar complementos (via diligências e perícias, entre outras) para suprir omissões ou irregularidades levadas a efeito pelas partes, visando a busca da tão prestigiada verdade material.

Donde se conclui que se o julgador administrativo de ofício pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deverá acolher qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão.

Desta forma, a preclusão pela falta de apresentação da prova no momento da impugnação tem sido amplamente aceita por este Colegiado, em obediência ao princípio da verdade real ou material, autorizando, assim, a produção de provas até o julgamento do recurso.

**Posto isso, volta-se ao estudo do presente processo:**

Destaca-se que o caso ora em análise tem por objeto a verificação da (im) procedência de Auto de Infração e não de pedido de Ressarcimento ou de Declaração de compensação. Sendo certo que, naqueles casos, cabe ao Fisco a prova da inexistência de créditos a gerar a glosa pretendida.

Pois bem, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 149 a 152, que acompanha o auto de infração, deixa claro que no decorrer da ação ficou constatado que a empresa vendeu em algumas ocasiões do período fiscalizado uma quantidade de produtos superior ao comprovadamente adquirido, ou seja, ocorrência de saídas sem a comprovação de entradas, conforme planilha de folhas 13 a 18. Informa ainda a autoridade fiscal que realizou o cotejamento entre as notas fiscais de aquisição (entrada) e de venda, verificando que grande parte das notas fiscais de saída não estão amparadas pelas respectivas entradas, conforme relação constante dos anexos 08 e 09 do “Relatório Fiscal”.

Desta forma, como não foi apresentada parcela significativa da documentação comprobatórias das aquisições de mercadorias, a fiscalização autuou a Recorrente com lastro no disposto no inciso I, do art. 83 da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 440/68 combinado com o art. 81, inciso V, da Lei n.º 10.833/03, regulamentado pelo art. 631 do Decreto n.º 4.543/02.

Cabe agora, ao Contribuinte trazer as razões que justifiquem a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor – Fazenda Pública.

A Recorrente, em impugnação, apresenta farta documentação o que acarretou na parcial procedência de seu pleito, mantendo o crédito tributário no valor de R\$ 39.235,88, e exonerando o valor de R\$ 929.185,30.

Em Recurso Voluntário, a Contribuinte insiste em se defender com o argumento de que a falta de comprovação das aquisições faltantes se deu em razão do extravio das notas fiscais e que os seus livros fiscais e contábeis comprovariam as aquisições, ainda que não apresentasse a nota fiscal correspondente.

Nesse ponto, destaco que é do Contribuinte o dever de guarda da documentação fiscal e documentos que corroboram a escrituração até ultrapassado o prazo prescricional de cinco anos para a propositura da ação de cobrança visando a exigir o crédito tributário definitivamente constituído, *ex vi* art. 195, parágrafo único, do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros,

arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

**Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.**

Se o Contribuinte falha quanto ao seu dever de guarda, não deve a Administração Tributária suprir sua dissidia. Resta a Contribuinte, a sua escolha, buscar junto a empresa que deu azo a perda da documentação a adequada reparação dos danos que vier a sofrer.

Quanto à alegação de que houve a apresentação dos livros contábeis e fiscais, que comprovariam a aquisição das mercadorias, entendo que os livros fiscais são registros de segundo nível, ou seja, são transcrições dos documentos originais que acompanham as transações comerciais. Na falta dessa fonte primária de informação, os livros fiscais pouco mais são que relatos sem substância. Assim, não serviriam, por si, como elemento probatório para dar suporte às despesas registradas pela Contribuinte. Ainda mais, quando foram requisitadas as notas que teriam servido como base para os lançamentos contábeis.

Neste contexto, confira-se julgado da 2ª Seção deste Conselho (acórdão n.º 2301-008.304 – publicado em 05/11/2010, de Relatoria da Conselheira Fernanda Melo Leal) que, embora tratando de outro tributo, o raciocínio quanto á prova é o mesmo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/12/2004

ÔNUS DA PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO E IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

**A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório** imposto pelo art. 33, §3º, in fine da Lei n.º 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alega.

(grifou-se)

Desta forma, como a Recorrente não trouxe aos autos novos elementos de prova a infirmar a autuação, não se desincumbiu completamente da obrigação que lhe cabia, razão pela qual resta improcedente seu recurso.

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Fl. 8 do Acórdão n.º 3402-010.784 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10074.001371/2008-64