



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13603.901006/2010-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-010.991 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de maio de 2021  
**Recorrente** FIAT AUTOMÓVEIS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

O processo versa sobre pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, transmitidos por PER/DCOMP, no qual o interessado indica créditos de IPI, atinente ao 2º trimestre de 2006.

Com a análise fiscal do pedido de ressarcimento, foi emitido despacho decisório, o qual reconheceu parcialmente o direito creditório postulado, homologando as declarações de compensação apenas no limite dos créditos reconhecidos. Pelo Termo de Verificação Fiscal, observa-se que foram glosados créditos decorrentes da aquisição de insumos para os quais o sujeito passivo, mesmo após intimação, não apresentou documentos fiscais para suportar a escrituração dos créditos.

Em manifestação de inconformidade, como bem relata o aresto recorrido, o sujeito passivo alega que:

-comprovado por meio das notas fiscais que elas se referem a aquisição de insumos, não há dúvida quanto ao direito ao creditamento do IPI;

- considerando o lapso temporal da emissão das supracitadas notas fiscais e o presente Despacho Decisório, bem como o volume de documentos fiscais que a requerente escritura por dia, ainda não foi possível localizá-las;

- por essa razão, requer-se o deferimento de sua juntada posterior ou, se for o caso, a realização de diligência para a sua análise;

- o parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 prevê a hipótese de juntada posterior de documentos nos casos em que se verifique a impossibilidade de anexar os documentos à Manifestação.

Por fim, requereu a reforma do Despacho Decisório, reconhecendo-se o direito da requerente aos créditos e a homologação das compensações declaradas. Reiterou também o pedido de juntada posterior das notas fiscais ou a realização de diligência.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

JUNTADA DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL.

A prova documental deve ser apresentada na 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, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO BÁSICO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os créditos são escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade. No caso de aquisições de insumos o documento essencial para comprovar a legitimidade do crédito é a nota fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma suas alegações trazidas na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que, pelo princípio da verdade material devem ser apreciadas, até o término do procedimento administrativo, a documentação apresentada em sede recursal. Aduz que os espelhos das notas fiscais de entrada trazidos ao recurso demonstram que os créditos que foram glosados, devidamente escriturados no RAIPI, são atinentes a insumos de seu processo produtivo – i) tampa de cabeçote; ii) correia de alternador; iii) junta para coletor de descarga e iv) garfo comando. Procede, então, à descrição de como cada componente integra o produto final. Afirma, ainda, que, além das matérias primas referidas, houve aquisição de caixas de madeira (CKD – Completely Knocked Down), para a embalagem de peças de carroceria exportadas em containers marítimos, fundamentais para garantir a qualidade das peças – transportadas sob condições estritas de temperatura, umidade e movimentação - e atender aos requisitos dos clientes. Ressalta que todas as notas fiscais anexas se encontram com IPI destacado, fato que demonstra o repasse financeiro do ônus do imposto à recorrente. Postula pelo reconhecimento do direito creditório e, alternativamente, caso se entenda pela insuficiência probatória, pela conversão do julgamento em diligência para que sejam comprovadas suas alegações.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A recorrente, como visto, defende a subsistência do direito creditório postulado. Invoca os princípios da verdade material e razoabilidade para que sejam apreciados os documentos juntados em sede de recurso voluntário.

Compulsando a decisão recorrida, constata-se que o colegiado de primeira instância negou provimento à manifestação de inconformidade, consignando, em síntese, que não restou comprovado, no momento processual oportuno, o direito creditório invocado, conforme se observa na leitura dos excertos do voto condutor do aresto recorrido transcritos a seguir (destaquei partes):

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

**A contribuinte requereu autorização para a juntada posterior das notas fiscais que comprovariam a legitimidade dos créditos glosados. Quanto ao pedido formulado é preciso asseverar que o processo administrativo-fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na contestação. Uma vez que não há a previsão para a realização de uma audiência de instrução, como sói ocorrer no âmbito do processo civil, as provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária, no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na manifestação.**

Vale dizer que na esfera cível, no que se refere ao autor da ação, as provas devem ser indicadas na exordial e apresentadas na audiência de instrução, sendo que o réu também deve indicar as suas provas na contestação para produção na audiência; na seara tributária, conquanto, todas as contraprovas devem ser carreadas aos autos no bojo da peça impugnatória.

Da seguinte maneira discorre o Decreto n.º 70.235 (PAF), de 1972, art. 16, acerca dos requisitos da impugnação, verbis:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis;

II - omissis;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;

IV - omissis". (grifei)

Em relação ao ônus da prova, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

Ademais, o diploma processual tributário em análise, no parágrafo 4º do mesmo artigo supracitado, assim reza:

"§ 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 direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos".

**Não havendo as exceções elencadas no parágrafo acima transcrito, ocorre a preclusão temporal e a contribuinte não pode carrear aos autos provas ou alegações suplementares. O momento processual propício para a defesa cabal da reclamante é o da apresentação da peça impugnatória ou manifestação de inconformidade.**

**Ressalte-se que não se adéquam às exceções elencadas os motivos apresentados pela manifestante: o lapso temporal entre a emissão das notas fiscais e o Despacho Decisório, e o volume de documentos fiscais que a requerente escritura por dia. É dever da contribuinte manter os documentos comprobatórios sob sua guarda para serem apresentados quando solicitado em procedimentos fiscais.**

Conseqüentemente, é indeferido o pedido da contribuinte de apresentação intempestiva de provas, tendo a requerente desperdiçado, sem dúvida, ao longo do procedimento fiscal e na manifestação de inconformidade, a oportunidade de fazer prova do direito pleiteado.

De qualquer forma, cabe ressaltar que, apesar do pedido, a contribuinte não fez qualquer requerimento de juntada de novas provas aos autos, ou seja, até a presente data, não foram apresentadas as mencionadas notas fiscais que comprovariam o direito ao creditamento.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Em relação ao pedido de diligência formulado pela impugnante, vejamos os artigos 18 e 28 do Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93).

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)

No caso em exame, considera-se desnecessária a diligência solicitada pela manifestante. **A realização de diligência deve ter por objetivo dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.**

Portanto, por se entender incabível a realização de diligência em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação, impõe-se indeferir o requerimento formulado, por ser injustificável na hipótese.

#### **FALTA DE APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS QUE DÃO SUPORTE AO CRÉDITO**

A interessada contestou as glosas de crédito por falta de apresentação dos documentos que dão suporte ao creditamento, que resultaram em deferimento parcial de seu pedido.

De início, há que se esclarecer que a lide em questão diz respeito sobre a falta de comprovação, por meio de documentos hábeis, dos créditos escriturados pela interessada. Quanto a este fato, deve-se destacar que a parte que invoca direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo. No caso em concreto, o administrado deve carrear aos autos as provas que dão lastro ao direito creditório reclamado.

Assim, na hipótese de solicitação administrativa, recai sobre a interessada o ônus de provar a pretensão deduzida. Logo, o pedido administrativo deve ser instruído com todos os elementos hábeis a demonstrar o direito da requerente.

Nos termos do caput do art. 190 do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/2002), os créditos devem ser escriturados nos livros fiscais à vista do documento que lhes confere legitimidade; no caso de aquisições de insumos, as notas fiscais de venda emitidas pelos fornecedores, sendo que estes documentos devem permanecer à disposição da fiscalização até o vencimento do prazo decadencial para constituição de crédito tributário.

**Intimada a apresentar as notas fiscais relativas aos créditos escriturados, a contribuinte respondeu expressamente que não conseguiu localizar os documentos fiscais para embasar os créditos glosados, e como já mencionado, não logrou apresentar as referidas notas fiscais até a presente data.**

**Desse modo, considerando-se que a autuada escriturou créditos de IPI em seu Livro Registro de Apuração, para os quais não há amparo documental que demonstrem a legitimidade dos créditos, mantém-se as glosas efetuadas.**

Ante o exposto, voto por considerar improcedente a manifestação de inconformidade.

São precisas as considerações e fundamentos acima consignados, de maneira que os adoto como razões suplementares de decidir no presente voto, com base no § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019.

Ora, como bem salienta a decisão recorrida, o sujeito passivo teve oportunidades de apresentar os documentos comprobatórios de suas alegações e de seu suposto direito creditório, tendo se eximido de seu ônus probatório. Com efeito, mesmo tendo sido intimada, durante procedimento fiscal, a apresentar as notas fiscais atinentes aos créditos postulados nos autos, o sujeito passivo respondeu que não teria conseguido localizá-las, deixando de apresentar referidos documentos até mesmo na manifestação de inconformidade.

Nesse contexto, não há qualquer sentido em se falar em ofensa à verdade material, quando o sujeito passivo se exime de seu ônus de apresentar, **no tempo e modo oportunos**, os elementos de prova hábeis para demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório que almeja ver reconhecido.

É de se lembrar que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação, a demonstração da certeza e liquidez do crédito postulado se revela fundamental, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova, a teor do que dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil.

Assim, já em sua manifestação perante o colegiado a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

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

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (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)

Observa-se que a recorrente não se esforça em demonstrar que qualquer das exceções acima seja aplicável ao seu caso e, como bem sublinhou a decisão recorrida, os motivos deduzidos pela recorrente para a não apresentação das notas fiscais no momento oportuno não se subsomem às referidas exceções de juntada de provas em momento posterior à impugnação/manifestação de inconformidade.

Por todo o exposto, entendo como preclusa a juntada de provas posterior à manifestação de inconformidade, de maneira que não devem ser conhecidos os documentos trazidos por ocasião do recurso voluntário.

Na verdade, ainda que afastássemos a preclusão, uma análise sumária dos documentos apresentados no recurso voluntário evidencia que não há provas suficientes para a comprovação do direito alegado pela recorrente. Explico.

Compulsando os autos, observa-se que o sujeito passivo traz “espelhos das notas fiscais” - no dizer expresso no recurso voluntário, mas não apresenta os próprios documentos fiscais revestidos de todas formalidades que lhe são próprias para a produção de eficácia perante terceiros, inclusive perante o Fisco.

Com efeito, examinando os referidos espelhos, não se pode concluir se representam extratos simplificados de DANFE - Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica, se extratos de sistemas internos utilizados pela recorrente para gerenciar suas operações ou se meras faturas sem eficácia probatória perante a Administração.

No caso de nota fiscal eletrônica (NF-e), é plenamente sabido que o DANFE - que, aliás, possui uma chave de identificação ou de acesso, para consulta das informações da nota fiscal eletrônica, ausente no impresso juntado pela recorrente - não se confunde com as notas fiscais em si. Nesses casos de NF-e, o sujeito passivo deve apresentar, além de DANFE, os arquivos de notas fiscais para que a autoridade tributária possa fazer as verificações de praxe. Já no caso de notas fiscais impressas, outros elementos formais são necessários, inclusive a indicação do número da via - omissão que se nota no espelho trazido pela recorrente.

Analisando os espelhos trazidos, o que se pode concluir é que não representam cópias de notas fiscais físicas, não representam uma das vias de um documento impresso, não são notas fiscais eletrônicas - estas são apresentáveis em arquivo digital - e não correspondem sequer a um DANFE - falta-lhe uma chave de acesso, assinaturas, aposição de carimbos de movimentação, etc.

Saliente-se que é dever da recorrente manter arquivo digital das notas fiscais eletrônicas pelo prazo estabelecido na legislação tributária para a guarda de documentos fiscais, devendo apresentar à Administração Tributária quando solicitado. No caso dos autos, simples extrato foi apresentado, mera representação gráfica sem qualquer elemento adicional que permita aferir sua autenticidade e validade.

Pois bem. Além da ausência da apresentação das notas fiscais, o cotejo dos documentos apresentados apontam, ainda, para outras lacunas probatórias que tornam incerto o direito creditório postulado. Explico.

Em primeiro lugar, veja-se que há “espelhos” de notas de entrada que se referem a aquisições de empresa estrangeira. Nesses casos, nos espelhos não constam qualquer indicação do *invoice* representativo da aquisição nem mesmo a apresentação desta última documentação. Caberia ao sujeito passivo apresentar os documentos relacionados à operação de importação, a fim de demonstrar a natureza e a efetiva ocorrência de tais operações.

Em segundo lugar, verifica-se que há espelhos que se referem a aquisições de fornecedores que são, ao menos *prima facie*, contribuintes do IPI. Nesse ponto, fica a questão acerca da não apresentação de nota fiscal de aquisição de supostos insumos emitida pelo fornecedor. Em seu recurso, o sujeito passivo não explica a razão de ter emitido nota de entrada e não ter apresentado nota de aquisição emitida pelo fornecedor.

Observe-se, ainda, que há “espelho” de nota fiscal cujos produtos descritos são “produto genérico”. Nesse caso, não há como apurar a natureza do produto adquirido, se ele, de fato, representa insumos no âmbito do IPI.

Como se vê, há lacunas não superadas com o recurso voluntário e que lançam incerteza sobre o direito creditório reclamado.

É de se sublinhar que, nesse momento processual avançado, a mera apresentação de documentos que deveriam ter sido apresentados durante a análise fiscal não basta. Nessa fase recursal, seria necessária a apresentação de todos os elementos para demonstrar, de forma suficiente e cabal, a natureza, a existência, a extensão e a disponibilidade dos créditos postulados.

Importa lembrar que, durante um procedimento fiscal de análise de direito creditório, a partir de uma primeira apreciação das notas fiscais apresentadas – se, tivesse ocorrido, é claro -, a autoridade fiscal partiria para uma análise mais detida, requerendo outros elementos, como, por exemplo, livros contábeis, para aferir, além da escrituração das supostas aquisições de insumos nos livros fiscais de entrada, sua devida escrituração contábil, com os devidos lançamentos nas contas de ativo e passivo que controlam o uso e a disponibilidade dos créditos do sujeito passivo.

Por essa razão, já na manifestação de inconformidade, com o início do contencioso fiscal, o sujeito passivo deveria ter juntado aos autos não apenas os documentos requeridos pela fiscalização e entregues de forma extemporânea apenas em sede recursal, como também toda a documentação contábil-fiscal e demais elementos hábeis e idôneos para a comprovação cabal do crédito pretendido - nesse contexto, recorde-se que a “*escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*” (RIR/99, art. 923).

Caberia ao sujeito passivo ter trazido, no momento e modo oportunos, os elementos contábeis-fiscais com seus documentos de suporte (notas fiscais, invoices, etc.), a fim de demonstrar (i) a existência, natureza, disponibilidade e extensão dos créditos pretendidos, (ii) a escrituração contábil dos créditos e os lançamentos contábeis das próprias compensações realizadas - o registro dessas operações e os documentos que as suportam se mostram fundamentais para a própria aferição e controle da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

Nessa linha, não há que se falar em violação de quaisquer princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, do contraditório e ampla defesa, da finalidade, proteção ao direito dos administrados ou motivação, quando o órgão julgador, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na convicção de que não foram juntadas provas suficientes, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e pelo afastamento de pedido de diligência.

Naturalmente, os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da impugnação.

Com efeito, existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Acrescente-se, ademais, que não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação do contraditório ou da proteção dos administrados, quando são franqueadas, ao sujeito passivo, diversas oportunidades para apresentar os documentos aptos a comprovar suas alegações.

No caso concreto, mesmo tendo sido intimado pela fiscalização e de ter o tribunal *a quo* expressamente consignado que o sujeito passivo havia deixado de apresentar todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar suas alegações, o sujeito passivo se eximiu, em sede recursal, de apresentar documentos suficientes e necessários para a comprovação do crédito pretendido.

Nessa linha, entendo que o pedido de perícia ou diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano. Diligência ou perícia não servem para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

Diante de todas razões acima apresentadas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães