ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10909.000832/2002-26

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10909.000832/2002-26
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-005.760 – 3ª Turma**
Sessão de	19 de setembro de 2017
Matéria	IPI
Recorrente	GDC ALIMENTOS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA/LIQUIDEZ. PROVAS. ÔNUS.

O ressarcimento de saldo credor trimestral de IPI está condicionado à comprovação, por parte do requerente, da certeza e liquidez do valor pleiteado, mediante a apresentação de demonstrativo de apuração do valor, acompanhado das respectivas memórias de cálculo e dos documentos fiscais e contábeis que lhe deram origem.

PROVAS. APRECIAÇÃO. SEGUNDA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de documentos não submetidos à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, a não ser que decorram de uma das hipóteses constantes do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Valcir Gassen não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Érika Costa Camargos Autran na sessão anterior.

Julgamento iniciado na reunião de 08/2017 e concluído em 19/09/2017.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas e Vanessa Marini Cecconello. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3301-00.327, de 20 de outubro de 2009 (fls. 2927 a 2931 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido protocolado pelo Contribuinte requerendo o ressarcimento do crédito básico de IPI, autorizado pelo art. 11 da Lei n° 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativo às aquisições de insumos empregados na industrialização de seus produtos inclusive de alíquota zero ou isentos, referente ao 1° trimestre de 2002, no valor de R$ 188.428,06, cumulado com pedido de compensação de igual valor.

O Despacho Decisório exarado pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância indeferiu o pedido de ressarcimento, não homologando a compensação pleiteada e determinando que se prosseguisse na cobrança dos valores não homologados.

Inconformado com a decisão administrativa, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, que, em síntese, abordou as seguintes razões de defesa:

1- Relatou o histórico do processo e expôs as razões de sua inconformidade, dizendo que, não obstante tenha entre seus objetivos sociais a fabricação e a comercialização de latas, as embalagens utilizadas em seus produtos de pescado sempre foram fabricadas por empresas especializadas, mediante contrato de industrialização por encomenda, juntando cópia dos contratos fumados com as empresas: Metalúrgica Giorgi S/A e Real Metalco Indústria e Comércio, sucedida por Real Embalagens S/A;

2- O impugnante informou que o fornecimento das bobinas de aço era feito mediante ordem à Siderúrgica para destinar o material para as empresas de fabricação das embalagens, depois entregues à GDC, prontas para utilização na embalagem do pescado; que os contratos, somados aos documentos fiscais, já anexados aos autos, não deixam dúvida de que a GDC jamais atuou na fabricação e comercialização de embalagens metálicas, ficando prejudicada a sugestão do Sr. Delegado no item 14 do parecer, passando ai tratar da insuficiência da instrução do processo, apontada como razão do indeferimento do pedido de ressarcimento; que a GDC enquadra-se no direito ao creditamento do IPI, na aquisição de bobinas de aço, remetidas para industrialização por encomenda;

3- Na continuação, passou a abordar a vinculação e a certeza e liquidez dos créditos de IPI apontados nas sequências de industrialização por encomenda das embalagens que acondicionam seus produtos, descrevendo o processo de fabricação das latas/embalagens, a partir da remessa das chapas pela CSN para as empresas contratadas paia fabricação das latas, e, finalmente repassadas à GDC e que, na solicitação da documentação pertinente, esbarrou em dificuldades inesperadas, uma vez que os documentos solicitados pertencem a outras empresas. Afirma que não há dúvidas de que todo aço adquirido pela GDC da CSN foi retornado integralmente à empresa na forma de latas para acondicionamento dos produtos industrializados, sendo compatível à quantidade de bobinas de aço adquirida e a quantidade de embalagens processada e recebida pela GDC;

4- Argumentou ainda, o impugnante, que não poderia ser penalizado pelo descumprimento de obrigações assessórias de terceiros, especialmente quando tal situação não impede a conclusão acerca da veracidade da titularidade do direito ao crédito de IPI;

5- Por fim, apresentou o item relativo à "Reforma da Decisão — Da Conversão do Julgamento em Diligência", afirmando que sempre atuou na produção de pescados em conserva; que suas embalagens são fabricadas por outras empresas, por encomenda; que toda a bobina de aço adquirida da CSN foi e é utilizada na fabricação das latas, para acondicionamento de seus produtos, do que resulta seu direito ao ressarcimento do crédito de IPI; que, caso não seja possível o deferimento do pedido de ressarcimento, por necessidade de novos elementos, requereu que seja o julgamento convertido em diligência a fim de que sejam intimadas as empresas contratadas pela GDC para que forneçam os dados e documentos havidos pelo Fisco como necessários ao deferimento.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP deferiu parcialmente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte.

A solicitação do Contribuinte foi atendida em quase sua totalidade, com exceção das aquisições não comprovadas através de notas fiscais, vez que somente foram comprovadas, através de notas fiscais, as aquisições de matéria-prima, de produtos intermediários e de material de embalagem, provenientes da Companhia Siderúrgica Nacional — CSN, omitindo-se quanto as notas fiscais dos demais insumos.

Irresignado com a decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso, conforme acórdão assim ementado *in verbis:*

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002*
>
> *PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTANCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.*
>
> *No processo administrativo predomina o princípio da verdade material. Entretanto, se a contribuinte foi intimada e reintimada à apresentação dos documentos necessários à comprovação do suposto crédito pleiteado, só vindo a apresentá-los por ocasião do recurso, sem as justificavas devidas, não há como afastar a preclusão do direito da recorrente, nos termos do art. 16, § 4° do Decreto n°70.235, de 1972 (Incluído pela Lei n° 9.532, de 1997).*
>
> *Recurso Voluntário Negado.*

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 2939 a 2963) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito à violação do princípio da verdade material, divergindo do entendimento jurisprudencial apresentado em outros julgados desta Corte.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de número 2401-00135 e 10617.111.

A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópias de interior teor dos acórdãos paradigmas, documentos de fls. 3031 a 3124.

O recurso especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 3128, sob o argumento que pelo simples cotejo do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas restou comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 3130 a 3134, manifestando pelo não provimento do recurso especial e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Controverte-se, nesta instância, sobre a possibilidade de se acolherem documentos probatórios trazidos aos autos em sede de recurso voluntário.

Segundo o Recurso Voluntário, foi reconhecido o direito ao contribuinte dos créditos sobre a aquisição dos insumos (fl. 911), devidamente escriturados no livro Registro de Apuração do IPI, cópias as fls. 110/131, mas apenas para os insumos adquiridos da empresa CSN - Companhia Siderúrgica Nacional, no valor total de R$161.545,41. Quanto aos demais insumos descritos no Anexo IV (fl. 911), a Intimação n° 15/2004-SAORT/DRF/ITJ, de fls. 87/88, traz em seu item 4 a seguinte solicitação: "4. apresentar as cópias das notas fiscais de aquisição de matéria-prima, de produtos intermediários, e de material de embalagem, acompanhadas das originais para efeito de autenticação, que correspondam a 100% do pedido de ressarcimento,...", na qual a contribuinte apresentou apenas as notas fiscais de aquisição da Companhia Siderúrgica Nacional, omitindo-se quanto as notas fiscais dos demais insumos..."

Verifica-se que no decorrer de todo o processo a contribuinte foi juntando documentos que comprovam o crédito. E verificava-se que ao que parece a Contribuinte enfrentou diversas dificuldade para reunir todos os documentos solicitados. Principalmente com relação a CSN e GIORGI. Tanto que solicitava dilação de prazo e solicitou a conversão do julgamento em diligência, que foi indeferido em sede de Recurso Voluntário.

Nota-se que em sede de Recurso Voluntario, a contribuinte juntou de forma complementar planilhas e documentos para provar o crédito indeferido (Fls 2721).

Acerca dessa matéria, já se tem nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pronunciamento até mesmo, no sentido de se acolherem os documentos probatórios

produzidos apenas em sede de recurso voluntário, por se considerarem preponderantes, quando confrontados com o rigor formal, os princípios da verdade material, da legalidade e da oficialidade. (que não é o caso, pois a contribuinte, neste processo já vem juntando documentos, desde da impugnação para comprovar o seu direito creditório)

Realmente o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, que regula o processo administrativo fiscal, determina a apresentação da prova documental na impugnação, precluindo do direito de fazê-lo em outro momento processual.

No entanto, em nome do princípio da verdade material, tenho o entendimento que a apresentação de provas junto ao Recurso Voluntário deve ser aceita, pois considero que esta providência seria uma marcha natural do processo.

No caso, penso ser possível se admitir a análise das novas provas, aplicando-se a exceção do inciso 'c' do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador a quo que não lhe foram favoráveis, trouxe novas provas para reforçar seu direito. Ou seja, a contribuinte juntara provas já na impugnação acerca da matéria que continuou a discutir no recurso voluntário. Nesse sentido, o que ela trouxe em segunda instância, foram, mais do que novas, provas complementares às que já haviam constado em sua impugnação, na qual, por óbvio, a questão fora enfrentada.

Dessa maneira, entendo que a juntada extemporânea é admissível quando a documentação tenha a capacidade de demonstrar de forma cabal a improcedência da autuação ou a validade do direito postulado.

Assim, no caso concreto, a apresentação das provas no voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Ademais, seria por demais gravoso, e contrário ao princípio da verdade material, a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos.

O que se quer com isso é evitar a manutenção é a glosa flagrantemente descabida, tão-só porque uma documentação existente não foi tempestivamente apresentada. É esse, a meu sentir, o alcance máximo do princípio da verdade material.

Esse é o entendimento que se extrai do acórdão n° 302-119545 (CSRF/03-04.382) da lavra do eminente Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, que na mesma linha se pronunciou no brilhante sobre o principio da verdade material, *verbis*:

> *Processo n°. : 10283.005474/96-33*
> *Recurso n°.: CSRF/03-03.974*
> *Matéria : INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA*
> *EmbargaNte : PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL*
> *Embargada : CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS*
> *Interessada : MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.*
> *Sessão de : 16 de maio de 2005.*
> *Acórdão n°. : CSRF/03-04.382*
> [...]
> *JUNTADA DE DOCUMENTOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO — ADMISSIBILIDADE — PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE SOBRE O RIGOR FORMAL. O objetivo do processo administrativo fiscal é a constatação da ocorrência (ou não) do fato gerador da obrigação tributária. Tendo a Administração ciência de que o ato administrativo de lançamento não seguiu os ditames da legalidade, ainda que através de documento juntado tardiamente, deve o Fisco, de ofício, rever o ato.*
> [...]
> *Conforme exposto anteriormente, cumpre a esta Câmara Superior analisar a preliminar levantada pela Fazenda Nacional no que concerne à juntada de documentos, pelo contribuinte, em sede de recurso voluntário.*

Como é cediço, o processo administrativo fiscal, embora guarde similitudes com o processo civil, tem princípios e regramento próprios.

O processo (ou procedimento) administrativo fiscal corresponde a uma sucessão de atos administrativos com um fim específico: apurar a ocorrência do fato gerador apto a fazer surgir a obrigação tributária.

É com este mister em consideração que se deve analisar sua legislação de regência.

O primeiro corolário desse objetivo específico (apurar a ocorrência do fato gerador) surge estampado no princípio da busca da verdade material.

Ao priorizar a verdade material, tal preceito suaviza os rigores formais presentes no processo civil em prol da confirmação da ocorrência (ou não) do fato gerador. Com efeito, embora um certo formalismo seja até mesmo garantia em favor do administrado, ele (o formalismo) não é um fim em si mesmo e, por isso, deve ceder lugar à verdade fática.

Outro princípio que informa o processo administrativo fiscal é o da oficialidade, segundo o qual o processo administrativo deve prosseguir mesmo sem o concurso da vontade do administrado, já que é dever da Administração o respeito à legalidade, sendo-lhe dado rever de ofício seus próprios atos.

O aclamado jurista Alberto Xavier esclarece: "O procedimento administrativo de lançamento é todo ele dominado por um principio inquisitório, *no que concerne à investigação, e por um* principio de verdade material, *no que tange à valoração dos fatos, donde resulta a livre apreciação de provas, a admissibilidade de todos os meios de prova e o dever de investigação do Fisco, sem sujeição às regras clássicas de repartição do ônus da prova e de*

delimitação do objeto do processo, que vigoram nos processos dispositivos, de que é paradigma o processo civil."'

A revisão dos atos administrativos se dá, dentre outras modalidades, através da autotutela.

A autotutela é o direito-dever da Administração de rever seus próprios atos, quando ilegais, ou de revogá-los, quando lhe for conveniente.

Nesse sentido leciona a insigne professora Dra. Maria Sylvia Zanella Di Pietro em sua obra Direito Administrativo, *referência doutrinária sobre o tema:*

"Enquanto pela tutela a Administração exerce controle sobre outra pessoa jurídica por ela mesma instituída, pela autotutela o controle se exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário.

É uma decorrência do princípio da legalidade; se a Administração Pública está sujeita à lei, cabe-lhe, evidentemente, o controle da legalidade. Esse poder da Administração está consagrado em duas súmulas do STF. Pela de n° 346, "a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos"; e pela de n° 473, "a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalva, em todos os casos, a apreciação judicial".

À vista dos princípios acima mencionados, é dever da Administração o controle e a eventual revisão dos atos administrativos, dentre os quais figura o ato de lançamento tributário, normalmente o ato inaugural do processo

administrativo fiscal. É, portanto, sob esse prisma que deve ser examinada a juntada de documentos, pelo contribuinte, em seu recurso voluntário.

(...)

In casu, *cumpre destacar que os documentos acostados pelo contribuinte em seu recurso voluntário serviram apenas como indício de prova, suficientes, porém, para suscitar dúvida no ilustre Conselheiro-relator da Câmara recorrida, que oportunamente houve por bem converter o julgamento em diligência, justamente no intuito de dirimir as questões que envolviam a legalidade do lançamento em discussão.*

Finda a diligência, formou o ilustre julgador sua convicção, opinando pelo provimento do recurso, no que foi acompanhado pela maioria da Câmara.

A decisão da Câmara, além de estar ancorada no livre convencimento do julgador administrativo (Decreto 70.235/72, art. 29), observou estritamente os cânones da oficialidade e da busca da verdade material, que devem nortear o processo administrativo fiscal.

Nesse diapasão, merecem cita os seguintes arestos:

"PROCESSUAL. PROVA. PRECLUSÃO. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL.

A apresentação de prova documental, após o decurso do prazo de impugnação, pode ser admitida excepcionalmente, a fim de que a decisão não contrarie os princípios da legalidade e da verdade material, que prevalecem sobre o formalismo processual.

(...)

Tenho defendido que os princípios da legalidade, da verdade material e da oficialidade devem prevalecer, no processo administrativo fiscal, em situações como essa, sobre o formalismo processual.

A despeito da recente evolução normativa do PAF em direção a um maior formalismo, entendo que tais atos legais estavam marcados pela busca da agilidade nos deslinde das controvérsias, visando a coibir expedientes protelatórios e maximizar a boa ordem procedimental. Nesse sentido, mantenho o indeferimento de pleitos de produção de prova fora do momento processual estabelecido na lei, mas admito a juntada de provas documentais após o prazo para impugnação, sob os fundamentos a seguir explicitados. O processo administrativo fiscal ainda se caracteriza pelo informalismo.

A ampla liberdade das autoridades para a determinação da realização de provas.

A prevalência dos princípios da legalidade, da verdade material e da oficialidade. A autoridade administrativa tributária e as autoridades julgadoras, em obediência a esses princípios, não se opõem ao contribuinte, pois seu único objetivo é a aplicação da legislação tributária, não interessando ao Erário Público qualquer importância indevida cuja exigência poderia ser mantida em função de falhas na defesa dos autuados ou com base numa verdade processual contrária à realidade.

A ausência de prejuízo para a boa ordem procedimental, quando a prova documental apresentada fora do prazo é aceita pela autoridade julgadora. Não vejo, nessa hipótese, qualquer prejuízo para a boa e correta decisão da lide, o que ocorrerá certamente em sua recusa.

Teremos um procedimento bem ordenado, de acordo com a disposição literal da lei, do qual sairão arranhados o interesse público e o privado.

Conformando-se o contribuinte, a Fazenda Pública receberá um tributo indevido. Não se conformando,

recorrerá às instâncias superiores e ao Judiciário. Qualquer uma dessas situações é manifestamente danosa à economia nacional, às Finanças Públicas, à moralidade administrativa e à busca de um relacionamento respeitoso entre Administração Pública e os administrados. Haverá um desgaste moral ou o desperdício de recursos, expondo-se o Poder Público ao desnecessário, porque evitável, risco da sucumbência.

Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Júnior, em "Manual de Processo Administrativo Tributário", ed. Juarez de Oliveira, 2.000, fls. 539 a 542, tratam dos princípios que regem o PAF e posicionam-se a favor da acolhida de tais provas.

Marcus V. Neder e Maria Teresa M López, in "Processo Administrativo Fiscal Federal", ed. Dialética 2002, registram:

'As limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas pelo par. 4° do art. 16, no entanto, têm provocado debates profundos entre os julgadores de primeira e segunda instância administrativa, eis que, ao se levar, às últimas conseqüências, as regras atualmente vigentes para o Dec. N° 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. Embora se reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar à manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. A tendência atual dos tribunais administrativos é a de atenuar, via construções jurisprudenciais, os rigores desta norma, pois não se deve esquecer que o processo fiscal tem por finalidade primeira

garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado' (fl. 205)

Esse entendimento tem prevalecido nesta Câmara, no Conselho e na CSRF. Algumas decisões têm sido no sentido de que o processo seja devolvido à Primeira Instância, o que é desnecessário nesta lide, pois o documento foi apresentado à DRJ, após o decurso do prazo de impugnação e antes de sua decisão. Transcrevo duas ementas citadas na obra mencionada no parágrafo anterior, à fl. 208:

'Acórdão n° 107-05.824 (Rec. 118.929), sessão de 8/12/99.

A juntada, na fase recursal, de documentos que comprovem o alegado, são capazes de ilidir o delito fiscal...'

'Acórdão n° 101-93.587 (Rec. 126.141), Sessão de 22/8/2001. Ementa: (...) Normas Gerais. Apresentação de Provas. O disposto no art. 16, par. 4° e 5°, do PAF, com a redação que lhefoi dada pelo art. 67, par. 4°, da Lei n° 9.532/97, não é incompatível com a juntada a posteriori de outros documentos e provas que as instâncias julgadoras hajam por bem solicitar à autuada, mesmo após a apresentação da impugnação."

Na mesma linha se pronunciou recentemente esta Câmara Superior, em brilhante acórdão da lavra do eminente Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes (acórdão CSRF/03-04.194), do qual transcrevo a ementa e trecho do voto:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO — PRINCÍPIO DA

INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-1 8789 — 3'. Câmara - 1°. C.C.).

Negado provimento ao Recurso

(...)

Para decidir o litígio que aqui se nos apresenta, entendo oportuna uma análise mais aprofundada das questões suscitadas pelas Partes conflitantes, inclusive à luz dos documentos trazidos à colação quando da apresentação do Recurso Voluntário, motivo da contestação apresentada pela Fazenda Nacional, e em razão dos posicionamentos divergentes encontrados entre Colegiados distintos, desta esfera administrativa.

Em primeira mão destaco que comungo do entendimento dos I. Colegas Julgadores que defendem a tese de que as provas materiais carreadas para os autos, seja na fase recursória ou em qualquer outra, devem ser levadas em consideração, analisadas com o devido cuidado, investigadas inclusive por intermédio de diligências, se for o caso, para a apuração da verdade material que, efetivamente, deve nortear os julgamentos nesta esfera administrativa.

A este Julgador não resta a menor dúvida de que para a aplicação da justiça e observância do bom direito, deve-se sempre levar em consideração o princípio da verdade material.

Em assim sendo, como é sabido, o princípio da liberdade da prova, mais conhecido como princípio da verdade material, permite que a Administração Pública lance mão de qualquer prova carreada aos autos do processo administrativo, cuja existência seja do conhecimento da autoridade julgadora..

Tal princípio, tão relevante no procedimento administrativo, contrasta significativamente com a verdade formal. É o que ensina HELY LOPES MEIRELLES (em "O Processo Administrativo e em Especial o Tributário", Editora Resenha Tributária, SP, 1975):

'Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas num outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.' (pág. 19)

E ao princípio da liberdade da prova se acrescenta o do informalismo para formarem os pilares do processo administrativo fiscal, tão diferente da forma rígida do procedimento judicial.

Com efeito, o princípio do informalismo, como complementa o mestre HELY LOPES MEIRELLES na obra citada, prescinde, essencialmente para os atos do contribuinte, de formas engessadas e dos ritos sacramentais, tão comuns na justiça. São suficientes as formalidades estritamente indispensáveis à consecução da certeza jurídica e à segurança procedimental.

FERNANDO GARRIDO FALLA (In *"Régime de Impugnación de los Actos Administrativos, Madri, págs. 256 e seguintes) ressalta com bastante propriedade que o princípio do informalismo há de ser empregado com espírito de benignidade e sempre em benefício do administrado para que, por mero defeito de modo, não se repilam os atos de defesa e dos recursos.*

A visão de GARRIDO e DE MEIRELLES é ampla e perspicaz porque se amparam num escopo maior de justiça e objetividade.

De que adianta fechar os olhos a provas evidentes do direito do contribuinte em razão de mero formalismo? Seria apenas retardar a justiça e acarretar maiores prejuízos tanto ao contribuinte quanto aos cofres públicos com uma longa demanda judicial.

Aliás, exatamente neste sentido encontramos o voto vencedor no Acórdão n° 102-43.107 da Segunda Câmara do Primeiro Conselho que se encaixa como uma luva ao caso dos autos:

'Razão alguma tem a Procuradoria da Fazenda, pois tendo o contribuinte apresentado a documentação requisitada, não há de prevalecer o lançamento efetuado.

De que valeria negar, provimento ao presente recurso e obrigar o contribuinte a recorrer ao judiciário? Certo é que caso isto seja necessário, e sabendo que o contribuinte tem toda a documentação necessária a comprovar seu direito, a fazenda seria condenada a pagar honorários e o Poder Judiciário será novamente desnecessariamente ocupado com uma discussão inútil.

A verdade material é o Princípio Objetivo Maior do processo administrativo fiscal, pois garante a defesa dos interesses da Fazenda e dos Contribuintes.

Também não há de se invocar a preclusão ou a decadência do direito do contribuinte de apresentar tais documentos, uma vez que a matéria foi trazida aos autos na impugnação, e é mencionada expressamente na decisão recorrida.

Entendo, que com relação a toda matéria expressamente tratada na decisão monocrática, é direito do contribuinte trazer novos documentos para rebatê-la, não havendo preclusão ou decadência até o trânsito in albis do prazo recursal.

Tal entendimento baseia-se nos Princípios do Devido Processo Legal e da Verdade material, e nas garantias do Contraditório e da Ampla Defesa, e está de acordo com os interesses Público, Fiscal e pessoal.'

O v. acórdão supra transcrito revela a essência do processo administrativo fiscal.

A perquirição da verdade material é requisito indispensável e indeclinável da Administração. É seu o dever desta busca: apurar e lançar com fulcro na verdade material.

No processo administrativo fiscal tanto o contribuinte quanto o fisco têm os seus direitos e deveres prescritos. Entre os deveres, o fisco tem o de investigar e o contribuinte o de colaborar, ambos com um único escopo: propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos, isso, evidentemente, sem prejuízo de todas as garantias inerentes à ampla defesa e ao due processo of law.

Sobre esta questão há excelente trabalho do professor JAMES MARINS o qual peço vênia para reproduzir, tal a sua importância:

'O princípio da verdade material que governa o procedimento e o processo administrativo opõem-se ao

princípio da verdade formal que preside o processo civil, pois este prioriza a formalidade processual probatória — como ônus processual próprio das partes - que tem como motor o princípio da segurança jurídica que cria amarras e restrições à atividade promovida pelo magistrado no processo judicial. No processo judicial convicção do juiz advém unicamente do conjunto de elementos produzidos pelas partes em rígido sistema de preclusão.

Isso não significa que a verdade formal não possa conter a verdade material, mas apenas que a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário (diligências administrativas como a fiscalização in loco) *e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração, se apresentam como instrumentos mais apropriados para a aproximação com a verdade material do que aquelas que são usualmente disponíveis no processo judicial. Enquanto no processo judicial de caráter civil ao magistrado não é lícito tomar a frente do processo e determinar* ex officio *a produção de provas que entender indispensáveis, no procedimento e no processo administrativo tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material.' (...),* in *Direito Processual Tributário Brasileiro — Administrativo e Judicial, ed. Dialética, 3a edição, pág.180).*

É igualmente verdadeiro e significativo que no processo judicial prevalece o princípio de iniciativa das partes em contraposição ao processo administrativo onde a relevância maior é o princípio do impulso oficial. No processo judicial, em que pese o seu desenvolvimento regular ficar sob a tutela do Juiz, sem a iniciativa das

partes ele acaba por perecer (art. 267, incisos II, III e VI, CPC).

No procedimento administrativo o seu desenvolvimento fica inteiramente a critério e sob controle da Administração. Essa distinção acaba por resultar na particularidade probatória de cada um, isto é, a investigação probatória acarreta maior responsabilidade e flexibilidade para a Administração do que para o Juízo. Este fica amarrado à iniciativa das partes e o pedido de provas destas. Não cabe a Ele, em processos alheios ao interesse público, a proposição de provas e diligências, diferentemente do procedimento administrativo, onde cabe primordialmente à autoridade administrativa, sem prejuízo do direito do contribuinte, determinar a apresentação de documentos e as diligências que achar necessária.

E tanto é inquestionável o poder da autoridade julgadora administrativa com relação à dilação probatória na esfera administrativa que o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes prescreve, no § 3° do art. 18, a possibilidade de o relator do processo propor diligências; enquanto que o § 6°, do art. 17, do Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, confere ao relator a faculdade de solicitar mais esclarecimentos.

Chegando-se a este ponto e observando-se os Regimentos Internos citados, pode-se ressaltar, sem dúvida, também a faculdade das partes de produção de provas a qualquer tempo no processo administrativo, ou seja, enquanto pendente de decisão definitiva. Com efeito, com base no princípio do informalismo e na busca da verdade material, prescrevem esses Regimentos a requisição de diligências, não só pelos Conselheiros, mas também pelo Sujeito Passivo e pela Fazenda Nacional, na pessoa de seu representante legal, a sua D. Procuradoria. É o que se

> *infere da leitura do § 6°, do art. 17, do Regimento desta Câmara Superior; e do § 7°, do art. 18, do Regimento dos Conselhos de Contribuintes.*
>
> *É, por derradeiro, extremamente relevante mencionar que no citado § 6°, do art. 17, do Regimento desta Câmara Superior, está expressamente previsto que com as razões de recurso ou contra-razões pode a parte solicitar diligências.*
>
> *Em outras palavras, até com o recurso à Câmara Superior é facultado a parte produzir prova. Vê-se pois a intensa vinculação do princípio do informalismo e da verdade material na formação do litígio administrativo.*
>
> *É possível ainda se afirmar, com toda propriedade, que se não fosse esta a fórmula a ser seguida no curso do processo administrativo, não se conseguiria encontrar qualquer outra razão que viesse a justificar a existência e a manutenção pelo Poder Público, do contencioso administrativo, em especial esta esfera de julgamento tributário".*

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, com retorno dos autos.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão de mérito gira em torno da apresentação tempestiva da documentação fiscal e contábil imprescindível à apuração do saldo credor trimestral do IPI pleiteado/compensado pelo contribuinte.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado é do requerente e não do Fisco.

O Decreto nº 70.235, de 6/3/1972, assim dispõe quanto à impugnação e/ ou manifestação de inconformidade:

> *"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*
>
> *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: (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****."*

A IN RFB nº 460/2004 que trata de restituição, ressarcimento e compensação de créditos financeiros contra a Fazenda Nacional, estabelece:

> *" Art. 19. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos do IPI poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação, pelo estabelecimento que escriturou referidos créditos, do livro Registro de Apuração do IPI correspondente aos períodos de apuração e de escrituração (ou cópia autenticada) e de outros documentos relativos aos créditos, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal no estabelecimento da pessoa jurídica a fim de que seja verificada a exatidão das informações prestadas."*

Com relação a provas, a Lei nº 13.105, de 16/3/2015 (Novo Código de Processo Civil), assim dispõe:

> *"Art. 373. O ônus da prova incumbe:*
>
> *I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*
>
> *[...]."*

Também, a Lei nº 9.784, de 29/1/1999, que regulamenta o processo administrativo, determina:

> *"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei."*

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar a documentação fiscal imprescindível para a apuração dos créditos do IPI e do saldo credor trimestral pleiteado/compensado, dentre eles, a cópia de folhas do Livro de Registro de Apuração do IPI, as notas fiscais que originaram os créditos, planilhas, etc., discriminados nas Intimações nº 15/2004; nº 143/2004, nº 222/2005; e nº 248/2005. Contudo, vencido os prazos para a apresentação dos documentos solicitados, o contribuinte não atendeu nenhuma delas.

Embora o indeferimento do pedido de ressarcimento e, consequentemente, a não homologação da Dcomp tenham sido fundamentados na falta de atendimento às intimações, ou seja, falta de apresentação da cópia do Livro Registro de Apuração do IPI e das

notas fiscais que originaram os créditos reclamados, na manifestação de inconformidade, tais documentos também não foram apresentados.

Consoante os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação/manifestação de inconformidade, quando se inicia a fase litigiosa do pedido de ressarcimento.

Ainda, segundo aqueles dispositivos legais, a apresentação a destempo, juntamente com o recurso interposto para a segunda instância, somente é possível se (i) demonstrada a impossibilidade de sua apresentação tempestiva, (ii) se refira a fato ou a direito superveniente ou (iii) se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, cuja juntada deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma dessas condições.

Como o contribuinte não procedeu de conformidade com o dispostos nos §§ 4º, alíneas "a", "b" e "c", e 5º, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, citados e transcritos anteriormente, ocorreu a preclusão temporal do seu direito de apresentá-los na segunda instância.

A preclusão temporal consiste na perda da oportunidade que o contribuinte teve, para apresentar as provas, juntamente com a manifestação de inconformidade, para que pudessem ser analisadas e julgadas pela autoridade julgadora de primeira instância. Ultrapassada aquela etapa, extinguiu-se o direito de apresentá-las posteriormente, nesta fase recursal, sem qualquer justificativa.

Entendo, da mesma forma que a relatora, que devem ser admitidos elementos de provas apresentados posteriormente e decorrentes da marcha natural do processo. Tenho votado desta forma quando efetivamente isto acontece. Porém não é o caso dos autos e tal fato não foi minimamente demonstrado. Os supostos documentos que dariam direito ao crédito, foram objetos de intimação e reintimação por parte da autoridade fiscal encarregada de análise do crédito. Porém não foram apresentados naquela oportunidade e o crédito foi glosado. Ao apresentar sua manifestação de inconformidade, o contribuinte apresentou uma série de documentos que foram considerados e cerca de 90% das glosas foram revertidas naquela oportunidade. Portanto não há que se falar em cerceamento de defesa, tanto é que o recurso

voluntário por ele apresentado foi negado por unanimidade dos conselheiros da turma julgadora *a quo*.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal