



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



**Processo nº** 13609.906393/2011-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.110 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2020  
**Recorrente** AÇOFORJA INDUSTRIA DE FORJADOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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

O sujeito passivo deve trazer aos autos todos os documentos aptos a provar suas alegações, em regra, no momento da apresentação de sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão. Admite-se a apresentação de provas em outro momento processual, além das hipóteses legalmente previstas, quando estas reforcem o valor probatório das provas já oportunamente apresentadas.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência e, em relação ao mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa (relatora) e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que votaram pela diligência e, em relação ao mérito, deram provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar parcialmente as glosas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

*(documento assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Larissa Nunes Girard (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

## **Relatório**

Originalmente, após apuração de IPI para o 2º Trimestre de 2008 a Recorrente transmitiu pedido de ressarcimento por meio do PER nº 03923.52656.160708.1.1.01-7370 a fim de obter a restituição de R\$ 504.005,64 de IPI, para posterior compensação.

Ato seguinte, a administração fiscal, mediante Despacho Decisório (fl. 8 dos autos), reconheceu apenas parte do crédito apurado pela Recorrente confirmando a monta de R\$ 470.533,64 e, conseqüentemente, foi homologada parcialmente a DCOMP nº 39818.42966.170708.1.3.01-3647.

Inconformada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade defendendo a existência da totalidade dos créditos apurados de IPI no PER nº 03923.52656.160708.1.1.01-7370, porquanto realizado nos termos do art. 25 da Lei nº 4.502/64 e art. 301 do RIR/99 anexando, à época, documentos de representação, estatuto social, despacho decisório, PER/DCOMP e relatório de movimentação de estoque.

Após detida análise dos autos, por unanimidade de votos, a 12ª Turma da DRJ.RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade, assim ementado (fls. 151/156 dos autos):

## ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

## ART. 11 DA LEI No 9.779/99. RESSARCIMENTO.

Apenas os créditos oriundos das aquisições de insumos compreendidos nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem são passíveis de ressarcimento.

O *decisum* se deu, basicamente, a partir da leitura do art. 164, inciso I, do RIPI/2002 e por ausência de elementos suficientes a provar que os insumos (peças e partes para manutenção de máquinas e equipamentos não contabilizados no ativo permanente) sofrem ação direta no processo de industrialização, transcrevo (fl. 156):

Assim sendo, nos termos dos pareceres acima reproduzidos e em consonância com o inciso I do art. 164 do RIPI/2002, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto-sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Com efeito, o valor correspondente ao consumo de peças e partes para manutenção de máquinas e equipamentos, não contabilizados no ativo permanente da empresa, devem ser considerados como gastos gerais de fabricação, ou custo indireto, incorrido na produção, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por meio de rateio, como também os são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica.

Dessa forma, sem que tenham sido carreadas aos autos provas que dêem sustentação aos argumentos apresentados, entendo não assistir razão à interessada e concluo pela legitimidade das glosas efetuadas.

Intimada por meio de AR aos dias 27/08/2013 (fl. 162), a Recorrente protocolou recurso administrativo voluntário (fl. 164 e seguintes), arguindo em tese: (i) que a glosa de créditos pela fiscalização foi indevida, dado que os produtos são intermediários e por não constarem registrados no ativo permanente da empresa Recorrente; (ii) quanto ao equívoco na decisão recorrida, porque reconhece que os itens glosados não fazem parte do ativo permanente da empresa; (iii) que os produtos intermediários e matérias-primas de uso e consumidos no processo produtivo são passíveis de ressarcimento de IPI, mesmo que não incorporado ao produto final (Decreto nº 70.162/72, Parecer Normativo CST nº 65/79, Solução de Consulta nº 79/2002 e nº 07/2004); e, (iv) que todos os itens glosados são insumos (atendido ao Parecer Normativo CST nº 65/79) para fins de creditamento de IPI, porque foram consumidos, desgastados ou alterados no processo de industrialização e, ainda, não arrolados no ativo imobilizado da Recorrente.

Ao final requer a reforma da decisão de primeira instância e, de conseguinte, o cancelamento da cobrança fiscal, acostando a peça documentos de representação, relatório fiscal e relatório de movimentação de estoque no período.

Posteriormente, em 03/12/2014, a Recorrente protocolou petição de fls. 464/565, juntado laudo técnico pericial confeccionado aonde vem demonstrar a utilização/aplicação dos insumos glosados em seu processo produtivo, para tanto invoca o Princípio da Verdade Material previsto no Art. 16 do Decreto nº 70.162/72, com intuito de ver aceito o documento na presente fase processual.

Vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O presente recurso voluntário foi protocolado em 26/09/2013, sendo tempestivo. Ademais, preenche todos os requisitos formais de admissibilidade, especialmente quanto ao limite de alçada das Turmas Extraordinárias, em atendimento ao RICARF, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Do laudo técnico juntado às fls. 464/565 dos autos.**

Inicialmente, imperioso analisar à luz do Princípio da Verdade Material o laudo técnico trazido pela Recorrente às fls. 464/565, após interposição de recurso administrativo voluntário.

A decisão recorrida que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente se deu, principalmente, por falta de provas a firmar a tese da Recorrente de que os produtos glosados são intermediários utilizados direta ou indiretamente na produção de seus produtos e que não estão registrados em seu ativo permanente. Transcrevo o trecho do voto condutor (fl. 156):

Dessa forma, sem que tenham sido carreadas aos autos provas que dêem sustentação aos argumentos apresentados, entendo não assistir razão à interessada e concluo pela legitimidade das glosas efetuadas.

Pois bem, no curso da demanda a Recorrente atravessou a petição de fls. 464/565 dos autos, na qual apresenta laudo técnico pericial elaborado por profissional contratado e requer a sua juntada ao presente procedimento e o seu aceite como elemento probatório em sede recursal, mesmo que trazido após a interposição de seu recurso voluntário.

É cediço que a oportunidade do contribuinte de demonstrar ser possuidor do direito suscitado deve ser a partir da manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão, conforme previsão contida expressamente nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, excetuando os casos decorrentes daqueles elencados no parágrafo 4º, do art. 16 do mesmo diploma legal, a saber:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

De outro lado, temos a Lei nº 9784/99 que regula o processo administrativo, dispondo, dentre outros, como direito do administrado a juntada de documentos e alegações até a tomada de decisão administrativa, cabendo ao órgão julgador eventual recusa devido a apresentação tardia da prova pelo contribuinte, desde que ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias, o qual transcrevo:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

No caso em tela, a Recorrente a fim de elucidar os fatos e na tentativa de demonstrar, em definitivo a legalidade na tomada do crédito, além dos documentos já apresentados anteriormente, trouxe o laudo técnico que mostra o uso e a aplicação de cada material/produto em seu processo produtivo, antes mesmo de decisão em segunda instância.

Tal elemento probatório, ao meu ver, se mostra necessário, porque além de atender ao apontamento constante na decisão recorrida referente a falta de provas pela Recorrente, é passível de contrapor a motivação da autuação lavrada e a sua manutenção.

Resta, dessa forma, atendido pela Recorrente a exceção prevista na alínea “c”, do parágrafo 4º, do art. 16 do Decreto 70.235/72, uma vez que, reforço, o laudo técnico pericial trazido tem o intuito de aclarar a situação fática, bem como a essencialidade dos insumos glosados e, por isso, desconsiderá-lo estar-se diante de nítido desrespeito ao contraditório e a ampla defesa, bem como a busca pela verdade.

Por essa razão, aceito como prova complementar o laudo técnico trazido pela Recorrente às fls. 464/565 dos autos.

#### **Da conversão do julgamento em diligência.**

Por uma simples leitura dos itens glosados pela fiscalização segundo consignado no relatório fiscal de fls. 181/187 em cotejo com o material trazido pela Recorrente, resta evidente a necessidade de conversão do feito em diligência.

Isso porque uma vez aceito o laudo técnico da Recorrente, entendo ser fundamental a sua apreciação pela fiscalização (Delegacia de Origem) para que haja transparência e lhe seja oportunizado o estudo da prova, assim respeitado o contraditório, a legalidade e o devido processo legal.

Diante de todo o exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência para à baixa do processo à Delegacia de Origem para que, à luz do Resp nº 1.221.170 (recurso repetitivo vinculante) e do Parecer Normativo Cosit nº 5/18, seja estudado o laudo técnico pericial juntado às fls. 464/565 pela fiscalização, bem como o relatório de estoque de fls. 95/105, e, ao depois, seja preparado o relatório prévio.

Seja a Recorrente intimada para apresentar no prazo de 30 (trinta) dias documentação complementar e/ou esclarecimentos, especialmente memória de cálculo acompanhada da documentação contábil-fiscal, inclusive da escrita fiscal, sendo o caso, demonstrando a apuração do crédito presumido.

Se necessário, pode a fiscalização realizar diligência *in loco* nas dependências da Recorrente.

Ao final, deve ser elaborado relatório fiscal conclusivo e, posteriormente, intimada a Recorrente para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias acerca do resultado da diligência.

Se vencida na proposta de diligência, adentro ao mérito da lide para proferir o meu voto em relação aos itens glosados.

### **Do creditamento de IPI e a legislação vigente.**

A questão gira em torno do conceito de insumos para fins de creditamento de IPI na aquisição de produtos intermediários, classificados como despesa operacional, aplicados/utilizados no processo produtivo da Recorrente, seja de forma direta seja de forma indireta.

No que tange a possibilidade de creditamento de IPI rege a norma aplicável ao caso:

#### **Decreto nº 4.544/2002.**

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

#### **Lei nº 7.212/2010.**

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I-do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Na esteira, como bem destacado no acórdão recorrido, o Parecer Normativo Cosit nº 65/1979, vem interpretar o Regulamento vigente:

"Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 O artigo 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8a do artigo 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida "ipsis verbis" pelo artigo I o do Decreto-lei nº 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

'Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer'.

Como se vê, trata-se de norma não autoaplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 Diante disto, ressalte-se serem 'ex nunc' os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

'Art. 66 Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º): I do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.' 4 Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1 Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma "matérias-primas" e "produtos intermediários" são empregados "stricto sensu", a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: qualquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um

novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações. Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários "stricto sensu", vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo 7.1 Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis. 8 no caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários "stricto sensu", geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no

processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

10.4 ~ Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser "jús tantum " aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

11 Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1 Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIR/79."

Conclui-se que o conceito de insumos vai além àquele previsto na lei, porquanto praticável a tomada de crédito de insumos (bens e serviços) se necessário e aplicável de forma direta ou indireta no processo produtivo, podendo integrar o produto final, já que aferidos em razão de sua essencialidade ou relevância.

Em contrapartida a legislação demanda que os insumos (bens) não sejam adquiridos e incluídos no rol de ativos imobilizados do contribuinte.

Nada obstante, em sede de decisões em recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça alargou o conceito de insumos para creditamento de IPI, por meio do REsp nº 1075508/SC.

De relatoria do Emin. Ministro Dr. Luiz Fuz, restou consignado a possibilidade de aproveitamento de crédito de insumos adquiridos para serem consumidos no processo produtivo do produto final, mesmo que não venham a agregá-lo. Cito o seguinte trecho do voto:

Destarte, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, **podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente"**.

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que **o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo**, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados das Turmas de Direito Público:

"TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - PRODUTO ADQUIRIDO E UTILIZADO DE FORMA IMEDIATA E INTEGRALMENTE. 1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a dedução do IPI somente se aplica aos casos em que os produtos intermediários, matérias-primas e embalagens adquiridos pela empresa destinem-se à fabricação do produto final. 2. No caso em análise, merece reparo a decisão do Tribunal de origem que deferiu a apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de bens que não se consomem imediata e integralmente no processo produtivo. Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO DO IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS AO ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE. I - Os materiais destinados ao ativo permanente da empresa não se integram no preço do produto final para efeito de tributação do IPI em operações posteriores ou anteriores ao processo de industrialização, não gerando o creditamento do tributo, diante do fenômeno da não cumulatividade e da substituição tributária. II - Considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. Precedentes: AgRg no Ag nº 940.241/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/03/08; REsp nº 886.249/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 15/10/07 e REsp nº 608.181/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/03/06. III - Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. DECRETO 2.637/98. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 49, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. 1. É vedada a utilização de créditos do IPI, oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, consoante a ratio essendi do artigo 147, inciso I, do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/98), que estabelecia que, entre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluíam-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do

ativo permanente". 2. In casu, pretende a recorrente o creditamento de IPI relativo à aquisição de bens de uso e consumo, tais como material de expediente, uniformes e alimentação, conservação e manutenção, bens duráveis de pequeno valor etc, além das máquinas e equipamentos que serão incorporados ao seu ativo permanente, que, segundo incontroversa inferência da instância ordinária, apesar de não integrarem fisicamente o produto final, nem se desgastarem por ação direta (física ou química), sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final. 3. Precedentes desta Corte: REsp 608181 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 27/03/2006; RESP 500076/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 15.03.2004; RESP 497187/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 08.09.2003). 4. Recurso especial desprovido." (REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007)

"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESGASTE INDIRETO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO. 1. "A dedução do IPI pago anteriormente somente poderá ocorrer se se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou, não se incorporando, são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral". (RESP 30.938/PR, Rel. Min. Humberto Gomes De Barros, DJ de 07.03.1994; RESP 500.076/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 15.03.2004). 2. No caso dos autos, ficou assentado que os bens de uso e consumo sofreram desgaste indireto no processo produtivo, não sendo cabível o creditamento do IPI pago na sua aquisição. 3. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006)

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - ALÍNEAS "A" E "C" - IPI - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA ISENTA, NÃO TRIBUTADA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO - CRÉDITO - COMPENSAÇÃO - ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE À HIPÓTESE - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COTEJADOS. (...) Não prospera a alegação de que restou malferido o comando do artigo 49 do CTN, pois, consoante asseverou o nobre relator do v. acórdão objurgado, o Regulamento do IPI (art. 147, do Decreto n. 2.637/98) veda ssamente o aproveitamento dos bens do ativo permanente da empresa, mesmo se houver seu natural desgaste no curso do processo de industrialização.

(...)" (REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003)

Nessa senda entendo que o contribuinte pode creditar-se do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, desde que evidenciado no processo produtivo a sua indispensabilidade.

Dito isso, passo para a análise dos insumos glosados.

### **Dos bens e serviços glosados.**

A empresa Recorrente possui como atividade econômica a produção de forjados de aço, bem como os serviços de tratamento e revestimento em metais, a manutenção e reparação de equipamentos de transmissão para fins industriais, a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para uso geral, obras de montagem industrial e testes e análises técnicas<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> [http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva\\_Comprovante.asp](http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp)

Dos créditos pleiteados, foram glosados pela fiscalização os seguintes produtos/itens/insumos que, para a Recorrente, fazem parte de forma direta ou indiretamente em seu processo produtivo:

| <b>CÓDIGO NCM</b> | <b>Tipo de Produto</b>       | <b>Aplicação/Uso</b> |
|-------------------|------------------------------|----------------------|
| 8463.90.90        | Alargador para máquina       | Partes das máquinas  |
| 8466.93.30        | Bucha de redução             | Partes das máquinas  |
| 8202.91.00        | Lâmina de serra manual       | Partes das máquinas  |
| 8202.20.00        | Serra de fita                | Partes das máquinas  |
| 8202.91.00        | Selo para fita de aço        | Partes das máquinas  |
| 8203.10.10        | Lima agulha                  | Partes das máquinas  |
| 8205.10.00        | Porta-bits                   | Partes das máquinas  |
| 8203.20.90        | Pinça porta macho            | Partes das máquinas  |
| 8205.10.00        | Macho máquina                | Partes das máquinas  |
| 8207.60.00        | Machos manuais               | Partes das máquinas  |
| 8207.70.10        | Fresas (geral)               | Partes das máquinas  |
| 8207.70.20        | Bits Quad                    | Partes das máquinas  |
| 8207.50.19        | Brocas e cabeças para brocas | Partes das máquinas  |
| 8207.60.00        | Cone mandril                 | Partes das máquinas  |
| 8209.00.11        | Inserto alisador             | Partes das máquinas  |
| 8209.00.19        | Calço e cápsula para calço   | Partes das máquinas  |
| 8209.00.19        | Pastilhas intercambiáveis    | Partes das máquinas  |
| 8255.90.00        | Distanciador                 | Partes das máquinas  |
| 8466.10.00        | Adaptador/suporte            | Partes das máquinas  |
| 8481.30.00        | Retentor                     | Partes das máquinas  |
| 69.022.099        | Tijolo refratário            | Refratários          |
| 38.160.090        | Massa refratária             | Refratários          |
| 73.089.090        | Bloco queimador              | Refratários          |
| 38.160.090        | Concreto refratário          | Refratários          |

A decisão recorrida que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente se deu, exclusivamente, devido a ausência de provas a firmar a tese da Recorrente de que os produtos glosados são intermediários utilizados de forma direta ou indiretamente na produção de seus produtos e que não estão registrados em seu ativo permanente.

Partindo da análise do laudo técnico trazido aos autos, da atividade executada pela Recorrente e com fulcro no posicionamento adotado em consonância com o STJ nos casos de bens e serviços passível de ressarcimento de IPI, que o contribuinte pode creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Que revento as glosas para os seguintes bens/serviços:

**(i) Dos refratários:**

Por serem o tijolo refratário, a massa refratária, o bloco queimador e o concreto refratário produtos intermediários ou secundários empregados de forma direta e integral em todo o processo produtivo de novo produto sem que, contudo, venham a perder as suas propriedades físicas ou químicas originais ao agregar-se a este, mesmo sofrendo modificação e renovação face ao desgaste ou dano.

Sobre o tema, cabe citar recente julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio do Acórdão nº 3302-007.478:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2013

INSUMOS. REQUISITOS PARA CREDITAMENTO. PEÇAS, PARTES DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS REFRATÁRIOS. ITENS NÃO CONTABILIZADOS EM ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

As peças, partes de equipamentos e materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consomem em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI. Aplicação vinculante do Resp 1075508/SC.

**(ii) Das peças/partes das máquinas:**

As peças alargador para máquina (8463.90.90), lâmina de serra fita (8202.20.00), lima agulha (8203.10.10), macho máquina (8205.10.00), macho manual (8207.60.00), fresas (8207.70.10), bits quad (8207.70.20), brocas e cabeças de brocas (8207.50.19), inserto alisador (8209.00.11) e pastilhas intercambiais (8209.00.19), segundo consignado no laudo técnico trazido pela Recorrente é possível observar que tais bens são insumos intermediários necessários no processo de industrialização.

Apesar de não integrarem o produto final, são consumidos de forma direta e indireta dado que em contato físico suficiente a sofrer dano ou desgaste, cito:

**FRESAS (GERAL) NCM 8207.70.10**

As fresas são ferramentas rotativas para usinagem de materiais, constituídas por uma série de dentes e gumes, geralmente dispostos simetricamente em torno de um eixo. Os dentes e gumes removem o material da peça bruta de modo intermitente, transformando-a numa peça acabada, isto é, com a forma e dimensões desejadas.

Conforme o ângulo de cunha das fresas, elas são classificadas em tipos: W, N e H. A fresa tipo W é empregada para usinagem de materiais não ferrosos de baixa dureza: alumínio, bronze e plástico. A fresa tipo N é empregada para materiais de dureza média, ou seja, menores de 700 N/mm<sup>2</sup> de resistência à tração. A fresa tipo H é recomendada para usinar materiais quebradiços ou duros, com mais de 700 N/mm<sup>2</sup>.

A quantidade de dentes entre as fresas deve-se à capacidade de conseguir usinar materiais mais resistentes. As fresas podem ser:

- de perfil constante: utilizadas para abrir canais, superfícies côncavas e convexas ou gerar engrenagens;
- planas: empregadas para trabalhar superfícies planas, abrir rasgos e canais;
- angulares: utilizadas para usinagem de perfis em ângulo, tais como rasgos prismáticos e encaixes tipo rabo-de-andorinha;
- para rasgos: para rasgos de chaveta, ranhura reta ou em perfil T;
- dentes postiços: mais conhecidas como cabeçotes de fresamento, empregam pastilhas de metal duro, fixadas por parafusos, pinos ou garras de fácil substituição;
- para desbaste: utilizadas para desbaste de grande quantidade de material de uma peça.

**MACHOS PARA MÁQUINAS NCM 8205.10.00**

Machos são ferramentas que têm a função de gerar roscas internas em furos para o rosqueamento de parafusos, fusos ou prisioneiros. Estas ferramentas são fabricadas de aço-rápido temperado e retificado. Apresentam em seu corpo, filetes de rosca padronizados com canais longitudinais ou helicoidais, cuja a função é alojar os cavacos originados pelo processo. A norma NBR 7260 define a terminologia empregada nos machos para roscar. O macho pode ser de aplicação manual ou em máquina. O macho para aplicação em máquina é formado geralmente por peça única e o seu movimento de corte giratório é feito por meio de cabeçotes rosqueadores. Os machos são caracterizados por:

- Sistemas de rosca que podem ser: métrica grossa (M) ou métrica (MF) - em milímetro, Whithworth (BSW) e americano (UNC) - polegada grossa, Americana fina (UNF) - polegada fina, Americana cônica para tubos (NPT), "Whitworth" para tubo (BSP);
- Aplicação: roscar peças internamente;
- Passo medido pelo sistema métrico ou número de filetes por polegada: indica se a rosca é normal ou fina;
- Diâmetro externo ou nominal: diâmetro da parte rosçada;
- Diâmetro da haste cilíndrica: indica se o macho serve ou não para fazer rosca em furos mais profundos;
- Sentido da rosca: à direita ou à esquerda.

**SERRA DE FITA PARA METAIS NCM 8202.20.00**

Existem basicamente dois processos de corte com serras, um com serra de fita e outro que faz uso de serra circular, ambas com dentes em sua extremidade. O processo com serra fita é mais abrangente, enquanto o processo com serra circular é mais específico. As máquinas podem ser manuais, semiautomáticas ou automáticas.

O processo com serra de fita não possui restrição quanto à aplicação. Ele pode ser aplicado para material metálico, não metálico, polímeros, madeira, borracha etc. Porém, o que diferencia muitas vezes um processo do outro, é a dimensão do material cortado, a velocidade de corte e o acabamento superficial que se deseja. Normalmente, o processo de serra fita é usado para grandes seções de corte, mas é um processo onde a velocidade e o acabamento superficial não são tão bons. O processo de serra circular geralmente é para seções pequenas e médias, porém a velocidade de corte e o acabamento superficial são melhores.

As serras de fita podem aparecer de três formas: serras fita de aço carbono, aço rápido e metal duro. A aplicação varia de acordo com a dificuldade de corte que o material a ser cortado apresenta. As serras de aço carbono são aplicadas para materiais de fácil corte, por exemplo, plásticos, madeira etc. As serras de aço rápido são aplicadas para materiais não ferrosos e aços em geral, como alumínio, cobre, latão, aços carbono, aços ferramenta, etc. Já as serras de fita de metal duro são aplicadas para estes mesmos materiais, porém com uma velocidade de corte muito superior mas, para isso, é necessário ter um equipamento adequado para o uso deste tipo de serra. A geometria de corte no processo com serra de fita, varia de acordo com o material a ser cortado, ou seja, conforme sua usinabilidade, sua característica de formação de cavaco, formato etc. Para cada tipo ou família de materiais são construídas serras com geometrias específicas.

Tendo em vista que não foi possível identificar a essencialidade os demais insumos, que mantenho as glosas das peças/partes das máquinas constantes na tabela.

**Conclusão.**

Ao todo o exposto, conheço o recurso administrativo voluntário interposto pela Recorrente e, em homenagem ao princípio da verdade material, aceito o laudo técnico trazido às fls. 464/565 e, de conseguinte, converto o julgamento em diligência para que a Delegacia de Origem aprecie o referido laudo com os demais documentos trazidos pela Recorrente ao longo do procedimento e, ao final confeccione laudo conclusivo sobre os insumos.

Se superada a proposta de diligência, no mérito, julgo parcialmente procedente o recurso voluntário para reverter as glosas para os insumos (i) todos classificados como refratários e (ii) para as seguintes partes/peças das máquinas, alargador para máquina (8463.90.90), lâmina de serra fita (8202.20.00), lima agulha (8203.10.10), macho máquina (8205.10.00), macho manual (8207.60.00), fresas (8207.70.10), bits quad (8207.70.20), brocae e cabeças de brocas (8207.50.19), inserto alisador (8209.00.11) e pastilhas intercambiais (8209.00.19), desde que não integrem os bens ao ativo permanente da empresa Recorrente. Quanto aos demais insumos, mantenho as glosas para os demais insumos.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 17 do Acórdão n.º 3002-001.110 - 3ª Seção/2ª Turma Extraordinária  
Processo nº 13609.906393/2011-21

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves – Redator designado.

Em que pese o voto proferido pela eminente Relatora, *data venia*, divirjo quanto a necessidade, possibilidade e conveniência de realização de diligência no caso sob análise e, por conseguinte, da sua avaliação meritosa.

Entendo que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere ao direito probatório em processos administrativos fiscais.

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

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

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

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - omissis*

.....

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

.....

*§ 1º omissis*

.....

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

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira - se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*

.....

Como se percebe dos dispositivos citados, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

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

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

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

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

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

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

A jurisprudência desse Conselho mostra que, em várias ocasiões, tem-se admitido a juntada de provas em fase posterior àquela definida na legislação e em circunstâncias diversas daquelas exceções legais, que afastam a preclusão. Tudo em nome do Princípio da Verdade Material. Creio que isso é possível, legal, justo e desejável. Entretanto, somente em condições bastante específicas. Entendo que somente deve-se admitir tais provas, quando no momento oportuno, o sujeito passivo já tenha carreado aos autos provas mínimas do que alega. Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado na Impugnação/Manifestação de

Inconformidade um conjunto probatório mínimo. Assim, as provas excepcionalmente juntadas de forma extemporâneas são aceitáveis, quando apenas reforçam o valor probatório do material já anteriormente apresentado.

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

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

Por certo, em regra, as declarações fiscais transmitidas pelo contribuinte, assim como, seus registros contábeis, fazem prova em seu favor. Porém, esses elementos, para possuírem algum valor probatório, devem ter sido elaborados segundo os ditames legais e em época apropriada.

Vejamos, por exemplo, a DCTF retificadora. Como vem se manifestando, reiteradamente, este Conselho, a apresentação da DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação, em casos de pagamento indevido ou a maior, ou mesmo antes da ciência do Despacho Decisório, não é condição para a homologação da compensação pleiteada, pois o direito creditório não surge com a declaração, mas com o efetivo pagamento indevido ou a maior. Entretanto, a mera apresentação da DCTF retificadora não tem o condão de, por si só, comprová-lo.

Nessa linha, outras declarações prestadas à RFB, tais como DIPJ e Dacon, poderiam fazer prova da veracidade dos dados registrados na DCTF retificadora, desde que transmitidas antes do Despacho Decisório e se possuísem informações compatíveis com o conteúdo da retificadora. Então, nesse caso, a juntada de outras declarações ao processo se constituiria num conjunto com força probatória, ainda que relativa e, por isso mesmo, não afastaria a discricionariedade do julgador perquirir sobre outros elementos, visando firmar sua convicção. De forma diversa, deveriam ser consideradas essas mesmas declarações se fossem transmitidas extemporaneamente, pois não passariam de documentos sem nenhum valor probatório.

Assim, registros contábeis, que não estejam revestidos das formalidades legais ou que não se possa confirmar tais requisitos, não se constituem prova.

Essas considerações são de crucial importância para avaliação da caracterização de determinada prova como reforço da anteriormente apresentada e, conseqüentemente, da possibilidade de sua aceitação. Mormente, a análise das especificidades de cada caso concreto é o que deve pautar o julgador nesse desiderato, não obstante, sem se afastar do norte lógico-jurídico que deve alicerçar sua decisão.

No presente caso em análise, a ora recorrente restringiu-se apenas a fazer alegações sobre seu suposto crédito e a juntar documentos que não tinham o condão de embasar suas alegações. Assim procedendo, a contribuinte não demonstrou de forma robusta a existência do crédito e a justeza de sua pretensão. Em realidade, considerando-se a natureza dos documentos apresentados, estes não se caracterizam como prova, logo, há que se reconhecer que nenhum conjunto probatório foi anexado à Manifestação de Inconformidade.

Dessa forma, não há reparo a ser feito na decisão de primeira instância que considerou, corretamente, que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois não apresentou material algum que se constituísse em um conjunto probatório.

Após a ciência dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário e juntou novos documentos aos autos.

Embasado em todo o raciocínio lógico-jurídico sobre o direito probatório desenvolvido ao longo do presente voto e nas circunstâncias do caso concreto, entendo não ser possível a aceitação de provas apresentadas somente em sede de Voluntário, tendo em vista que estas só poderiam ser validamente consideradas, caso reforçassem um conjunto probatório mínimo já presente nos autos. Fato que, como largamente demonstrado, não ocorre neste processo. Dessa forma, tal direito encontra-se fulminado pela preclusão, conforme o disposto no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Assim sendo, não tomo conhecimento dos novos documentos apresentados.

E, portanto, rejeito a proposta de diligência formulada pela relatora.

Dessa forma, sem que tenham sido carreadas aos autos, no momento oportuno, provas que deem sustentação aos argumentos apresentados, entendo não assistir razão à interessada e concludo pela manutenção da decisão da instância *a quo*, tendo em vista a contribuinte não ter se desincumbido de seu ônus probatório.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves