



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.724263/2011-97
ACÓRDÃO	3002-003.806 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAUMINAS HIDROAZUL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

REQUERIMENTO DE PROVA PERICIAL. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ÔNUS PROBATÓRIO. MOMENTO PROCESSUAL E EXCEÇÕES.

Incumbe ao contribuinte carrear aos autos os elementos probatórios no momento processual oportuno, observando-se o artigo 16 do Decreto 70.235/72, com as exceções previstas no seu parágrafo 4º, pois não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2007

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Nos termos do RIPI-2002, os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, são equiparados a industrial. O STF fixou a seguinte tese de julgamento para o

Tema 906 da repercussão geral: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

ÔNUS DA PROVA. COMERCIALIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

É imprescindível que alegações contra questões de fato tenham o devido acompanhamento de elementos de prova inequívocos. Quem não prova o que afirma, não pode pretender comprovar a ocorrência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito. O contribuinte deve trazer ao processo provas das alegações, tais como sua Escrituração Contábil-Fiscal e os documentos que lhe dão suporte, como notas fiscais e/ou contratos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos que implicam nulidade do auto de infração e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Anselmo Messias Ferraz Alves (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2007 lavrado em razão de saídas de produtos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de notas fiscais com erro de classificação fiscal (fl. 514).

A fiscalização entendeu que produtos classificados pela recorrente em diversas vendas efetuadas em 2007, com códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) sujeitos a alíquota zero na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), deveriam ter sido classificados com o código NCM 3808.94.19, sujeito a alíquota do IPI de 5% (cinco por cento).

Isso porque tais produtos foram considerados desinfetantes nas suas diversas formas de apresentação, acondicionados para venda a retalho (venda a consumidor final), que devem ser classificados no mencionado código NCM por conta do disposto nas Notas da Seção VI da TIPI, que trata dos *"PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS"*, em especial com a Nota 2, bem como na Nota 1, item a2, do *"Capítulo 38 - Produtos diversos das indústrias químicas"*.

Nesse contexto, a fiscalização reclassificou os referidos produtos com a NCM 3808.94.19, recalculou e cobrou o IPI incidente sobre suas respectivas vendas à alíquota de 5%.

Os produtos reclassificados, os valores de suas respectivas vendas, mês a mês, bem como o cálculo do IPI mensal à alíquota de 5% estão dispostos no Anexo 4 ao Relatório Fiscal (fl. 510), sendo que as notas fiscais de saída correspondentes emitidas pela recorrente, em ordem cronológica e agrupadas por produto, estão detalhadas, respectivamente, nos *"doc 11"* e *"doc 12"* juntados ao presente processo (fls. 19/452).

A recorrente reconheceu o acerto de parte dos trabalhos fiscais, apresentando impugnação unicamente em face do lançamento de ofício do IPI relativo aos produtos indicados abaixo, por entender que sequer ocorreu a hipótese de incidência que justificasse o lançamento do imposto:

- Cloro Premium TB c/40 Kg;
- Cloro Estabilizado HCA TB 50 Kg;
- Mix Vivo Tambor c/50 Kg;
- Dicloro Granulado TB c/ 50 Kg;
- Dicloro Orgânico TB c/ 50 Kg;
- Mix Blue Tambor c/ 50 Kg;
- Cloro Multiação TB c/ 50 Kg; e
- Hip. de Cálcio SC c/ 30 Kg.

Informou em síntese que:

(...) adquire, no exterior, produtos que normalmente vêm armazenados em embalagens grandes, e que são vendidos no mercado interno.

Muita vezes, para serem comercializados no mercado interno, esses produtos são fracionados e embalados para venda a retalho. Nessa situação, é indiscutível a realização da operação de "acondicionamento ou reacondicionamento", que configurava hipótese de incidência do IPI, nos termos do inciso IV, do art. 4º do então vigente Decreto nº 4.544/2002. Tanto é assim que esses produtos eram (e são) tributados pela Impugnante.

Em outras situações, a Impugnante vende as mercadorias no mercado interno, na própria embalagem em que estas são adquiridas do exterior, conforme se demonstra pelos documentos fiscais (doc. nº 05) e pelas fotografias (doc. nº 06) anexadas. Esse é o caso dos produtos abaixo elencados:

Cloro Premium TB c/ 40 Kg

Cloro Estabilizado HCA TB 50 Kg

Mix Vivo Tambor c/50 Kg

Dicloro Granulado TB c/ 50 Kg

Dicloro Orgânico TB c/ 50 Kg

Mix Blue Tambor c/ 50 Kg

Cloro Multiação TB c/ 50 Kg

Hip. de Cálcio SC c/ 30 Kg

Como eram (e são, até hoje) vendidos nas próprias embalagens(tambores) em que eram adquiridos, em uma análise inicial, não haveria que se falar em acondicionamento ou reacondicionamento de produtos, devendo a alíquota do IPI ser igual a 0%.

(...) somente eram acrescentadas a essas embalagens os rótulos.

Apresentou os seguintes fundamentos legais, citando decisões de DRJ:

Combinando o disposto no §2º do art. 6º do Decreto nº 4.544/2002, com a redação do art. 12 da Resolução — RDC nº 184/2001, é fácil perceber que o rótulo colocado pela Impugnante tinha (e tem, também nos dias de hoje) o condão de atender a ato normativo impositivo do órgão regulador, não podendo ser entendido, portanto, como "acondicionamento de apresentação".

A DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário, em síntese, por entender que “o contribuinte foi improfícuo em demonstrar que as notas fiscais relacionadas pela fiscalização, fls.19/237, conteriam produtos vendidos nas exatas embalagens e pesagens conforme vindos do exterior, acrescentados tão somente de um novo rótulo, como afirma”.

Cientificada do julgamento em 07/10/2019, a recorrente apresentou recurso voluntário em 06/11/2019, acompanhado da Resolução de Diretoria Colegiada da ANVISA nº 184/2001, referente à exigência de rótulos nos produtos em discussão, alegando em síntese:

- i) a nulidade do auto de infração por vício formal e cerceamento de defesa;
 - ii) a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa; e
 - iii) a não ocorrência do fato gerador do IPI em relação aos produtos apontados.
- É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Relator

1. Da competência para julgamento

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conhecimento, com exceção da alegação de nulidade por vício formal e cerceamento de defesa do auto de infração.

Esse assunto não foi objeto de questionamento por ocasião da impugnação, tampouco foi suscitado na decisão recorrida. Trata-se, pois, de matéria nova, referida somente no recurso voluntário.

Sobre questões dessa natureza, dispõem os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, norma que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito federal:

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§ 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 nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, caberia à recorrente haver deduzido, na impugnação, as questões apresentadas nas razões do recurso voluntário.

Sob outra perspectiva, o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que o recurso voluntário deve ser apresentado em face da decisão decorrente do julgamento de primeira instância administrativa. Vejamos:

SEÇÃO VI

Do Julgamento em Primeira Instância

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A interpretação combinada das disposições normativas encimadas evidencia que o recurso voluntário deve ser apresentado em face da decisão de primeira instância e que é na impugnação que o autuado deve apontar as razões de fato e de direito que fundamentam sua pretensão, bem assim seus pontos de discordância em relação ao lançamento e as razões de prova que possuir.

Some-se a isso que a recorrente combateu os argumentos do auto de infração na impugnação e no recurso voluntário, o que demonstra de forma clara o exercício de seu direito de defesa.

Por todas essas razões, entendo que, neste ponto, o recurso não pode ser conhecido eis que, por virtude dos artigos 16, inciso III e § 4º, e 17 c/c o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, operou-se a preclusão quanto a essa questão tendo em vista que a presente matéria somente foi abordada por ocasião do recurso voluntário.

3. Preliminar

3.1 Nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa

Pleiteia-se a nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, em razão do indeferimento de prova pericial considerada imprescindível para o deslinde do processo administrativo fiscal, com fundamento no art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

Alega a recorrente que:

- i) o indeferimento de prova relevante para o esclarecimento dos fatos prejudica o direito de defesa, violando o disposto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, expressamente aplicável ao processo administrativo;

- ii) requereu a produção de prova pericial para demonstrar que os produtos importados eram revendidos no mercado interno na mesma embalagem em que foram adquiridos no exterior, após aplicação de um rótulo apenas para atender aos ditames da ANVISA;
- iii) o órgão julgador foi absolutamente incoerente em sua manifestação – **“ao mesmo tempo em que o Fisco denegou a produção da prova, reputando-a desnecessária, julgou improcedente a impugnação por ausência de comprovação dos fatos articulados”**;
- iv) *“o Fisco não refutou o argumento da Contribuinte em seu próprio mérito, apenas consignou que não foram trazidas aos autos do processo administrativo provas suficientes. A conclusão é que, se essas provas estivessem presentes, o resultado provavelmente seria outro”*; e
- v) *“o Fisco é incapaz de dizer se os produtos eram revendidos no mercado interno na mesma embalagem em que foram adquiridos no exterior, simplesmente porque a fiscalização não realizou essa vistoria tão necessária - por se tratar da análise da incidência do tributo”*.

Cita jurisprudência do TRF da 3ª Região (Ap-RN 0515772-49.1993.4.03.6182).

No âmbito do processo administrativo fiscal, a realização de diligências ou perícias está prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, que atribui à autoridade julgadora a decisão de realizá-las, quando considerá-las necessárias:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) Grifou-se*

O indeferimento da produção da prova pericial não configura vício de nulidade da decisão, por cerceamento ao direito de defesa, se a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que tal prova era prescindível para a formação de sua convicção sobre os elementos probatórios.

Nesse sentido é a Súmula CARF nº 163, de observância obrigatória pelos Conselheiros membros por força do disposto no art. 123, § 4º, do Regimento Interno (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso em exame, a DRJ considerou desnecessária a diligência proposta por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento, uma vez que já se encontram no processo os elementos de prova produzidos pelas partes (fl. 639).

Especificamente quanto à alegação de que “os produtos importados eram revendidos no mercado interno na mesma embalagem em que foram adquiridos no exterior, após aplicação de um rótulo apenas para atender aos ditames da ANVISA” (fl. 654), assim esclareceu a DRJ (fl. 638):

“conforme já explicitado, não se fez prova de que a fiscalização estaria tributando os produtos mencionados em embalagens com tais pesagens. Pelo contrário, nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, fls.593/618, não houve sequer uma coincidência com as notas fiscais de produtos em retalho que geraram a autuação combatida. Ou seja, não se trata de mera rotulagem de embalagem, mas de venda em retalho, conforme consta da descrição dos produtos, em que é nítida a diferença de pesagem em relação ao que defende a impugnante (...)” grifou-se.

Portanto, entendo que o indeferimento do pedido de diligência/perícia foi claramente fundamentado.

Some-se ao acima descrito, o fato de a recorrente ter combatido os argumentos do acórdão proferido pela DRJ, o que demonstra de forma clara o exercício de seu direito de defesa.

Assim, não devem prosperar as alegações relacionadas à suposta nulidade apresentada pela recorrente, portanto afastada a preliminar.

4. Mérito

Ocorrência do fato gerador do IPI

O motivo da autuação foi a saída de produtos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de notas fiscais com erro de classificação fiscal (fl. 514).

A recorrente reconheceu o acerto de parte dos trabalhos fiscais e apresentou impugnação unicamente contra o lançamento de ofício do IPI relativo aos produtos indicados abaixo, sob a alegação de que não houve sequer a ocorrência da hipótese de incidência que justificasse o lançamento do imposto:

- Cloro Premium TB c/40 Kg;
- Cloro Estabilizado HCA TB 50 Kg;
- Mix Vivo Tambor c/50 Kg;
- Dicloro Granulado TB c/ 50 Kg;
- Dicloro Orgânico TB c/ 50 Kg;
- Mix Blue Tambor c/ 50 Kg;

- Cloro Multiação TB c/ 50 Kg; e
- Hip. de Cálcio SC c/ 30 Kg.

Na peça recursal, pleiteia a reforma da decisão guerreada sob os seguintes argumentos:

- i) é consabido que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, nos exatos termos do art. 113, §1º, do CTN; e que o art. 114 do CTN cuida do fato gerador da obrigação principal, entendida como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência;
- ii) no caso concreto, inexistente perfeita subsunção dos fatos à norma, na medida em que não ocorreu operação de industrialização do produto, conforme preceitua o art. 46, parágrafo único, do CTN, pois não ocorreu transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento dos produtos objeto da autuação, nos termos do art. 4º do Decreto 4.544/2002, mas tão-somente a inserção de rótulo em atendimento à exigência técnica da ANVISA, consoante o §2º, do art. 6º, do Decreto 4.544/2002;
- iii) os produtos em discussão foram importados em tambores, conforme fotografia de fls. 585 deste processo, tiveram inseridos rótulos em atendimento à norma técnica da ANVISA (RDC 184, de 22 de outubro de 2001), e foram comercializados no mercado interno, conforme fotografia exemplificativa de fls. 573;
- iv) o próprio Auditor Fiscal reconheceu essa situação no Relatório Fiscal (fl. 498);
- v) a fiscalização reconheceu que os produtos foram importados de forma adequada, nas classificações fiscais 2828.10.10 e 2933.69.19, e que o fator determinante para alteração desse parâmetro seria a colocação de embalagem (ou seja, operação de acondicionamento ou reacondicionamento), que não ocorreu na espécie;
- vi) no período de apuração (exercício de 2007), estava vigente a Resolução de Diretoria Colegiada da ANVISA (RDC) nº 184, de 22 de outubro de 2001, norma que estabelecia exigências de rotulagem; e
- vii) os produtos objeto do lançamento impugnado, por se tratar de produtos químicos que apresentam riscos inerentes, foram rotulados em estrita observância ao que dispõe o ato administrativo aplicável. O descumprimento de tais diretrizes importaria na prática de infração sanitária, nos termos do art. 10, XV, da Lei Federal 6.437/1977.

Cita o desembargador Leandro Paulsen, o professor José Eduardo Soares de Melo, o art. 10, XV, da Lei Federal nº 6.437/1977, sobre infrações sanitárias, e anexa a mencionada resolução da ANVISA.

Conclui que, considerando a ausência de qualquer processo de industrialização, nem mesmo operação de acondicionamento ou reacondicionamento (nenhuma embalagem foi colocada nos produtos, eles foram vendidos na mesma embalagem importada), tendo sido inserido apenas rotulagem exigida pela agência reguladora, não há que se falar na incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), razão pela qual o crédito tributário em discussão não deve ser constituído. Portanto, incabível o lançamento de ofício.

Conforme relatado neste voto, para comprovar a alegada comercialização de produtos importados, a recorrente apresenta fotografias exemplificativas de tambores de como são comprados (fl. 585) e de como são vendidos alguns produtos (fl. 573), nos quais aparecem rótulos com informações de difícil leitura, mas que permitem verificar que foram fabricados em 2011. Apenas a fotografia do hipoclorito de cálcio indica tratar-se de produto adquirido no Brasil, mas não sendo possível verificar sua data de fabricação (fls. 589 e 591).

Assim, por ter apresentado meras fotografias, com imagens de tambores com rótulos de difícil leitura, de produtos fabricados **em 2011, ou sem data de fabricação aparente** (no caso do hipoclorito de cálcio), entendo que a recorrente foi improfícua em comprovar que as vendas em questão, realizadas **em 2007** (fls. 19/237), foram de produtos nas exatas embalagens e pesagens conforme vindos do exterior, acrescentados somente de novo rótulo.

Caberia à recorrente comprovar o alegado apresentando documentação hábil e idônea capaz de demonstrar que as operações em questão configuraram de fato comercialização de produtos com a mera aplicação de rótulos por exigência legal, apresentando, por exemplo, as respectivas declarações de importação (DI), *invoices* e/ou notas fiscais de aquisição dos produtos, o que não se verifica nestes autos.

Ademais, os “*doc 11*” e “*doc 12*” (fls. 19/452), contendo dados fiscais fornecidos pela recorrente do Sintegra (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços), demonstram que as operações em questão foram escrituradas com os Códigos Fiscais de Operações e de Prestações (CFOP) 5101, 5116, 6101, 6107 ou 6116, correspondentes a vendas de produtos **industrializados** pelo estabelecimento.

Assim, diferentemente do alegado, **as classificações fiscais adotadas pela própria recorrente nas vendas** confirmam que tais produtos sofreram processo de industrialização. Caso configurassem mera comercialização, tais vendas não deveriam ter sido classificadas com os referidos CFOP.

Desse modo, considero acertada a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, em síntese, por entender que a recorrente foi improfícua em comprovar que as notas fiscais relacionadas pela fiscalização (fls. 19/237) conteriam produtos vendidos nas exatas embalagens e pesagens conforme adquiridos.

Importa ainda destacar que, em recurso extraordinário em que se discutiu à luz do art. 150, II, da Constituição Federal, se há, ou não, violação ao princípio da isonomia, no tocante à incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, ante a equiparação do importador ao industrial, quando o primeiro não o beneficia no campo industrial, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou a tese de que “**É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno**” (grifou-se).

Portanto, sem razão a recorrente.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

5. Produção de prova pericial

A recorrente pugna (fl. 657) pela produção da prova pericial pleiteada em sua impugnação (art. 59, §2º, do Decreto 70.235/72), para a demonstração de que (fl. 539):

(a) os produtos (1) Cloro Premium TB c/ 40 Kg; (2) Cloro Estabilizado HCA TB 50 Kg; (3) Mix Vivo Tambor c/50 Kg; (4) Dicloro Granulado TB c/ 50 Kg; (e) Dicloro Orgânico TB c/ 50 Kg; (5) Mix Blue Tambor c/ 50 Kg; (6) Cloro Multiação TB c/ 50 Kg e (7) Hip. de Cálcio SC c/ 30 Kg (que foram objeto de presente impugnação) eram (e são, até o momento) vendidos nas mesmas embalagens em que adquiridos do exterior;

(b) somente eram acrescentadas a essas embalagens os rótulos; e

(c) os rótulos eram acrescentados por determinação normativa impositiva da ANVISA - Resolução RDC nº 184/2001 (vigente à época dos fatos).

A questão da apresentação de prova na fase do contencioso administrativo fiscal foi especificamente disciplinada no Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 16, §4º, diploma legal também aplicável aos processos de restituição/compensação, conforme disposto no art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A respeito dos temas “prova”, “diligências” e “juntada de documentos”, dispõe especificamente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

*§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”
(destaques acrescidos)

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, ainda regulamenta referido diploma legal:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei nº 8.748/1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e

intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993) (grifou-se)

Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não se logrou comprovar no presente caso.

Por outro lado, na solicitação de diligência e/ou perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do já citado art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

De fato, é condição para a formulação do pedido de realização de diligências e/ou perícias a indicação do perito e a exposição não só dos quesitos, mas também dos motivos que a justifiquem, de forma a consagrar outro princípio norteador da Administração Tributária, não menos importante, qual seja, o da economia processual.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência e/ou perícia, acima mencionado, objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

Portanto, incabível a realização de perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

Indefere-se, pois, o pedido de produção de prova pericial, uma vez que presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção deste julgador.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo os argumentos que implicam na nulidade do auto de infração e, na parte conhecida,

em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e no mérito, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha