MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10850.900605/2006-49

Processo nº	10850.900605/2006-49
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-011.585 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	22 de julho de 2021
Recorrente	USINA MOEMA ACUCAR E ALCOOL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PAF. PER/DCOMP. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIAÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.
Novos elementos de prova apresentados no âmbito do Recurso Voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente serem apreciados nos casos em que fique comprovado tratar-se de prova necessária a contrapor razões ou fatos da decisão de primeira instância.
Situação que ocorre quando o indeferimento da compensação é efetuado por meio de Despacho decisório eletrônico no qual não são apresentados ao Contribuinte orientações completas quanto aos documentos necessários à comprovação do direito de crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem para análise do mérito do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3001-000.994,** de 15/10/2019 (fls. 228/236), proferida pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do PER/DCOMP

O processo trata, inicialmente, de Pedido de Ressarcimento (PER), de créditos de IPI, apurados no 1° trimestre de 2003, cumulado com Declaração de Compensação (DCOMP), de débitos de IRPJ e CSLL. Conforme o Despacho Decisório (eletrônico) de fls. 46/52, foi reconhecido o direito creditório parcial, pois a diferença indeferida deve-se à utilização em períodos subsequentes ao 1º trimestre de 2003, cujos débitos constam de PER/DCOMP transmitidas até a data deste processo.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 2/6, alegando, em resumo, que: **(i)** o crédito a que faz jus foi indevidamente reduzido, para quitação de supostos débitos, relativos ao 1° decêndio de abril e ao 2° decêndio de junho, ambos de 2003. Afirma que o Fisco não levou em consideração créditos decorrentes de pagamentos do IPI e de consequentes estornos de débitos informados no PER/DCOMP, que descreve no corpo do recurso, e **(ii)** para comprovar o afirmado, alega que juntou aos autos cópias dos DARF de pagamento do IPI, do livro de apuração de IPI e do PER/DCOMP mencionado. Por fim, requer seja aberta oportunidade se manifestar na instrução do feito e solicitar a produção das provas que se fizerem necessárias.

A **DRJ no Recife** (PE), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **11-044.875**, de 31/01/2014, (fls. 117/120), considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, para não reconhecer o direito creditório e não homologar as compensações, mantendo o crédito tributário lançado.

Na decisão restou assentado que a Contribuinte visando comprovar suas alegações, pede para juntar aos autos, cópias do DARF, do livro de apuração de IPI e do PER/DCOMP, "**mas não apresenta nenhum dos dois DARF mencionados nem do Livro de Apuração do IPI (RAIPI)"**. Arremata que, sem tais provas, as alegações devem ser rejeitadas, pois, em se tratando de ressarcimento ou restituição o ônus da prova do credito é do contribuinte.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 151/161), onde reitera os argumentos aduzidos na Impugnação, rememora todos os fatos (fls. 162/165), e insiste que, ao contrário da glosa de R$ 30.968,97 possui é um crédito maior pelo valor total de R$ 43.075.91 (fls. 166/169), e acrescenta, *verbis:*

> Neste esteio, ainda que a Receita Federal tenha acesso irrestrito a todos os documentos fiscais e comprovantes de arrecadação da Recorrente, **acosta ao presente recurso** (i) as cópias dos DARRF de pagamento de IPI, referentes ao 3º decêndio de março de 2003, no valor de (a) R$ 17.309,48; ao 1º decêndio de abril de 2003, no valor de R$ 25.766,43; e ao 2º decêndio de abril, no valor de (c) R$ 7.853,71, documentos que além de acostados, também sequem colacionados abaixo; (ii) **cópia do livro de apuração de IPI de 2003**; e (iii) cópia do PER/DCOMP nº 03637.02839.300603.1.3.04.0603, para restar comprovado todo o direito aqui demonstrado," Grifei

Documento nato-digital

Verifica-se a juntada dos referidos documentos (fls. 187/220), pugnando pelo seu recebimento, mesmo que em sede de recurso voluntário, e arremata, requerendo a busca pela verdade material.

Decisão de Segunda Instância

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3001-000.994,** de 15/10/2019 (fls. 228/236), proferida pela 1ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Conforme ementa dessa decisão, o Colegiado assentou que "a prova documental deve ser apresentada por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior".

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do **Acórdão nº 3001-000.994,** de 15/10/2019, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 249/258), apontando divergência com relação a seguinte matéria***: "o momento para apresentação da prova documental - por ocasião da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual***".

Objetivando comprovar a divergência, apresentou como paradigma, os seguintes Acórdãos: nº 9303-005.065, 9202-01.634 e 1003-001.453, alegando que:

No **Acórdão recorrido, e**m específico à essa matéria, entendeu que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna. Por outro lado, o **primeiro paradigma** preconiza a possibilidade de apresentação de provas **após o prazo para apresentação da impugnação**. No caso do segundo paradigma, o entendimento e o contexto são idênticos.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, do cotejamento entre o decidido nos Acórdãos (paradigmas e recorrido) restou demonstrado haver interpretação divergente na aplicação da legislação tributária, pois os dois paradigmas, apresentam entendimento divergente do Acórdão recorrido, no qual as provas, embora referidas na Manifestação de Inconformidade, foram apresentadas somente no Recurso Voluntário. Divergência comprovada.

Diante do exposto, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, com base nas razões contidas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 294/300, **Deu Seguimento** ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificado do **Acórdão nº 3001-000994,** de 15/10/2019**,** do Recurso Especial do Contribuinte que foi dado seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 302/309, requerendo que o Recurso Especial não seja conhecido (por ausência de demonstração de divergência jurisprudencial), e caso não seja esse o entendimento da CSRF, no mérito, seja negado provimento ao citado Recurso Especial interposto.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial proferido pelo Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de 21/12/2020 às fls. 294/300.

Contudo, em face dos argumento apresentados em suas contrarrazões, entendo ser necessária a análise dos demais requisitos de admissibilidade. Isto, porque o Contribuinte requer que o Recurso Especial interposto não seja conhecido, por não comprovar a divergência jurisprudencial quanto a matéria: "momento para apresentação da prova documental - por ocasião da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual".

No **Acórdão recorrido,** desta forma restou assentado em sua ementa:

> "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO
>
> A prova documental deve ser apresentada por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior"

Veja-se trecho do voto vencedor:

> "Portanto, entendo estar precluso o direito da recorrente de apresentar os documentos trazidos aos autos apenas em sede de Recurso Voluntário, visto que lhe foi oportunizado quando da Manifestação de Inconformidade na qual afirmou que estava anexando aos autos os citados documentos, mas não o faz. Também não demonstra em seu Recurso Voluntário qualquer motivo de força maior que impossibilitasse a apresentação destes documentos quando da Manifestação de Inconformidade".

A Contribuinte sustentando divergência de interpretação com o decidido nos Acórdãos nº 9303-005.065 (nº 1) e 9202-01.634 (nº 2). Somente reproduzo a ementa do nº 1, entendendo ser o suficiente para o deslinde da questão:

Acórdão paradigma nº 9303-005.065: (parte que interessa da ementa)

> PROVAS DOCUMENTAIS NÃO CONHECIDAS. REVERSÃO DA DECISÃO NA INSTÂNCIA SUPERIOR. RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIAÇÃO E PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.
>
> Considerado equivocado o Acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais somente carreadas aos autos após o prazo para apresentação da impugnação, estes devem retornar à instância inferior para a sua apreciação e prolação de novo Acórdão.

Como se vê, resta demonstrado pelas ementas a divergência de interpretação da legislação tributário, pois o paradigma 1, (e também o 2) preconiza a possibilidade de apresentação de provas **após o prazo para apresentação da Impugnação, ou seja, no Recurso Voluntário.**

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: "o momento para apresentação da prova documental - por ocasião da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual".

Documento nato-digital

O cerne da lide, se resume em que o Contribuinte requer no recurso que sejam analisados documentos juntados aos autos após a prolação de Acórdão de Impugnação.

No recorrido restou assentado que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, questiona a inércia da Contribuinte e o ônus que deve suportar por não ter apresentado a documentação pertinente no momento oportuno.

Quanto ao momento para a apresentação das provas no Processo Administrativo Fiscal, esta questão não é nova neste CARF e, foi analisada por esta Turma, no PAF nº 10540.900086/2008-84, de minha Relatoria, que resultou no **Acórdão nº 9303-009.835**, de 10/12/2019 e, que reproduzo alguns trechos das razões, na forma que restou decidido:

> "(...) Nesse sentido, o fato de a decisão de primeira instância ter sido fundamentada na ausência de comprovação do erro de preenchimento da DCTF, implica, por consequência lógica, a aceitação de uma possível retificação, por comprovação de erro, após a ciência do despacho decisório. Assim, aplica-se aqui o disposto na alínea "c" do § 4° do art. 16 do Decreto n° 70.235, de 1972, permitindo que a prova seja analisada.
>
> Para o melhor deslinde dessa questão, cito o Acórdão n° 9303-008.821, de 16/07/2019, da relatoria do *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, cujos fundamentos e as razões de decidir adoto no presente voto. Por isso, peço licença para reproduzir partes daquele voto:
>
> "(...) Como já vimos, o acórdão recorrido acatou esses documentos e deu provimento ao recurso voluntário. Vejamos o que dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:
>
> > 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;
> >
> > § 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.
> >
> > (...)
>
> O transcrito §4º do Decreto nº 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual.
>
> De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.
>
> **Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e <u>da verdade material</u>.**
>
> No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à

Documento nato-digital

medida em que aqueles documentos apresentados puderem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte, exatamente nos termos que foi decidido no Acórdão recorrido.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do *ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa* no Acórdão nº 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

> "O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, §4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.
>
> É consabido que a norma legal do art. 16, §4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.
>
> Este rito foi tomado por empréstimo para reger o procedimento administrativo de apreciação da compensação tributária, como acima referido (MP 135/2003), logo após a inauguração do seu novel regime pela MP nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002).
>
> **A análise da compensação operada pelo contribuinte da qual resulta o despacho decisório, bem poderia conformar-se ao mesmo modelo do procedimento de determinação e exigência de crédito tributário, caso fosse precedido de Termo de Verificação Fiscal, em procedimento manual, em que ficassem evidenciados os erros em que incorrera o contribuinte e a forma e providências necessárias que deveria suprir para elidir a apuração fiscal.**
>
> **É evidente que o despacho decisório eletrônico não cumpre esse desiderato, sendo sintética a formatação da decisão e o teor da sua intimação para a apresentação de defesa, não fornece ao contribuinte todos os elementos de que deve o interessado valer-se, e exigíveis pela Administração, para subsidiá-la. Somente na decisão de primeira instância é que o julgador levanta a exigência das provas, por vezes apenas de forma genérica, diferentemente do que se deu no acórdão ora recorrido, que especificou ser este respaldo a escrita contábil/fiscal.**
>
> Desse modo, o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 deve ser interpretado com parcimônia para este modelo de rito processual administrativo, **sobretudo quando o conteúdo da sua letra "c" permite o enquadramento desta situação**, quando sobreleva o risco de **cerceamento da ampla defesa do contribuinte**, quando irreleva-se o princípio da verdade material, que informa o PAF, e o da moralidade, que rege os atos da Administração, a impedir a exigência tributo já quitado ou não repetir o indébito'.

De fato, o contribuinte trouxe em sua manifestação de inconformidade os documentos de que dispunha naquele momento e que entendia aptos a comprovar seu direito, requerendo a posterior juntada de novas provas, acaso se fizessem necessárias. E, não tendo o julgador *a quo* reconhecido naqueles documentos a necessária força probante, trouxe o contribuinte novas provas

Documento nato-digital

> para reforçar o seu direito, de modo que, no caso concreto, a apresentação das provas no Recurso Voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão". (Grifei)

No mesmo sentido, é o que vem sendo decidido por esta 3ª Câmara da CSRF em outros julgamentos, como no Acórdão nº 9303-005.081, de 16/05/2017, 9303-008.821, de 16/07/2019 e 9303-009.181, de 17/07/2019.

Cabe registar que as provas apresentadas no âmbito do Recurso Voluntário - cópia de doc. fls. 158/159 e 187/188 (DARFs), fls. 189/194 - cópia do Livro de Apuração do IPI - RAIPI, fls. 195/200 - extrato do Despacho Decisório e, fls. 201/220 - extrato da DCOMP, todos referente ao período em discussão, as quais demonstrariam supostamente o seu direito creditório. Justamente os supostos documentos que a decisão da DRJ entendeu que poderiam estarem faltando para a possível comprovação do indébito.

Com base nas fundamentações acima, entendo ficar superados todos os argumentos levantados pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões e deve ser provido o Recurso Especial do Contribuinte, para o retorno dos autos à instância *a quo* para análise do mérito do Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante ao acima exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, para determinar o retorno dos autos à instância *a quo* para análise do mérito do Recurso Voluntário, afastando a prejudicial de preclusão das provas.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital