



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

Processo nº 13770.000389/2004-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.907 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

Ementa:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Mantém-se as glosas não expressamente impugnadas, conforme consignado no acórdão da DRJ.

ÔNUS DA PROVA. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, cabe a ele o ônus da prova dos fatos jurígenos do direito de crédito oposto à Administração Tributária. Não tendo apresentado documentos comprobatórios para darem lastro às alegações quanto às variações cambiais, mantém-se a apuração na forma estabelecida pela fiscalização.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DILIGÊNCIA.

O transcurso *in albis* do prazo para manifestação em relação ao quanto apurado no relatório de diligência caracteriza anuência tácita do contribuinte em relação às averiguações, devendo ser mantidas as glosas relacionadas pela fiscalização no referido relatório.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para homologar o resultado da diligência e reverter as glosas em relação a todos os itens - que foram objeto de impugnação -, exceto em relação aos serviços listados pela fiscalização na tabela que integra o relatório de diligência. Vencidos os conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel

Neto, que entenderam que o contribuinte não é obrigado a contestar o relatório de diligência e, assim, deram provimento parcial nos mesmos termos do processo nº 13770.000198/2004-94. O conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. relatados e discutidos os presentes autos.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS com base no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo aos períodos de apuração compreendidos entre abril e junho de 2004, formalizado em **03/08/2004** e cumulado com declarações de compensação.

Por meio do despacho decisório de fls. 241/271, notificado ao contribuinte em **23/12/2008**, a autoridade administrativa efetuou ajustes na apuração do contribuinte, glosou parte dos créditos e homologou parcialmente as compensações.

A fiscalização fez os seguintes ajustes na apuração do contribuinte:

1) Na apuração dos débitos da contribuição foram adicionadas à receita bruta as receitas de variação cambial, excluindo-se apenas os valores relativos a acertos e estornos (fls. 207/208);

2) Na rubrica "bens utilizados como insumos", foram glosados insumos importados, que à época não eram alcançados pela incidência do PIS/Cofins; a gasolina e o óleo diesel utilizado como combustíveis em veículos da empresa; serviços aduaneiros e logísticos computados como custo de aquisição dos produtos importados, pois na condição de serviços, não guardam qualquer pertinência com o conceito de insumo adotado pela Administração Tributária; e as compras efetuadas da Associação Indígena Tupiniquim e Guarani, pois se trata de empresa sujeita às contribuições sobre a folha de salários e não sobre o faturamento (fls. 150/151);

3) Na rubrica "serviços utilizados como insumos", foram glosados os valores que não foram aplicados diretamente na produção. Foram expurgados do DACON os serviços de manutenção de equipamentos de comunicação, manutenção de imóveis e escritórios, programas de formação profissional, serviços de consultoria e planejamento. Foram glosados também serviços prestados em áreas vinculadas à produção e/ou industrialização, mas que não se enquadram como insumos, devido à influência indireta que exercem sobre os bens produzidos/industrializados, o que motivou a fiscalização a elaborar uma planilha demonstrativa das glosas efetuadas (fls. 152/177);

4) Na rubrica "despesas com energia elétrica", a fiscalização glosou as despesas em relação às quais o contribuinte deixou de comprovar o gasto por meio da apresentação das faturas da concessionária de energia elétrica (fls. 146/149)

5) Na rubrica "despesas de alugueis de máquinas e equipamentos", foram glosados os lançamentos relativos à locação de veículos e ambulâncias, arrendamento de veículos para transporte de pessoal, conserto de ferramentas elétricas, serviços de agências de viagens, aluguel de cilindros de gases, dentre outros, pelo fato dessas despesas não se enquadrarem no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos (fls. 178/180);

6) Na rubrica encargos de depreciação do ativo imobilizado, foram glosadas as despesas de amortização de gastos pré-operacionais e os encargos de depreciação de bens utilizados em áreas não operacionais, como tesouraria, jurídico, administrativo, vendas, etc; e também bens utilizados em áreas operacionais, mas não diretamente envolvidos na produção, como mesas, cadeiras, armários, aparelhos de ar condicionado, entre outros (fl. 181/199);

7) Na rubrica "outros valores com direito a crédito", foram glosados valores que manifestamente não dão direito ao crédito, como despesas com hospedagem de empregados; viagens nacionais; serviços gráficos; serviços de táxis; assistência à saúde e funerais; anuidades e mensalidades de órgãos classistas; programas de formação profissional e eventos para empregados.

Em sede de manifestação de inconformidade o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

a) Com o advento da COFINS não-cumulativa, a partir da vigência da Lei nº 10.833/2003, o impugnante passou a ter em sua escrita fiscal valores acumulados que foram expressamente informados no DACON referente aos saldos de 2003, que não foram considerados pelo auditor fiscal;

b) A Lei nº 10.833/2003 estipulou a não-cumulatividade da COFINS e, como garantia desse instituto, determinou que o saldo de tributo não aproveitado no mês em que tiver sido apurado deverá ser acumulado para aproveitamento no exercício seguinte, sendo que, seguindo a risca esse preceito legal e no intuito de manter coerência com o princípio da não-cumulatividade, o impugnante apurou o saldo de COFINS em fevereiro de 2004 e o acumulou com o saldo de março de 2004 e assim sucessivamente, mês a mês, até o pedido de compensação de parte do valor acumulado por ora em debate;

c) Além do mais, na qualidade de empresa exportadora, faz jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96, a qual prevê a hipótese de crédito presumido de IPI como meio de ressarcimento à COFINS, colocando-a na posição de empresa acumuladora de créditos de COFINS, causa do saldo constante dos seus registros contábeis/fiscais até a data de hoje, e assim, não há como existir igualdade entre os valores informados pelo impugnante como créditos acumulados de COFINS desde fevereiro/2004, para uso na compensação de COFINS em janeiro/2005, com os valores apurados pelo Fisco repleto de falhas de apuração como as acima evidenciadas;

d) Tal situação, de inconsistências entre os dados apresentados pelo contribuinte e o resultado da apuração feita pela fiscalização enseja, no mínimo, a imediata revisão do procedimento fiscal realizado através de diligência, a ser realizada por fiscal estranho ao feito, quando não se optar pela sua imediata anulação;

e) A empresa tributou corretamente as variações cambiais, pois ofereceu à tributação os valores apurados nas contas passivas em todos os meses em que houve variação

negativa do dólar e os valores das contas ativas em todos os meses em que houve variação positiva do dólar, conforme valores indicados em tabela no corpo da impugnação;

f) O conceito de insumo deve ser entendido como toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final. Seu processo produtivo se inicia no viveiro de mudas de eucalipto, que irão formar as futuras florestas. Após o tempo de maturação as árvores são cortadas e colhidas, sendo que nesta fase são incorridos inúmeros gastos, com silvicultura, corte, emprego de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados, operados por terceiros que são contratados para a prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção, além do que todos os itens ligados a peças de manutenção, itens de reposição e os imprescindíveis equipamentos de segurança que são consumidos em significativo valor durante todo o processo produtivo da empresa;

f) O combustível, bem como as peças de reposição e de manutenção adquiridos pelo impugnante são totalmente consumidos em máquinas e veículos próprios, locados, arrendados e de propriedade de terceiros quando da execução dos serviços contratados na área do impugnante e exclusivamente para o impugnante, sendo que, sem eles não há como produzir a celulose, revestindo dessa forma não apenas o combustível, mas também todos os demais insumos equivocadamente glosados pela fiscalização de indiscutível essencialidade no processo produtivo da empresa, conforme Solução de Consulta nº 260, de 26/09/2008, Solução de Consulta nº 85, de 07/04/2008, Solução de Consulta nº 72, de 04/09/2006;

g) Também não há que se falar em glosa de créditos da COFINS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pela COFINS pela sistemática da cumulatividade, conforme entendimento do STJ para fins de crédito presumido de IPI (Resp nº 1008021/CE; Resp nº 617.733/CE; Resp nº 813.280/SC), conceito posto para insumo que o impugnante toma emprestado para a apuração da COFINS;

h) Ante o exposto, requer-se a reforma do Parecer SEORT/DRFNIT/ES nº 2.942/2008, para que seja homologada na integralidade a compensação constante deste processo.

Por meio do Acórdão nº 26.051, de 20/08/2009, a 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro 2, julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte.

Ficou decidido o seguinte: 1) o contribuinte não tem direito de acumular saldos anteriores a fevereiro de 2004, pois a Lei nº 10.833/2003 só teve eficácia a partir de 01/02/2004; 2) não existe nenhum saldo acumulado nos meses de fevereiro e março de 2004, pois os valores relativos a esses meses foi objeto de pedido por parte do contribuinte no processo 13770.000198/2004-94, no qual o direito de crédito foi parcialmente reconhecido e totalmente absorvido para amortizar as compensações então declaradas, não restando saldo algum a transferir para os períodos seguintes; 3) o crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 nada tem a ver e não interfere com os créditos das contribuições no regime não-cumulativo. Além disso o regime não cumulativo exclui o direito de o contribuinte de apurar o crédito presumido com base na Lei nº 9.363/96; 4) a defesa não comprovou a alegação de que seu cálculo das variações cambiais está correto, pois os valores das planilhas não foram comprovados; 5) foram mantidas as glosas de bens e serviços, com a mesma fundamentação lançada pela fiscalização; 6) foram mantidas as glosas de combustíveis, sob o argumento de que o combustível não foi utilizado nas máquinas e equipamentos aplicados na produção; 7) foram mantidas as glosas relativas à locação de veículos e ambulâncias, pois a defesa não comprovou que esses veículos são aplicados no processo produtivo; 8) foram mantidas as glosas sobre equipamentos de proteção individual, porque o entendimento da Cosit é no sentido

de que não dão direito a crédito; 9) foi mantida a glosa sobre partes e peças de reposição, sob o argumento de que produtos importados na época não davam direito a crédito; 10) foi mantida a glosa dos serviços aduaneiros, pois tais serviços não se identificam com o conceito de insumo, além do que o creditamento somente seria possível se as partes e peças de reposição não fossem incluídas no ativo imobilizado; 11) foi rejeitada a alegação genérica de que "todos os demais insumos glosados pela autoridade fiscal seriam de indiscutível essencialidade ao processo produtivo"; 12) foi revertida a glosa em relação às aquisições de madeira de associação sem fins lucrativos; 13) a DRJ considerou matérias não impugnadas: a glosa das despesas com energia elétrica e as glosas de encargos de amortização e depreciação do ativo imobilizado; 14) foi indeferido o pedido de diligência.

Regularmente notificado dessa decisão em 30/11/2009, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 29/12/2009, no qual reprisou as alegações de impugnação.

Por meio da Resolução nº 3202-000.258 o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem para que fosse elaborado um laudo técnico descrevendo o processo produtivo do contribuinte e demonstrando a pertinência direta e a essencialidade dos insumos ao referido processo. Foi solicitado à fiscalização que, com base no laudo apresentado, elaborasse parecer conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, ofertando-se prazo para a defesa apresentar manifestação (fls. 518/524).

O processo retornou com os documentos de fls. 525/1059 com a diligência cumprida, destacando-se desse conjunto o Laudo Técnico de fls. 819/869; o relatório de diligência de fls. 1030/1033; a notificação do resultado de diligência ao contribuinte de fls. 1037/1039; e o despacho da autoridade administrativa de fls. 1059, informando que o contribuinte deixou transcorrer in albis o prazo para manifestação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

As alegações do contribuinte quanto ao desrespeito na acumulação do saldo credor até abril de 2004 e quanto ao aproveitamento do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 foram bem apreciados pela DRJ - Rio de Janeiro.

A fundamentação adotada por aquele colegiado deve ser mantida por esta Turma pois: (i) não existe direito de apurar crédito da não cumulatividade da COFINS antes da eficácia da lei que a instituiu (01/02/2004), exceto quanto a eventual estoque de abertura, o que nem de longe foi glosado pela fiscalização ou objeto de alegação por parte do contribuinte; (ii) em relação aos créditos de fevereiro e março de 2004, não existe saldo a ser transferido para períodos seguintes, pois o saldo alegado no processo nº 13770.000198/2004-94 não foi suficiente nem para amortizar as compensações a ele vinculadas; e (iii) a teor do art. 14 da Lei nº 10.833/2003, empresas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS não podem apurar o crédito presumido de IPI.

