



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.921407/2009-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.284 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2018
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente TEKINOX MANUTENÇÃO E MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade da decisão de primeira instância quando demonstrado nos autos que o Acórdão recorrido abordou todas as razões de defesa, ainda que de forma objetiva.

RESSARCIMENTO. DIREITO PROBATÓRIO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

O sujeito passivo deve trazer aos autos todos os documentos aptos a provar suas alegações, em regra, no momento da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa aduzidos apenas em sede de Voluntário, pois a autoridade julgadora de primeira instância não se manifestou quanto a eles. Configurada a preclusão processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

RESSARCIMENTO DE IPI. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. NÃO COMPROVAÇÃO.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

No caso concreto, o direito pleiteado não restou comprovado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora) e Alan Tavora Nem, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Alan Tavora Nem, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, à fl. 109 dos autos:

Inicialmente, cabe esclarecer que, em razão deste processo administrativo ter sido digitalizado e materializado na forma eletrônica, todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade interposta por Tekinox Manutenção e Montagens Industriais Ltda, CNPJ 57.521.825/0001-79, em contrariedade ao indeferimento integral do ressarcimento pleiteado no PER/DCOMP nº 24593.84565.030609.1.5.01-8824, referente ao saldo credor de IPI apurado no 3º trimestre de 2006, no montante de R\$ 23.198,94 (vinte e três mil, cento e noventa e oito reais, noventa e quatro centavos).

De acordo com o despacho decisório (fl. 11), o valor pleiteado não foi reconhecido em face de: (a) glosa de créditos indevidos; (b) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento demonstrado era inferior ao

valor pleiteado; e, (c) constatação de utilização, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.

Cientificada da decisão em 05/11/2009, a interessada manifestou a sua inconformidade em 24/11/2009. Em síntese, a sua defesa se resumiu aos seguintes termos:

I – DOS FATOS

A matéria debatida se funda especificamente em pedido de PER/DCOMP, por manter os créditos em sua escrita fiscal, oriundos na Lei 9.779/99.

A fazenda não reconheceu os créditos, no entanto, é mister que a origem dos créditos estão devidamente comprovados, conforme documentos anexo (sic), dando suporte à totalidade do pedido.

II – DAS PROVAS

O Contribuinte apresenta os documentos que suportaram os seu pedido, quais sejam:

- Cópias do Livro Registro de Apuração do IPI.
 - Cópias da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).
- É o relatório do essencial.

Além da documentação relatada, juntada às fls. 12/57, o contribuinte também juntou com sua manifestação de inconformidade (fls. 02/03): i) cartão de CNPJ (fl. 4); ii) atos de constituição e representação da Empresa (fls. 05/10); iii) despacho decisório (fl. 11 e 91); iv) PER/DCOMP (fls. 58/90); v) demonstrativo de créditos e débitos (fls. 92/96).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada, não integrando, assim, o objeto da lide.

PRODUÇÃO DE PROVA. RAZÕES DA CONTESTAÇÃO.

Alegar genericamente e juntar papéis não é prova. Dessarte, não cabe à autoridade julgadora de primeiro grau, diante do conjunto de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles possibilita comprovar o que a defesa pretende, ainda mais se nem ao menos há alguma alegação específica do que se pretende.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O acórdão da primeira instância (fls. 108/111) fundamentou-se, assim, na ausência de indicação específica das discordâncias da manifestante acerca do despacho decisório e na ausência de correlação, na defesa, de seu conteúdo com os documentos apresentados. Destacou, ainda, que, apesar de um dos motivos da não homologação ter sido a glosa de créditos indevidos, o contribuinte não fez nenhuma referência a tais glosas ou às respectivas notas fiscais indicadas.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 07/12/2012 (vide Termo de ciência por decurso de prazo à fl. 114 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 18/12/12, Recurso Voluntário (fls. 116/141).

Em seu recurso, o recorrente alega: i) houve cerceamento de defesa por falta de fundamentação do Despacho Decisório; ii) tem o direito de requerer o ressarcimento do saldo credor, conforme o artigo 11 lei 9.779/99; iii) obedeceu aos ditames da IN SRF 600/05; iv) a autoridade administrativa não requereu outros documentos comprobatórios, simplesmente não homologou os créditos, sem fundamentação e eletronicamente; v) sobre a afirmação do acórdão de não ter o contribuinte justificado sua discordância e os documentos apresentados, afirma que juntou o livro de apuração do IPI para comprovar a existência de crédito; vi) as glosas relativas ao CNPJ nº 46.991.618/0001-61, realizadas em razão da não admissão para o CFOP, devem ser afastadas, visto que o crédito era devido, pois tratava-se de mercadorias recebidas para demonstração com destaque do IPI, onde a recorrente teria mantido o crédito na entrada, visto que deveria destacar o IPI na devolução; vii) as glosas não merecem prosperar, pois a empresa adquiriu as mercadorias de boa-fé em 2005 e a suspensão do CNPJ 01.188.899/0002-61 ocorreu em 2006, devendo ser aplicadas as teorias da aparência e a da boa-fé, conforme jurisprudência STJ; viii) não merece prosperar o motivo da glosa referente ao fornecedor Gerdau, CNPJ 42.119.370/0030-27, pois este se encontra ativo até a presente data (de apresentação do recurso).

Em seus pedidos, requereu, preliminarmente, o cancelamento da decisão de primeira instância, por inobservância do artigo 19 da IN 600/05. No mérito, a homologação do crédito pretendido. Alternativamente, pediu a devolução do processo à primeira instância, para fiscalização da documentação referente ao crédito e realização, ou não, de sua homologação, sob pena de cerceamento de defesa. Nesta oportunidade, apresentou documentação contábil e fiscal e cartões de CNPJ (fls. 142/160).

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, constou do despacho decisório que o pedido de ressarcimento apresentado pelo contribuinte fora indeferido em face de: (a) glosa de créditos indevidos; (b) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento demonstrado era inferior ao valor pleiteado e; (c) constatação de utilização, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subseqüentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.

Em sua defesa, o contribuinte alegou, de forma genérica, que possuiria direito ao ressarcimento da integralidade do crédito tributário alegado, tendo anexado, nesta oportunidade, livro de apuração do IPI, no intuito de comprovar o alegado.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por indeferir a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, visto que a defesa apresentada não teria indicado, de forma específica, as discordâncias da manifestante acerca do despacho decisório, nem a correlação eventualmente existente entre o seu conteúdo e os documentos apresentados.

Em seu recurso voluntário, então, o contribuinte alegou, resumidamente que: i) teria havido cerceamento do seu direito de defesa por falta de fundamentação do Despacho Decisório; ii) teria direito de requerer o ressarcimento do saldo credor, conforme o artigo 11 lei 9.779/99; iii) teria obedecido aos ditames da IN SRF 600/05; iv) a autoridade administrativa não requereu outros documentos comprobatórios, simplesmente não homologou os créditos, sem fundamentação e eletronicamente; v) sobre a afirmação do acórdão de não ter o contribuinte justificado sua discordância e os documentos apresentados, afirma que juntou o livro de apuração do IPI para comprovar a existência de crédito; vi) as glosas relativas ao CNPJ nº 46.991.618/0001-61, realizadas em razão da não admissão para o CFOP, devem ser afastadas, visto que o crédito era devido, pois tratava-se de mercadorias recebidas para demonstração com destaque do IPI, onde a recorrente teria mantido o crédito na entrada, visto que deveria destacar o IPI na devolução; vii) as glosas não merecem prosperar, pois a empresa adquiriu as mercadorias de boa-fé em 2005 e a suspensão do CNPJ 01.188.899/0002-61 ocorreu em 2006, devendo ser aplicadas as teorias da aparência e a da boa-fé, conforme jurisprudência STJ; viii) não merece prosperar o motivo da glosa referente ao fornecedor Gerdau, CNPJ 42.119.370/0030-27, pois este se encontra ativo até a presente data (de apresentação do recurso).

Quanto a tais argumentos, entendo que assiste parcial razão à recorrente, consoante restará devidamente analisado em sucessivo.

No que tange ao argumento preliminar disposto no item i) acima, é fácil constatar que o despacho decisório encontra-se devidamente fundamentado, com a indicação das razões que levaram ao indeferimento do pleito, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação disposta no item ii), de fato, é certo que o contribuinte possui o direito de requerer o ressarcimento de saldo credor que eventualmente entende fazer jus, o que não lhe foi vetado. Porém, da mesma forma que lhe é garantido o direito de petição, é dever da administração pública indeferi-lo quando constatar a inconsistência do pedido apresentado. E foi justamente o que ocorreu no caso vertente.

No que concerne ao item iii), penso que a mera alegação de que teria obedecido aos ditames da IN 600/05 não possui o condão de afastar a fundamentação constante do despacho decisório no sentido de que o crédito já teria sido utilizado em períodos subsequentes. Competia ao contribuinte requerente comprovar o direito creditório pleiteado, o que inócorreu.

Quanto ao item iv), entendo que, no momento do despacho decisório, a fiscalização não está obrigada a exigir documentação comprobatória do contribuinte, podendo este ser proferido tanto manualmente quanto eletronicamente, quando constatada a inconsistência do pleito apresentado conforme dados constantes do sistema da Receita Federal do Brasil. E é justamente por essa razão que se admite que o contribuinte inicie a fase de contraditório por meio de apresentação de manifestação de inconformidade, oportunidade em que deverá trazer aos autos, para fins de julgamento, não apenas os argumentos de defesa, como também a documentação comprobatória do seu direito creditório pleiteado.

Sobre este assunto, traz-se à colação esclarecimento quanto ao procedimento adotado no caso de análise eletrônica de PER/DCOMP, constante do Parecer Normativo COSIT nº 02/2015:

14. Como o caso em tela tem como peculiaridade a análise eletrônica do PER/DCOMP, convém descrever sucintamente como ela ocorre.

14.1. Primeiramente, o sujeito passivo transmite o PER/DCOMP informando os créditos aos quais julga ter direito e confessando os débitos.

14.2. Via de regra, objetivando dar maior celeridade ao processo, a análise deste PER/DCOMP é feita eletronicamente, de forma automática, mediante “batimento” das informações contidas no PER/DCOMP com os dados dos sistemas da RFB, inclusive os declarados em DCTF.

14.3. Após a análise preliminar do PER/DCOMP, encontrada alguma inconsistência entre essas informações, é dada ao sujeito passivo a oportunidade de verificar as informações prestadas à RFB e corrigi-las, se for o caso – trata-se do serviço denominado Autorregularização. De acordo com a Nota Corec nº 30, de 2013, o acompanhamento do processamento eletrônico do PER/DCOMP motivou a disponibilização desse serviço, tendo em vista a observação de que uma parte das decisões proferidas de forma automática, e posteriormente levada ao contencioso, era decorrente de erros cometidos pelos contribuintes no preenchimento do próprio PER/DCOMP ou das declarações que embasavam as informações nele contidas.

14.4. Com a disponibilização do serviço de Autorregularização, dá-se ao contribuinte, nos casos por ela contemplados, a possibilidade de, previamente à emissão do despacho decisório, tomar conhecimento da análise completa do direito creditório, que pode ser por ele consultada pelo e-CAC durante o prazo improrrogável concedido para autorregularização (45 dias a partir da data de envio da mensagem para sua caixa postal).

14.5. A partir dessa análise preliminar, caso se identifiquem erros nas informações prestadas no PER/DCOMP ou em outras declarações (como a DCTF), o contribuinte terá oportunidade de corrigi-los pela sua retificação ou, ainda, pelo cancelamento do PER/DCOMP.

14.6. Findo o prazo concedido para autorregularização, a análise automática do direito creditório será novamente realizada, considerando os elementos atualizados que a embasam. Mantidos o reconhecimento parcial ou não reconhecimento do direito creditório ou constatada a insuficiência para homologação da compensação, será emitido despacho decisório.

14.7. Caso não seja detectada nenhuma inconsistência ou esta tenha sido sanada por ocasião da autorregularização, o sistema homologa automaticamente o PER/DCOMP.

14.8. A análise eletrônica do PER/DCOMP equivale àquela executada manualmente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de jurisdição do sujeito passivo; inclusive o despacho decisório emitido eletronicamente apresenta a assinatura eletrônica do titular da DRF.

14.9. Com isso, o despacho decisório, sendo eletrônico ou não, é conclusivo quanto ao reconhecimento do direito creditório e finaliza a etapa de análise do processo de reconhecimento do crédito fiscal do sujeito passivo, de competência da DRF de sua jurisdição.

15. Caso o contribuinte não tenha seu pedido deferido ou a compensação integralmente homologada, está garantido seu direito de manifestar inconformidade sob o rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), com esteio no art. 74, § 9º, da Lei nº 9.430, de 1996. Na hipótese de discordância da análise preliminar acima referida, concluindo o sujeito passivo ser incabível a retificação de declarações ou o cancelamento do PER/DCOMP no prazo a ele conferido para autorregularização, é por ocasião da manifestação de inconformidade que deve apresentar justificativas ou documentos comprobatórios que julgar pertinentes.

Ademais, é válido destacar que o art. 19 da IN 600/05 confere à autoridade fiscal a faculdade de, caso entendam necessário, requerer a produção de provas complementares para fins de julgamento da demanda. Note-se que o referido dispositivo legal possui em sua redação o verbo "poderá". Ocorre que, no presente caso, diante da completa inexistência de argumentos de combate ao teor do despacho decisório proferido, por falha do próprio contribuinte, não houve como a DRJ sequer identificar qual a matéria objeto de defesa, tendo concluído pela desnecessidade de produção de novas provas. Ao assim proceder, entendo que tampouco cerceou o direito de defesa do contribuinte, visto que a realização de diligência para este fim é apenas uma faculdade, a depender da avaliação acerca da sua necessidade.

No que compete ao item (v), penso que a mera juntada do livro de apuração de IPI, sem que seja feita qualquer conciliação entre a documentação apresentada com os fatos que pretende o contribuinte comprovar, ou mesmo com os fatos indicados no despacho decisório que pretende combater, não surte os efeitos pretendidos pelo contribuinte.

Da leitura da peça recursal apresentada, verifica-se que o contribuinte insiste na mesma falha já constante da sua manifestação de inconformidade, limitando-se a repisar que teria direito à integralidade do direito creditório alegado, contudo, não tendo se insurgido de forma específica acerca das razões constantes do despacho decisório, em especial no que tange à afirmativa de que já teria utilizado o saldo credor em períodos subsequentes.

Ainda que a documentação acostada aos autos fosse apta a comprovar a integralidade do saldo credor alegado pelo contribuinte, é certo que este determinado crédito poderia ter sido utilizado pelo contribuinte posteriormente, o que sequer foi refutado pelo contribuinte nos presentes autos.

Nesse contexto, concordo com a fundamentação constante da decisão da DRJ no sentido de que o contribuinte não trouxe aos autos elementos suficientes a se contrapor quanto ao conteúdo do despacho decisório.

Até porque, é cediço que o ônus da prova quanto à existência do crédito no caso de pedido de ressarcimento e/ou compensação é do contribuinte. Nos termos do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor (no caso ora analisado ao contribuinte que iniciou o processo de ressarcimento), quanto ao fato constitutivo do seu direito (correspondente à comprovação do direito ao crédito tributário que pretende ter reconhecido). É o que se infere da transcrição a seguir:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Sobre o assunto, traz-se à colação os ensinamentos de Humberto Theodoros:

"[...] Se o direito material é disponível e a parte não cuidou de trazer a prova necessária para demonstrá-lo ou exercê-lo, a presunção lógica é que abriu mão dele. Assim, não seria correto que o juiz viesse sobrepor a essa verdade, passando a advogar a causa da parte."

Nessa mesma linha de raciocínio, reproduz-se Ementa do voto condutor do julgado proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo administrativo nº 10480.904515/200844:

“No caso específico dos pedidos de restituição e compensação de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

No caso dos presentes autos, portanto, uma vez que o contribuinte não realizou qualquer tipo de conciliação entre a documentação acostada aos autos apta a se contrapor quanto a esta parte do despacho decisório, entendo que a decisão recorrida há de ser mantida neste ponto, visto que a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório quanto à matéria fática alegada (direito ao crédito).

Por fim, resta-nos apreciar os argumentos dispostos nos itens vi, vii e viii acima indicados, a seguir novamente reproduzidos: vi) as glosas relativas ao CNPJ nº 46.991.618/0001-61, realizadas em razão da não admissão para o CFOP, devem ser afastadas, visto que o crédito era devido, pois tratava-se de mercadorias recebidas para demonstração com destaque do IPI, onde a recorrente teria mantido o crédito na entrada, visto que deveria destacar o IPI na devolução; vii) as glosas não merecem prosperar, pois a empresa adquiriu as mercadorias de boa-fé em 2005 e a suspensão do CNPJ 01.188.899/0002-61 ocorreu em 13/03/2006, devendo ser aplicadas as teorias da aparência e a da boa-fé, conforme jurisprudência STJ; viii) não merece prosperar o motivo da glosa referente ao fornecedor Gerdau, CNPJ 42.119.370/0030-27, pois este se encontra ativo até a presente data (de apresentação do recurso).

Os itens acima referidos estão relacionados, respectivamente, às seguintes notas fiscais:

CNPJ Emitente	nº NF	Data Emissão	IPI Creditado	Motivo da Glosa
46.991.618/0001-61	139159	03/07/2006	71,34	Não Admitido para o CFOP
01.188.899/0002-61	29748	20/07/2006	4,15	Emitente Suspenso no CNPJ
42.119.370/0030-27	277209	31/07/2006	5,20	Emitente Cancelado no CNPJ

Quanto ao item vi, entendo que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, conforme documentação anexada aos autos, foi possível constatar o direito creditório pleiteado em razão da saída tributada das mercadorias recebidas para demonstração.

No que tange ao item vii, penso que melhor sorte não assiste ao contribuinte. Isso porque, apesar de alegar que a nota fiscal teria sido emitida anteriormente à declaração de inidoneidade da empresa, que ocorreu em 13/03/2006, constata-se que a nota fiscal relacionada data de 20/07/2006, ou seja, posteriormente à declaração de inidoneidade. Nesse contexto, deve ser mantida a glosa realizada pela fiscalização.

Por fim, quanto ao item viii, relativo à nota fiscal da Gerdau, entendo que restou devidamente comprovado pelo contribuinte o direito ao crédito alegado, visto que a empresa emitente da nota fiscal encontra-se com o seu CNPJ ativo. A indicação na contabilidade da empresa de CNPJ diverso da Gerdau, já baixado, configurou-se, portanto, em mero erro formal, que não afasta o direito creditório do contribuinte, face à comprovação constante dos presentes autos.

Ou seja, entendo que deverão ser revertidas as glosas tão somente no que tange às notas fiscais nº 139159 e 277209.

Da conclusão

Diante das razões acima expostas, voto no sentido de rejeitar a preliminar alegada e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, tão somente para fins de reconhecer-lhe o direito à reversão das glosas concernentes às notas fiscais nº 139159 e 277209.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Com todo respeito ao voto da Ilustre Relatora, peço licença para discordar de suas conclusões na lide posta em discussão.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que o art. 373 do Novo Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao autor, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

§ 1º omissis

.....
§ 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. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

.....
Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e

compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Por consequência, a diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Outro ponto nodal sobre a mesma matéria refere-se ao momento para a apresentação de provas. Como é cediço, a autoridade fiscal tem como limite temporal para a juntada de provas, usualmente, a lavratura do Auto de Infração. Em contrapartida, o sujeito passivo está limitado, em regra, ao momento de instauração da fase litigiosa do processo, isto é, quando da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão, conforme o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Entretanto, o próprio dispositivo citado enumera três circunstâncias, as quais permitiriam ao contribuinte carrear provas aos autos em outro momento processual: a) fique demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Considerando-se os Princípios da Igualdade, Moralidade, Imparcialidade e o da Verdade Material, entendo, *data venia*, que as exceções dispostas só podem ser validamente consideradas se estendidas a ambas as partes.

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material.

Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega. Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor

probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório no momento fatal definido em lei, a fim de privilegiar a verdade material, significaria, *data venia*, se emprestar uma força absoluta e soberana a um Princípio em detrimento aniquilar dos outros. Ademais, estaria-se diante de uma verdadeira derrogação do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235, realizada pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, o seu disposto não seria aplicado em hipótese alguma, excluindo-o do ordenamento jurídico, fato que somente poderia ser realizado por lei.

Ainda sobre o mesmo tema, deve-se tecer alguns comentários sobre o valor probatório do material eventualmente apresentado. Não basta a juntada de documentos, estes devem possuir valor probatório, mínimo que seja, considerando-se as vicissitude do caso concreto posto em análise. Assim, determinado documento pode guardar conteúdo probatório das alegações em um processo e, em outro, não se configurar prova.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a alegar que seu direito estava comprovado e a juntar cópias da DCTF e do livro de apuração do IPI, conforme se verifica na sua Manifestação de Inconformidade.

"I - DOS FATOS

A matéria debatida se funda especificamente em pedido de PER/DCOMP, por manter os créditos em sua escrita fiscal, oriundos na Lei 9.779/99.

A fazenda não reconheceu os créditos, no entanto, é mister que a origem dos créditos estão devidamente comprovados, conforme documentos anexo, dando suporte à totalidade do pedido.

II - DAS PROVAS

O Contribuinte apresenta os documentos que suportaram os seu pedido, quais sejam:

- *Cópias do Livro Registro de Apuração do IPI.*
- *Cópias da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)"*

Como bem pontuou o voto condutor do Acórdão recorrido:

"Não há, entre os documentos apresentados pela manifestante e nem na peça contestatória, nenhuma referência às glosas

apontadas ou às respectivas notas fiscais indicadas, de modo que é forçoso reconhecer que tratam-se de matéria incontroversa. Como se sabe, matérias não expressamente questionadas são consideradas como não contestadas, não integrando, assim, o objeto da lide, precluindo o direito da interessada a novas alegações quanto às mesmas.

De forma semelhante, no que diz respeito à utilização, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, não há nenhuma menção sobre este assunto na manifestação de inconformidade. Ressalte-se que o DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO mostra que o saldo credor do 3º trimestre de 2006 foi consumido no 4º trimestre de 2006 e nos 1º e 2º trimestres de 2007.

A manifestante apenas juntou cópias do Registro de Apuração do IPI (RAIPI) do 3º trimestre de 2006 e das DCTF do 2º semestre de 2008 e do 1º semestre de 2009, não se dando ao trabalho de justificar os motivos que a levaram a apresentar tais documentos ou as divergências que porventura dariam base ao seu entendimento.

(...)

Não cabe à autoridade julgadora de primeiro grau, diante do conjunto de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles possibilita comprovar o que a defesa pretende, ainda mais se nem ao menos há alguma alegação específica do que se pretende."

Assim, evidencia-se, no caso dos autos, que a contribuinte apenas juntou papéis à sua Manifestação de Inconformidade, porém, como não teceu nenhum argumento em sua defesa e, ainda, não relacionou especificamente tais documento à comprovação do seu suposto crédito, em confronto com o Despacho Decisório, a meu sentir, tais documentos não se constituem prova e, portanto, não cabe a apresentação de novos documentos somente em segunda instância.

Por outro lado, observa-se claramente que o Voluntário interposto suscita novos argumentos e, portanto, inova quanto a sua defesa. Por óbvio, a tese defendida neste momento processual não foi objeto de exame pela Delegacia de Julgamento, assim, restando impossível a sua apreciação por esta turma, sob pena de incorrer em vedada supressão de instância. Por outro lado, conforme o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a Impugnação/Manifestação de Inconformidade deve conter todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, ficando precluso, a partir daí, o direito de o fazer.

Desse modo, quanto ao suposto crédito, forçoso é reconhecer que a recorrente não se desincumbiu do ônus de comprová-lo, seja por seus erros anteriores ao Despacho Decisório, seja pela ausência da apresentação de provas válidas da sua liquidez e certeza, assim como de argumentos robustos no momento processual adequado.

Processo nº 10830.921407/2009-08
Acórdão n.º **3002-000.284**

S3-C0T2
Fl. 186

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves