



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

**Processo n°** 10909.003981/2005-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3001-000.618 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**  
**Sessão de** 22 de novembro de 2018  
**Matéria** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
**Recorrente** DETROIT BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

RELATOR. DILIGÊNCIA DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Rejeita-se a diligência proposta pelo Relator, de ofício, quando o Colegiado decide, por voto de qualidade, pela sua imprescindibilidade, impraticabilidade ou irrazoabilidade para o correto prosseguimento do feito e solução da lide, por ausência dos desígnios necessários a sua realização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência, suscitada pelos conselheiros Renato Vieira de Avila (relator) e Francisco Martins Leite Cavalcante, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Orlando Rutigliani Berri.

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Presidente), Renato Vieira de Avila, Marcos Roberto da Silva e Francisco Martins Leite Cavalcante.

## **Relatório**

### **Pedido de Ressarcimento**

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep - Exportação de incidência não cumulativa, relativo ao 3º trimestre do ano calendário de 2005, no valor de R\$ 29.705,43 (vinte e nove mil setecentos e cinco reais e quarenta e três centavos).

#### *Termo de Início de Fiscalização*

Foi dado início à diligência no contribuinte para realizar verificação para fins de ressarcimento do PIS/Pasep - Exportação não-cumulativo (art. 5º, §1º da Lei nº 10.637/2002) do 3º trimestre de 2005, onde o mesmo foi intimado para apresentar ou disponibilizar, no prazo de 20 dias, inúmeros documentos relativos ao período mencionado.

### **Despacho Decisório**

A autoridade fiscal afirma que a contribuinte **deixou** de apresentar livros contábeis, arquivos digitais, notas fiscais e outros documentos exigidos, a despeito do longo tempo decorrido desde a primeira intimação, destacando que a sua boa-fé não é o suficiente para afastar a responsabilidade por infrações tributárias.

Em decorrência da não apresentação dos documentos solicitados e com base no art. 530 do RIR/1999, entendeu-se ser o caso de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, tendo em vista que a ausência dos livros impede a apuração do lucro real.

Ademais, argumentou que o fato de a contribuinte ter apresentado DIPJ, DCTF e Dacon não substitui a necessidade da escrituração fiscal e contábil. Ainda, por força do art. 8º, inciso II da Lei n. 10.637/2008, o mencionado arbitramento resulta na apuração do PIS pelo regime cumulativo, nos moldes prescritos pela Lei n. 9.718/1998.

Nessa medida, pelo fato de a apuração do PIS no regime não cumulativo estar atrelada aos resultados obtidos terem como base o lucro real, não seria possível avaliar o pedido de ressarcimento dos valores da referida contribuição. Igualmente, a autoridade fiscal também questionou o valor probatório dos documentos apresentados pela contribuinte, haja vista não estarem lastreados por documentos hábeis e de natureza idônea, tais como notas fiscais e os livros contábeis originais.

Com isso, o presente despacho decisório concluiu por não estar comprovado o direito creditório de PIS/Pasep - Exportação no regime não cumulativo relativo ao 3º trimestre de 2005 por falta de comprovação documental contábil e fiscal válida, portanto, indeferiu o pedido de ressarcimento.

### **Manifestação de Inconformidade**

Em sede de sua manifestação de inconformidade, a recorrente alega, em suma, que houve equívoco na conclusão da autoridade fiscal, principalmente quanto ao direito creditório do PIS/Pasep e ao ressarcimento pleiteado.

#### *Atividades da empresa equiparadas à exportação*

Alega a manifestante que suas atividades de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB) são equiparadas à exportação, por força do art. 11, §9º da Lei n. 9.432/1997, de modo que teria direito ao creditamento do PIS/Pasep – Exportação.

*Aplicação equivocada do art. 530 do RIR/1999*

A manifestante aduz ser indevida a utilização da regra do art. 530 do RIR/1999, que confere a possibilidade do Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando esta não apresentar a escrituração fiscal, por conta de tal previsão ser permitida apenas para apuração do Imposto de Renda, não podendo ser utilizada para o PIS/Pasep.

Outrossim, alega que deixou de apresentar a totalidade da documentação exigida por conta de caso fortuito ou de força maior, qual seja a enchente ocorrida na data de 22/11/2008, ocasião em que teria perdido grande parte de seu acervo escritural.

*Regularização da escrita fiscal e contábil*

A manifestante argumenta que, diferentemente do entendimento da autoridade administrativa, teria empreendido todos os esforços possíveis para refazer sua escrita fiscal e contábil e obtido êxito com relação aos livros registro de entradas, saídas, razão, diário e de apuração de IPI, restando, apenas, as notas fiscais de aquisição de insumos, que poderiam ter sido solicitados pela fiscalização através de intimação dos fornecedores da manifestante.

*Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e verdade material*

Por fim, a manifestante alega ofensa aos princípios da razoabilidade, pela suposta dissonância entre a conduta prescritiva da legislação e aplicação da mesma pela autoridade fiscal, além de violação ao princípio da verdade material, por entender que não foram empreendidos todos os meios possíveis para a busca do esclarecimento da realidade dos fatos.

**DRJ/FNS**

A manifestação de inconformidade foi julgada e recebeu a seguinte ementa:

*Acórdão 07-21.295 - 4a Turma ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório. As diligências, passíveis de serem promovidas em sede apreciação administrativa, não se destinam a suprir a omissão na produção da prova por parte daquele a quem tal ônus incumbia, mas apenas à dirimição de dúvidas pontuais acerca dos elementos de prova trazidos aos autos.*

*Manifestação de Inconformidade improcedente Direito Creditório Não Reconhecido O relatório, por bem retratar a realidade fática dos autos, merece ser transcrito.*

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) - Exportação.

Em análise do pleito repetitório apresentado, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itajaí/SC entendeu de indeferi-lo. em razão de a contribuinte não ter comprovado o alegado direito creditório. É que a contribuinte, **intimada e reintimada** a apresentar os comprovantes respectivos, **não o fez, limitando-se a alegar a impossibilidade de apresentá-los em face:** (a) de a escrituração digital ter sido terceirizada no período exigido, somado à incapacidade de geração dos arquivos pelo sistema eletrônico de processamento de dados, o que teria resultado na impossibilidade de gerar os arquivos digitais padronizados; e (b) da enchente ocorrida em 22/11/2008, que destruiu grande parte dos documentos fiscais relativos ao período (livros originais e notas fiscais).

Irresignada com a não homologação de sua compensação, interpôs a contribuinte, por meio de seu procurador legal, manifestação de inconformidade na qual expõe suas razões.

Depois de fazer digressões acerca de seu direito ao ressarcimento de créditos vinculados a operações equiparadas à exportação (operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro — REB), argumenta a contribuinte que seu direito creditório teria sido denegado pela DRF/Itajaí/SC em razão de que, na ausência de escrituração contábil-fiscal, estaria a pleiteante sujeita à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo lucro arbitrado e, portanto, à apuração das contribuições sociais (PIS e Cofins) pelo regime da cumulatividade, o que resultaria na inexistência de créditos a serem ressarcidos. Entende que tal medida é ilegal, pois extrapola os limites da questão objeto do presente processo.

Na seqüência, afirma a contribuinte que a falta de apresentação dos documentos solicitados "não se deu por mera deliberação da Contribuinte, e sim pela ocorrência de um caso fortuito ou de força maior, qual seja, a enchente ocorrida na data de 22/11/2008, a qual assolou toda a região do médio vale catarinense. Na oportunidade, toda a documentação contábil e comercial foi afetada, não restando documentação qualquer que pudesse ser aproveitada.

A seguir, alega a contribuinte que, depois das intimações fiscais, recompôs sua escrituração fiscal, e que só restaram não apresentadas "as notas fiscais de aquisições de insumos, que realmente se perderam em sua totalidade na enchente de novembro/2008".

Argumenta a contribuinte, ainda, "que a DRF Itajaí não cumpriu com todos os meios possíveis para se verificar a legitimidade do crédito pleiteado. Diz-se isso, pois poderia o órgão fiscalizador ter intimado os fornecedores da Manifestante, de modo que restaria comprovado as aquisições efetuadas, e conseqüentemente o crédito solicitado".

Alega a contribuinte, também, que o entendimento fiscal afronta o princípio da razoabilidade, por não ter estabelecido uma relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa.

Por fim, afirma que em razão do princípio da verdade material, teria a autoridade fiscal o dever de buscar a verdade real, garantindo a legalidade da atuação administrativa.

Demanda a contribuinte, assim, pelo deferimento integral de seu pedido de ressarcimento.

Quanto ao argumento da manifestante de que a autoridade fiscal teria utilizado a regra apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo lucro arbitrado e, conseqüentemente, do PIS/COFINS pelo regime cumulativo, como principal razão de decidir, a DRJ/FNS rejeitou-o, esclarecendo que tal circunstância foi utilizada de forma subsidiária, sendo o motivo principal do indeferimento do pedido de ressarcimento **a falta de apresentação de documentação fiscal e contábil válida para possibilitar a averiguação do direito de crédito do tributo**, assim como do cálculo dos valores pleiteados.

Acrescentou que o ônus probatório para comprovar o pedido de ressarcimento é da manifestante, que não foi capaz de embasar o suposto direito aos créditos de PIS/Pasep – Exportação que ensejariam o recebimento dos valores pleiteados, não sendo possível, desse modo, a alegação de destruição dos livros contábeis e das notas fiscais por conta da enchente sofrida. Além disso, careceria de base legal o argumento acerca da obrigação da administração tributária de intimar os fornecedores para apresentarem as notas fiscais de insumos, posto que elas deveriam ter sido trazidas pela manifestante.

Já em relação à suposta ofensa aos princípios da razoabilidade e da busca pela verdade material, a DRJ/FNS entendeu que os referidos postulados não são capazes de atribuir ao Fisco ou ao julgador o ônus probatório, o qual remanesce com a manifestante, que deixou de comprovar o alegado direito creditório.

Isso posto, considerou **improcedente** a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório.

### **Recurso Voluntário**

Após relatar brevemente os eventos fáticos transcorridos, a recorrente repete os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, quais sejam:

#### *Atividades da empresa equiparadas à exportação*

A recorrente aduz que suas atividades de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB) equiparam-se à exportação, por força do art. 11, §9º da Lei n. 9.432/1997, de modo que seria detentora do direito de créditos do PIS/Pasep – Exportação.

#### *Aplicação equivocada do art. 530 do RIR/1999*

Argumenta que a utilização da regra do art. 530 do RIR/1999, que confere a possibilidade do Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica quando esta não apresentar a escrituração fiscal, seria equivocada, tendo em vista a tal entendimento ser possível apenas para apuração do Imposto de Renda, não se permitindo a sua utilização para o PIS/Pasep.

Ademais, alega que deixou de apresentar a totalidade da documentação exigida pela RFB por conta do caso fortuito ou de força maior caracterizado pela enchente ocorrida na data de 22/11/2008, momento em que teria perdido grande parte de seus livros fiscais e contábeis, além das notas fiscais de aquisição de insumos.

*Regularização da escrita fiscal e contábil*

A recorrente defende que, ao contrário do que entendeu a autoridade fiscal e do que decidiu a DRJ/FNS, teria empreendido todos os esforços possíveis para refazer sua escrita fiscal e contábil, sendo bem sucedida em recuperar o conteúdo dos livros de registro de entradas, saídas, razão, diário e de apuração de IPI, faltando, tão somente, as notas fiscais de aquisição de insumos, as quais poderiam ter sido solicitados pela fiscalização através de intimação dos fornecedores da recorrente.

*Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e verdade material*

Finalmente, a recorrente alega ter havido violação aos princípios da razoabilidade, pela suposta incoerência entre a conduta prescritiva da legislação e a aplicação da mesma pela autoridade fiscal, além de ofensa ao princípio da verdade material, em decorrência de não terem sido utilizados todos os meios possíveis para a busca da averiguação da exatidão dos fatos.

**Aditamento ao Recurso Voluntário**

Por fim, a recorrente apresentou aditamento ao recurso voluntário na data de 13/10/2011, tendo realizado a juntada de documentos.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Renato Vieira de Avila - Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou **improcedente** o Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep - Exportação de incidência não cumulativa.

*Admissibilidade do Recurso*

A contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **01.11.2010**, conforme Aviso de Recebimento - AR, fl. 217, nos termos do inciso II do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

*Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.*

*Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*

Verifica-se, pois, que a recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **01.12.2010**, conforme comprova o carimbo da DRF - JOIVILLE, logo, o recurso apresentado é **tempestivo** ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

*Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.*

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é **competente** para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

### **DOS FATOS**

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS - Exportação de incidência não cumulativa, referente ao período de apuração 07 a 09/2005 (3º trimestre de 2005).

O pedido está lastreado em créditos obtidos na aquisição de insumos e prestação de serviços de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), equiparadas à exportação, por força do art. 11, §9º da Lei n. 9.432/1997.

O direito creditório foi negado pelos órgãos “*a quo*”, que indeferiram o pedido de ressarcimento pelos argumentos tratados no Relatório acima. Diante disso, a recorrente busca o reconhecimento de créditos na monta de R\$ 29.705,43.

#### *Argumentos trazidos neste Recurso Voluntário*

As atividades da empresa equiparadas à exportação, Aplicação equivocada do art. 530 do RIR/1999, Regularização da escrita fiscal e contábil Princípios da razoabilidade, proporcionalidade, caso fortuito e verdade material Análise dos Fundamentos legais invocados Atividades da empresa equiparadas à exportação

Acerca de todo o exposto, é de se concluir pelo incontestável direito da contribuinte ao ressarcimento dos valores oriundos de créditos decorrentes da aquisição de insumos para utilização em operações equiparadas à exportação. Tal é o que ocorre com a contribuinte, pois efetivamente subsume suas atividades, que são voltadas ao reparo e construções de embarcações inscritas no REB, equiparadas à exportação, conforme se verifica na legislação.

Foram acostados aos autos, Certificados de Registro Especial Brasileiro em fls. 152 e ss, que comprovam a regular inscrição da recorrente, fazendo jus à equiparação.

#### *Registro Especial Brasileiro - REB Lei 9.432/97:*

*Art. 11. É instituído o Registro Especial Brasileiro - REB, no qual poderão ser registradas embarcações brasileiras, operadas por empresas brasileiras de navegação. (...)*

*§ 9 A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação.*

O tratamento tributário concedido às exportações, no que tange à legislação da Cofins, está expresso abaixo, e leva à inarredável conclusão pela não incidência da contribuição sobre as receitas da recorrente. Segue-se:

*COFINS Exportação Lei 10 833/03 Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito)*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*Caso Fortuito - Decorrência da Enchente*

Assim procedeu ao deparar-se com a peculiar situação da contribuinte, a qual fora vítima de evento climático, conforme se comprova do documento anexo em fls. 129 destes autos, produzido pela SECRETARIA DE ESTADO DA SEGURANÇA PÚBLICA E DEFESA DO CIDADÃO, denominado PERDA DE DOCUMENTO OU OBJETO, com os seguintes dizeres no campo OBJETOS ENVOLVIDOS: Documento diverso (Nota Fiscal); e, por fim, no campo RELATO, os seguintes dizeres:

*Relata nos a comunicante que a empresa citada acima foi atingida pela enchente na data pré citada comprovante que houve perdas de documentos, Livros Fiscais Movimentos Financeiros Notas fiscais. Documentos I Importação, Notas Fiscais de Saída Notas de Serviços, Declarações de Impostos Fichas de Registro de Funcionários, Relação de Folha de Pagamentos, Contra Cheques, Caged, Sefip, Recisões de Compra. e Documentos Diversos, e la relata que somente restou a documentação em anexo. Este é o Relato.*

Em fls. 131, existe relação dos documentos que permaneceram intactos. E, em relação à ausência de documento, a decisão de primeira instância houve por bem indeferir o pleito por ausência de comprovação. Repare-se os fundamentos do voto condutor do aresto:

*É importante ressaltar, igualmente, que não se exime a contribuinte da comprovação da existência dos créditos em face da comprovada ocorrência de eventos como o por ela citado. qual seja a **destruição de documentos em razão de enchente que atingiu seu estabelecimento**. Em verdade, o sinistro pode **atenuar a responsabilidade** da contribuinte no âmbito de questões tributárias que envolvam a aferição do componente subjetivo (que via de regra se associam a qualificação de penalidades), **mas não é meio de supressão da responsabilidade de comprovar**, por exemplo, a existência de direito creditório. De outro lado, o sinistro também não exime a responsabilidade de apurar e recolher os tributos devidos; por exemplo. a destruição da escrituração, em regra, demanda a tributação por meio do lucro arbitrado, e não a dispensa da obrigação de tributar por impossibilidade de justificar operações com terceiros, por exemplo.*

*Deste modo, repita-se. que justifica o indeferimento do direito creditório é, acima de qualquer outra coisa, aquilo que, justamente a contribuinte, afirma ter ocorrido: **a não apresentação das “notas fiscais de aquisições de insumos, que realmente se perderam em sua totalidade na enchente de novembro/2008”**. Não existindo justamente os documentos*

*fiscais que dão fundamento aos créditos pleiteados, não ha mesmo como deferir-se o ressarcimento.*

A princípio, correto o entendimento da autoridade julgadora em primeira instância, uma vez que o ônus probatória da existência do crédito, como amplamente noticiado pelas decisões deste CARF, cabem ao contribuinte. Observe-se a seguinte decisão proferida sobre o tema em debate:

*Acórdão nº 1803-000.688 ARBITRAMENTO DOS LUCROS. DETERIORAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. CASO FORTUITO. FORÇA MAIOR.*

*A alegação de deterioração dos livros e documentos, devido a caso fortuito ou força maior, não afasta a tributação com base em arbitramento do lucro, uma vez que, nessa situação, quando não efetivamente comprovado o extravio ou tentada a reconstituição da escrita, esta é a forma legal que permite, ao fisco, aferir o montante tributável.*

Contudo, a recorrente, em seu Recurso Voluntário, expressamente assevera que empreendeu a atividade de reconstrução e recuperação de parte considerável de sua escrita contábil e fiscal, conforme se denota do excerto abaixo:

*teria empreendido todos os esforços possíveis para refazer sua escrita fiscal e contábil, sendo bem sucedida em recuperar o conteúdo dos livros de registro de entradas, saídas, razão, diário e de apuração de IPI, faltando, tão somente, as notas fiscais de aquisição de insumos, as quais poderiam ter sido solicitados pela fiscalização através de intimação dos fornecedores da recorrente Desta forma, a fim de satisfazer a verdade material perseguida neste PAF Ainda, destacou em seu Recurso Voluntário, que logrou obter o refazimento dos seguintes documentos:*

*Livro Registro de Entradas;*

*- Livro Registro de Saídas;*

*- Livro Razão;*

*- Livro Diário;*

*- Livro Apuração de IPI.*

Diante do exposto, ou seja, da configuração das atividades da recorrente conforme o regramento trazido pelo REB e sua equiparação, para fins tributários, à atividade de exportação, e , as recentes notícias sobre a possibilidade de averiguação probatória a fim de legitimar a tomada de crédito por parte da contribuinte, razoável se faz a conversão em diligência, a fim de tornar possível a elucidação e quantificação dos valores tomados.

*Momento da Apresentação da Prova*

O tema de instrução probatória, em especial, o momento da apresentação da documentação para comprovação dos eventos ocorridos, é assunto controverso, com critérios

em definição, atentando, assim, à necessária segurança jurídica que deve tornar a relação fisco contribuinte.

Este CARF tem encaminhado a juntada posterior de provas de acordo com o padrão dos indicativos e evidências postas ao longo do processo administrativo. A seguir, exemplo de decisão na qual o rigorismo temporal fora relativizado em razão de documento obtido em momento posterior, caso portanto, análogo ao presente, no qual existe a intenção da recorrente, em comprovar seus créditos levados à compensação, com os documentos acima mencionados. Segue-se:

*Acórdão 3402-003.196*

*PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental probatória.*

Ademais, consoante menciona do ilustre Conselheiro Diego Diniz, relator aqui homenageado, por determina que a juntada a posterior, está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

Em havendo, portanto, desconexão entre os critérios interpretativos, e, em momento processual administrativo recursal, se faz possível, como se tem entendido aqui, abrir a possibilidade de o contribuinte, corretamente e de acordo com os critérios aceitos pela autoridade fazendária, comprovar a existência do crédito, tal alternativa deve ser posta em prática.

Em sendo assim, deve o Estado aceitar esta complementação da prova, a fim de satisfazer aos seus próprios critérios. Veja-se, não há oportunidade para apresentação de prova; mas sim, oportunidade para complementação de prova, haja vista, pela percepção do contribuinte, ter havido entendido que, com a disponibilização dos documentos conforme o fez, estaria sanada a exigência. Confira-se a lição do Conselheiro Cássio Schappo:

*Ressalte-se, ademais, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, através do Acórdão 9303-005.065, de 16 de maio de 2017 (fls. 654/664), deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, "com o retorno dos autos ao colegiado de origem **para análise de novos documentos juntados pelo sujeito passivo**" (fls. 655), e para determinar "o envio dos autos à câmara baixa **para apreciação das provas carreadas aos autos, ainda que em sede de Recurso voluntário**" (fls. 659), pelos argumentos sintetizados na seguinte ementa (fls. 654), verbis.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*Data do fato gerador: 24.04.2008 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ENFRENTAMENTO DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CONHECIMENTO.*

*O recurso especial de divergência que combate a fundamentação do acórdão recorrido, demonstrando a comprovação do dissenso jurisprudencial, deve ser conhecido, consoante art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Além disso, mesmo após complementada a decisão ora recorrida com relação à ocorrência da preclusão para a produção de provas, pela via dos embargos de declaração, não se caracterizou a hipótese de fundamentos autônomos suficientes, cada um por si só, para manutenção do julgado estando correta a insurgência pela via especial **enfrentando o argumento da possibilidade de apresentação e análise de documentos novos em sede recursal.***

*PROVAS DOCUMENTAIS NÃO CONHECIDAS. REVERSÃO DA DECISÃO NA INSTÂNCIA SUPERIOR. RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIÇÃO 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.*

*Recurso especial do contribuinte provido Dos meios aptos à comprovação Os meios aptos à comprovação do crédito pleiteado, vem sendo delineado pela jurisprudência administrativa. Segue a orientação:*

*Acórdão 3301-001.985 DCTF RETIFICAÇÃO LIVRO APURAÇÃO DE ICMS E DIPJ PROVA A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam, ainda que na forma resumida para os contribuintes que optam pela apuração do lucro na forma presumida, não sendo admitida a mera apresentação de DIPJ, cuja natureza é meramente informativa, entretanto, uma vez apresentado o Livro Apuração de ICMS verificase a possibilidade de comprovação Do momento da para a apresentação dos documentos Uma vez definidos os meios de comprovação do Erro material, urge delimitar os aspectos temporais para a aceitação de documentos.*

Para o bem da relação fisco contribuinte, o rigor formal da primeira leitura do critério temporal, no qual o momento adequado, esgotaria-se com o transcurso do prazo da apresentação da manifestação de inconformidade, estaria sendo abrandado, conforme entendimento abaixo exposto, no qual documentos acostados após a apresentação de recurso voluntário seriam ainda aceitos.

*Das Conversões em Diligência*

A praxis processual administrativa considerada como apta à comprovação da existência do crédito tributário, vem sofrendo, conforme se demonstrou, diverso tratamento ao longo do tema, variando desde posições mais formalistas, na qual não há a possibilidade de apreciação de documentos após o protocolo da manifestação de inconformidade, da qual, repita-se, este conselheiro já fora adepto.

Em evolução, demonstrou-se que, além de polêmico, o tema vem se alterando para a aceitação de documentos após o Recurso Voluntário, até o entendimento atual, cuja compreensão se encontra na Resolução 3001-000.020, de relatoria do Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, que converteu o julgamento do caso em diligência nos seguintes termos:

*O recorrente apresentou DCTF e Dacon retificadora, informando este fato quando da apresentação da manifestação de inconformidade. No seu entender, com a apresentação dessas declarações retificadora estaria sanada a irregularidade apontada no despacho decisório.*

*Entretanto, o acórdão recorrido manteve o indeferimento do pedido de compensação sob o argumento de que o interessado não apresentou qualquer elemento contábil que demonstrasse ter havido pagamento a maior ou indevido e, deste modo, o recorrente não comprovou a liquidez e certeza do crédito informado na DComp em questão.*

*Portanto, em síntese, o fundamento da decisão recorrida foi a falta de apresentação de documentação probante satisfatória (escrituração contábil-fiscal) que corroborasse as informações apresentadas, notadamente, na DCTF retificadora.*

*O interessado, quando da apresentação do recurso voluntário, afirma, com suas próprias palavras, que houve erro quando do preenchimento da DCTF, razão pela qual apresentou a retificadora da DCTF, juntamente com a Dacon, e, **no seu entender, seria suficiente para a solução do litígio** uma vez que o fundamento do despacho decisório seria apenas a inexistência de débito. Como o acórdão recorrido proferido pela 1ª Turma da DRJ/JFA indeferiu sua manifestação de inconformidade, agora pela falta de apresentação de documentação probante que demonstrasse o seu direito, o recorrente apresentou esses documentos, que entende serem suficientes para a devida comprovação do direito à compensação solicitada. Requer a realização de diligência para o esclarecimento acerca do crédito compensado, caso entenda-se necessário.*

Assim, tem se encaminhado, nestes casos, oportunizar, ao recorrente, a apresentação dos documentos necessários à demonstração da origem do crédito, pois, conforme descrito na resolução de conversão em diligência:

*Pois bem.*

*Entendo que há razoável dúvida quanto à certeza e liquidez dos alegados direitos ao crédito que o recorrente pretende compensar.*

*É certo que é condição indispensável à compensação de tributos a liquidez e certeza do crédito, nos termos do que dispõe o art. 170A da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional CTN).*

*Necessário, neste sentido, a comprovação cabal da existência desses supostos créditos, o que pode ser demonstrados com base na análise da documentação contábil fiscal do contribuinte.*

Deste modo, visando propiciar a ampla oportunidade para o recorrente esclarecer e comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, concluo que o presente julgamento deve ser convertido em diligência Desta Proposta de Conversão em Diligência O tema trazido aos autos refere-se ao julgamento da validade dos créditos solicitados em razão da atividade da requerente equiparar-se à exportação. Entretanto, há, no caso, tópico fático peculiar, qual seja, a ocorrência de evento climático cujo resultado fora a perda de grande parte da documentação da empresa ora recorrente.

Portanto, com base no artigo 29 do Decreto 70.235/72, proponho a conversão deste processo em diligência para oportunizar a juntada e análise da documentação em comento:

*Decreto 70.235/72 Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Sustenta-se, também, esta proposta de diligência na Decreto 7.475, vez que os artigos abaixo colacionados ressaltam o dever de diligência da autoridade julgadora no tocante ao exame das provas.

*Decreto 7.475*

#### *DO EXAME DE LIVROS E DE DOCUMENTOS*

*Art. 17. Para o efeito da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos empresários e das sociedades, ou da obrigação destes de exibi-los*

#### *CAPÍTULO V DAS PROVAS*

*Art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito Por este motivo, ante a alegada existência de recuperação dos documentos que comprovem, ou que possam auxiliar na evidência de elementos indevidos acrescidos à base de cálculo ora em formação, ou seja, valores equiparados à exportação, justifica-se a conversão em diligência.*

*Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).*

*Art. 29. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução **proverá, de ofício, à***

*obtenção dos documentos ou das respectivas cópias Como expresso em votos anteriores, alterei meu entendimento pela preclusão da juntada de documentos fora dos limites temporais da impugnação. Neste caso, o tema torna-se mais evidente, haja vista que a recorrente não obteve êxito na juntada de provas a seu favor, em decorrência de grave enchente que notoriamente assolou a região de domicílio da contribuinte.*

Neste sentido, traz-se à colação, o disposto no artigo 435 do NCPC/15 Art. 435. É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados ou para contrapôlos aos que foram produzidos nos autos.

*Parágrafo único. Admite-se também a juntada posterior de documentos formados após a petição inicial ou a contestação, bem como dos que se tornaram conhecidos, acessíveis ou disponíveis após esses atos, cabendo à parte que os produzir comprovar o motivo que a impediu de juntá-los anteriormente e incumbindo ao juiz, em qualquer caso, avaliar a conduta da parte de acordo com o art. 5º.*

Portanto, ante a tema que, por um lado, indica a existência de crédito por parte do contribuinte, mas por alegado motivo de força maior, esbarra a análise da dificuldade em construir o lastro probatório, faz-se justiça ao pleito em perfazimento à orientação acima exposta, e por entender que este PAF não se encontra em condições de julgamento, **propor sua conversão em diligência** para intimar a recorrente a apresentar o refazimento dos livros de registro de entradas, saídas, razão, diário e de apuração de IPI. Sobre as notas fiscais de aquisição de insumos, proceda a intimação aos fornecedores da recorrente, para que estas apresentem as respectivas notas fiscais de venda acompanhadas dos competentes comprovantes de entrega dos insumos para, assim, proceder ao refazimento de sua sua escrita fiscal e contábil, recuperando o conteúdo dos livros de registro de entradas, saídas, razão, diário e de apuração de IPI, para fins de determinar os valores equiparados a exportação e, assim, demonstrar a legitimidade de seu crédito.

Após a autoridade preparadora deverá preparar relatório, minudente e concludente, acerca da formação do crédito decorrente da equiparação das atividades à exportação.

Em seguida, abra-se vista ao recorrente pelo prazo de 30 (trinta) dias, para, querendo, manifestar-se, findos os quais deverão os autos retornar a este Conselho Administrativo para prosseguimento.

Vencida a proposta de diligência, voto por negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Renato Vieira de Avila

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri - Redator Designado

*Preâmbulo*

Com a devida licença aos I. Conselheiros Relator e Francisco Martins Leite Cavalcante, que entenderam que o caso sob exame é passível de conversão do julgamento do

recurso voluntário em diligência, tanto que a propuseram de ofício, posto que não tal intento não foi suscitado pelo recorrente, passo a seguir e resumidamente esclarecer meu entendimento contrário.

*Da desnecessidade da diligência*

De plano, entendo que todos os elementos necessários à formação da convicção deste Colegiado encontram-se presentes nos autos; neste sentido cabe citar o artigo 18 do Decreto 70.235 de 06.03.1972, que dispõe que a "autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis".

Esclareço que, não obstante referido dispositivo faz referência ao colegiado de primeira instância, entendo também aplicável a esta instância recursal diante de eventual necessidade de esclarecimento de fatos necessários ao julgamento da lide, o que, como já mencionei, não ocorre no presente caso.

*Da fundamentação*

O caso sob exame perpassa a questão que diz respeito à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, cuja delimitação do respectivo ônus depende a definição da maior parcela das responsabilidades na relação jurídico-tributária.

Nesse contexto, é fato que a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, tratam do princípio fundamental do direito probatório, segundo o qual "quem acusa e/ou alega deve provar", obrigação, diga-se, que abarca tanto a autoridade fiscal, relativamente à demonstração da infração ensejadora do ilícito tributário, a teor do prescrito na parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235 de 1972, quando determina que os autos de infração e notificações de lançamento "deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito", quanto o contribuinte, cuja mesma legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, conforme dispõe o inciso III do artigo 16 do referido diploma legal, ao determinar que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Porém, o caso sob exame é de repetição de indébito, impondo-se, entretanto, algumas modificações, como a veremos a seguir.

É entendimento comezinho que nos casos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é dever do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito, exigindo-se deste a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. Ou seja, por óbvio, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; pois sem referida evidenciação, o pedido repetitório resta prejudicado na sua origem. Não se duvide que as normas acima mencionadas, prevêm a realização de diligências e mesmo perícias, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos sujeitos passivos, mas é preciso deixar evidenciado que referida previsão não se presta para suprir o ônus da prova que incumbe as partes, posto que seu escopo é de ver elucidadas questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo

contribuinte/recorrente; em outros termos, as diligências servem para esclarecer dúvidas específicas, e não para determinar que a autoridade fiscal competente, diante da falta de comprovação da existência de determinado crédito, venha suprir obrigação que cabia ao contribuinte.

Em regra, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, ao 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, muitas vezes está associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que o respaldem. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar seu registro (escrituração formal e legal), mas também indicar a que documentos este está associado; bem como é de fundamental importância, neste contexto, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja objetiva e clara suficiente para possibilitar a perfeita caracterização do negócio que pretende demonstrar como existente de fato.

Logo, me filio àqueles que entende que não é tarefa do julgador, ainda mais de instância recursal, contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício; pois como já explanado, quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos e prova que evidenciam o indébito.

Respaldado no entendimento acima expresso que convém salientar que não deve, diante de um pleito repetitório apresentado, a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado; pois as normas regulamentares de regência da matéria faculta é a situação segundo a qual apresentado o pedido e constatado que o contribuinte, por exemplo, demonstrou, por documentos e registros contábeis individualmente associados, a origem dos créditos pleiteados, pode a autoridade fiscal, se dúvidas remanescerem em relação a questões pontuais, demandar por diligências para dirimir tais questões duvidosas, e não transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao sujeito passivo no caso dos pedidos de repetição de indébito. E é, com a devida vênia, isso que ocorreria nestes autos, se fosse acatada e, por consequência, promovida a diligência proposta; pois, a meu ver, tal promoção, da forma como pretendida, serviria para suprir irregularmente a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível, na medida em que o contribuinte é quem deveria ter envidado esforço para comprovar/demonstrar/evidenciar que seu pleito é factível.

Dito isto, convém também trazer à discussão o recorrente tema que povoa as peças recursais, qual seja, o da verdade material. É "lugar comum" as assertivas defensivas pautadas no chamado "princípio da verdade material", segundo o qual é dever da autoridade fiscal a busca da verdade real; nesse passo, cabe elucidar que não obstante o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada prejudica o que se expôs alhures. É dizer, referido princípio a busca da verdade que ultrapassa a "verdade" dos fatos alegados pelas partes, mas para obter êxito em tal desiderato impõe-se que referida "busca" ocorra num ambiente em que, efetivamente, as partes atuem proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. De outra forma dizendo, este princípio dirige-se mais especificamente ao julgador administrativo, autorizando-o a ir para além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando estes elementos induzem à suspeição segundo a qual determinados fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte alega, mas de uma outra qualquer, na medida em que, como sabe-se, o julgador não está vinculado às versões das

partes. Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar, *in casu*, ao sujeito passivo recorrente, que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de transferir para a autoridade fiscal que analisa seu pleito repetitório, a obrigação por produzir prova que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pedido desde sua formalização inicial. Ainda de outro modo dizendo, da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é razoável se aceitar que um pleito, *in casu*, repetitório, seja proposto sem a minuciosa demonstração e comprovação da existência do indébito.

Por fim, cabe-me evidenciar, relativamente quanto aos documentos e feitos que o nobre Relator visa obter com sua proposta de diligência à autoridade fiscal competente, que a teor da legislação tributária, o que faz prova a favor do sujeito é, ex vi do artigo 923 do RIR de 1999, a escrituração mantida com observância das disposições legais, acompanhada dos documentos hábeis que atestem a ocorrência dos fatos nelas registrados; pois, eventual escrituração contábil-fiscal, efetuada sem base nos documentos que lhe dão suporte, é incapaz de atestar o que quer que seja, o que, por si só, torna impossível a aferição da existência de quaisquer créditos.

É como penso.

*Da conclusão*

Com base em tais considerações, relativamente ao presente voto vencedor, decidiu o Colegiado, por voto de qualidade, por rejeitar a proposta de diligência aventada, de ofício, pelo Relator.

*(assinado digitalmente)*  
Orlando Rutigliani Berri