Sendo assim, diante da inexistência dos "equivocos" alegados, o pedido de diligência foi corretamente indeferido pela DRJ, com base nos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70235/72, por se tratar de providência prescindível.

Da mesma forma, não merece nenhum reparo a decisão de primeira instância na parte em que manteve a inclusão das receitas de variação cambial na base de cálculo da contribuição, na forma estabelecida pela fiscalização, pois as tabelas apresentadas pelo contribuinte não estão escoradas em nenhum livro fiscal.

Somente a escrituração fiscal mantida com as formalidades legais e acompanhada dos documentos que deram lastro aos lançamentos é meio apto de prova dos fatos nela registrados, a teor do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77:

"Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração."

No recurso voluntário o contribuinte reprisou a alegação no sentido de que não cabe a glosa de créditos da COFINS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas na sistemática da cumulatividade.

Entretanto, essa alegação perdeu o objeto, pois a DRJ já reverteu a glosa em relação às aquisições da Associação Indígena Tupiniquim e Guarani.

No que tange à questão de fundo, a diligência solicitada pelo CARF eliminou a controvérsia quanto ao direito de crédito pela aquisição de bens e serviços utilizados como insumos.

Essa diligência produziu um minucioso Laudo Técnico pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo (fls. 819/869).

O referido Laudo Técnico provocou uma visita da fiscalização às instalações da empresa, culminando em uma mudança no convencimento da fiscalização quanto à aptidão dos bens e serviços glosados gerarem créditos da contribuição.

No relatório de diligência de fls. 1030/1033 a fiscalização, basicamente, reconheceu que a maioria dos insumos glosados estão aptos a gerarem o crédito das contribuições, com exceção dos serviços relacionados na planilha que integra o corpo do relatório de diligência.

O contribuinte foi notificado desse relatório de diligência às fls. 1037/1039.

Na fl. 1039 a fiscalização informou ao contribuinte expressamente que concordava com critério adotado pela empresa em relação a todos os bens utilizados como insumo e quanto aos serviços utilizados como insumos, exceto os serviços relacionados na planilha inserida no corpo do relatório de diligência. Eis o trecho no qual a fiscalização explicita a amplitude de sua concordância:

"(...)

Acompanha o presente Termo: Relatório da Diligência solicitada e Planilha com os Serviços onde houve divergência entre o critério adotado pela empresa e esta Fiscalização. Todos os outros Serviços não listados nesta Planilha houve concordância por parte desta Fiscalização quanto à essencialidade ou não do mesmo na produção da celulose. Quanto aos insumos não houve nenhuma divergência entre o critério adotado pela empresa e esta Fiscalização, lembrando que os insumos e serviços aqui citados são somente os que foram glosados no Parecer SEORT/DRF/VIT/ES N.º 2.940/2008 conforme solicitado pelo julgador.

(...)"

O contribuinte tomou ciência desse termo, do relatório de diligência e dos demais documentos carreados aos autos em 27/10/2014 (fl. 1039) e deixou transcorrer *in albis* o prazo para manifestação, conforme consignado no despacho de fls. 1059:

Prezado Senhor Agente da Receita Federal em
Serra/ES Encaminhei para a empresa Aracruz Celulose S/A,
Relatório solicitado pela 2.ª Câmara da 2.ª Turma Ordinária da 3.ª
Seção de Julgamento do CARF, solicitando que se manifestasse e
em caso positivo encaminhasse a manifestação à esta Agencia.
Como o AR foi recebido no dia 27/11/2014 já se passaram os 30
dias para a manifestação da empresa quanto à Diligencia realizada
pelo SEFIS. Solicito à V.Sª que caso o contribuinte tenha se
manifestado ou não, o favor de encaminhar este processo ao CARF
para continuidade do Julgamento.

A inexistência de manifestação do contribuinte configura sua anuência tácita com o quanto foi apurado na diligência e liquida a controvérsia instaurada com a impugnação, em relação à matéria que foi objeto da diligência: **bens e serviços aptos a gerarem créditos da contribuição.**

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para homologar o resultado da diligência e reverter as glosas em relação a todos os itens - que foram objeto de impugnação - exceto em relação aos serviços listados pela fiscalização na tabela que integra o relatório de diligência.

Na liquidação deste julgado a fiscalização deverá observar que a reversão das glosas ora determinadas se referem exclusivamente aos itens impugnados, em relação aos quais houve instauração de controvérsia.

Estão mantidas as glosas relativas a despesas com energia elétrica e de encargos de amortização e de depreciação do ativo imobilizado, a teor do que determina o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, visto que não foram impugnadas.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Declaração de voto do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

1. Como bem exposto no relatório do presente voto, estamos diante de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS com base no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, cumulado com declarações de compensação.

2. Depois do trâmite regular do presente processo administrativo, o recurso voluntário interposto pelo contribuinte foi originalmente distribuído para a antiga Turma n. 3202, a qual, por meio da Resolução nº 3202-000.258, converteu o julgamento em diligência para fins de elaboração de um laudo técnico com o fito de descrever o processo produtivo do contribuinte, bem como demonstrar sua pertinência direta e a essencialidade dos insumos ao referido processo.

3. Realizada a referida diligência o contribuinte foi intimado para, querendo, manifestar-se a respeito do sobredito laudo. Todavia, o Recorrente preferiu quedar inerte, o que, com a devida vênia ao voto vencedor, não deveria lhe trazer qualquer prejuízo.

4. Para se alcançar tal conclusão convém desde já destacar que a baixa de processos em julgamento para diligência tem uma finalidade própria, qual seja, esclarecer determinadas questões de ordem fática imprescindíveis para o adequado e justo **julgamento** de um determinado caso. Percebe-se, pois, que o destinatário e, por conseguinte, interessado **imediato** no resultado da diligência é o **órgão julgador** e não as partes.

7. E isso se deve ao fato de não mais se acreditar na existência de um julgador onisciente ou, para me valer da expressão de Dworkin, do *juiz Hércules*, em especial quando se está diante de intrincadas situações fáticas que demandam conhecimentos técnicos que vão para muito além do conhecimento puramente jurídico, exatamente como ocorre no caso em comento, onde se discute, a grosso modo, o processo produtivo do contribuinte.

8. Tanto é verdade que baixar ou não um processo em diligência é prerrogativa exclusiva do julgador, que, inclusive, pode assim agir de ofício¹, ou seja, independentemente de pedido ou anuência das partes litigantes².

¹ Assim prevê o art. 18 do Decreto n. 70.235/72.

² O contribuinte tem o direito de pedir a realização de eventuais diligências que entenda pertinentes, exatamente como prevê o art. 16, inciso IV do Decreto n. 70.235/72, sob pena de preclusão quanto ao referido pedido. Todavia, a autorização ou não da diligência dependerá de exclusivo juízo de valor do órgão julgador, que deverá fundamentar a sua decisão seja pelo deferimento ou indeferimento do referido pedido. Resta claro, portanto, que o

9. Insisto: o resultado da diligência é destinado ao julgador, a quem competirá analisá-lo como mais uma prova produzida nos autos, *vis a vis* do acervo fático-jurídico desenvolvido ao longo de todo processo administrativo. Logo, querer imputar a qualquer uma das partes o ônus de necessariamente se manifestar a respeito do resultado de uma diligência é, com a devida vênia, subverter a finalidade da diligência (formação de um juízo de valor por parte do órgão julgador), além de implicar a criação de um ônus processual sem qualquer previsão legal.

10. Nesse sentido, convém neste momento fazer uma distinção entre (i) ônus e (ii) faculdade processual.

11. Sempre que houver um ônus processual caberá a parte para o qual este encargo é dirigido realizar ou não uma determinada ação no processo. Neste caso, a inércia da parte lhe traz uma consequência negativa no processo. Um exemplo clássico é o da parte que, diante de uma sentença em seu prejuízo, deixa de *interpor* o correlato *recurso* (*ônus processual*). A inércia da parte lhe traz consequências negativas, quais sejam, a preclusão recursal e o correlato trânsito em julgado da decisão proferida em seu desfavor.

12. Por sua vez, há faculdade processual quando a parte tem a possibilidade de agir no processo e, sua inércia, não lhe traz qualquer consequência, seja ela positiva ou negativa. Um exemplo que bem ilustra essa situação é a faculdade que o executado tem de indicar bens à penhora em sede de execução fiscal.

13. Nesse mesmo diapasão é a posição da nossa melhor doutrina:

*"Ônus constitui-se como atividade a ser desempenhada pela parte que lhe gera benefícios. Omissa nesta atividade, gera para parte consequências negativas. A faculdade consiste em opção pela parte de determinado ato processual sem consequências, como por exemplo indicar bens à penhora com a petição inicial, conforme a regra do art. 652, § 2º do CPC."*³

14. Assim, é ônus processual do contribuinte requisitar a realização de perícias e diligências no momento oportuno (art. 16, IV e §1º do Decreto n. 70.235/72 e art. 38 da lei n. 9.784/99), sob pena de preclusão. Não obstante, uma vez realizada a diligência determinada pelo órgão julgador, é faculdade do contribuinte a respeito dela se manifestar, razão pela qual sua inércia não lhe traz qualquer prejuízo.

15. Aliás, em compasso com as premissas alhures fixadas, é o teor do termo de ciência do resultado de diligência enviado pela fiscalização ao contribuinte (fls. 1.037/1.039), conforme se observa abaixo:

(...)

Fica estabelecido o prazo de 30 (trinta) dias para a empresa apresentar na Agência da Receita Federal da Serra/ES alguma manifestação, caso deseje, quanto ao resultado deste Relatório.

único ônus processual imposto ao contribuinte em relação à diligência é no sentido de pleiteá-la em momento oportuno, sob pena de preclusão do pedido.

³ MEDINA, José Garcia. WAMBIER, Luiz Arruda Alvim. WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. "Breves Comentários à Nova Sistemática Processual Civil". (Vol.3). São Paulo: RT Editora, 2007. p. 67.

(...). (grifos nosso).

16. Do trecho acima transcrito resta claro que a própria fiscalização trata a manifestação do contribuinte acerca do resultado de diligência como uma faculdade e não um ônus processual.

17. E nem poderia ser diferente, já que a previsão de um ônus processual depende de incontestável exigência legal, uma vez que, como já tratado alhures, o não cumprimento do encargo pela parte lhe implicará uma consequência processual negativa.

18. Conclui-se, portanto, que, s.m.j., a r. decisão vencedora se arvora de natureza legislativa, na medida em que cria em concreto um ônus processual sem qualquer amparo legal neste sentido, imputando como consequência para o Recorrente a **presunção** da sua pretensa anuência tácita em relação ao resultado da diligência efetuada. Em suma, a r. decisão simultaneamente cria, como se lei fosse, (i) um ônus processual e também (ii) uma presunção, o que, com a devida vênia, padece de notória injuridicidade.

19. Aliás, quanto à injuridicidade da presunção aqui criada, mister se faz destacar que a r. decisão vencedora contraria expressamente o disposto no art. 27 da lei n. 9.784/99, *in verbis*:

Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

20. Por fim, não é demais lembrar que o resultado de diligência em processo administrativo ganha o *status* de prova e, como tal, pode ser analisada **livremente** pelo órgão julgador, em compasso, pois, com o consagrado princípio da persuasão racional do juiz e, ainda, com o disposto no art. 29 do Decreto n. 70.235/72 abaixo transcrito:

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

21. Aludido princípio permite que o julgador decida um determinado caso em contraposição a uma prova (resultado de diligência, inclusive) realizada nos autos, desde que o faça de forma motivada. Ora, se o julgador não está vinculado ao resultado da diligência, qual a razão de se obrigar o contribuinte a se manifestar a seu respeito? Em verdade, esta liberdade do julgador só reforça aquilo que foi afirmado no início deste voto divergente: o resultado da diligência se dirige imediatamente ao órgão julgador, no sentido de contribuir para a formação do seu convencimento.

22. *Ex positis*, entendo ser indevida a criação de ônus processuais e presunções inexistentes em lei, razão pela qual, *permissa concessa venia*, divirjo do douto Relator do presente caso.

23. É como voto.

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro