



**Processo nº** 13837.000556/2002-85  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3302-001.579 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2021  
**Assunto** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA INDUSTRIAL, COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud e José Renato Pereira de Deus. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Larissa Nunes Girard.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Redatora designada

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 Rosenburg Filho.

## Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

A contribuinte apresentou os pedidos de ressarcimento de IPI (fls. 07 e 09), respectivamente nos valores de R\$ 3.917,42 e R\$ 325.381,48 (valor global de R\$ 329.298,90) e referentes ao 1º e ao 2º trimestres-calendário de 2002, sendo os créditos concernentes a insumos utilizados na fabricação de bens de informática e automação de que tratam o art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, e o art. 1º, § único, do Decreto nº 792, de 2 de abril de 1993. Com base no direito creditório referido, foram apresentadas Declarações de Compensação.

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-001.579 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 13837.000556/2002-85

A Delegacia da RFB em Jundiaí, SP, mediante o Despacho Decisório de fls. 53/55, indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações declaradas com base na informação fiscal de fl. 52, tendo a interessada deixado de atender às intimações lavradas e não logrado comprovar o cumprimento dos requisitos e condições para a fruição do benefício fiscal em questão.

Cientificada em 02/02/2007 conforme AR com cópia nos autos, a postulante apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 162/167, com data de 05/03/2007 e subscrita pelos patronos, em que aduz que faz jus à manutenção e utilização de créditos de IPI relativos a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem importados ou adquiridos no mercado interno e empregados em bens de informática e automação de que tratam a Lei n.º 8.284/91 e o Decreto n.º 793/93; o aproveitamento dos créditos foi autorizado pela Portaria Interministerial MCT/MF n.º 133, de 06/03/2002, em anexo; os documentos solicitados no procedimento fiscal não são indispensáveis para o reconhecimento dos créditos, porém a requerente juntou à manifestação de inconformidade a documentação solicitada (cópia do Livro Registro de Apuração do IPI e cópias das Declarações de Importação, entre outros documentos), além de planilhas com a apuração dos créditos. Por fim, requer o provimento da manifestação de inconformidade e a reforma do Despacho Decisório, com o deferimento do pedido de restituição e a homologação da compensação.

Em 26 de setembro de 2012, através do **Acórdão n.º 14-38.758**, a 2<sup>a</sup> Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 25 de maio de 2013, às e-folhas 753.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 04 de junho de 2013, e-folhas 754, de e-folhas 756 à 767.

Foi alegado:

## PRELIMINARES

- Falta de clareza do V. Acórdão de fls. 746/749 com relação a qual manifestação de inconformidade foi indeferida;
- Falta de análise dos documentos juntados, bem como dos argumentos das Manifestações de Inconformidade objeto dos processos administrativos n.ºs 13837.000757/2002-82 e 13837.000726/2002-21.

## MÉRITO

- Necessidade de reforma integral do V. Acórdão de fis. 746/749.

### - A CONCLUSÃO E O PEDIDO

Dante do acima exposto, a Recorrente requer em preliminar que:

- I. o V. Acórdão de fls. 746/749 não identificou qual das manifestações de inconformidade apresentadas nos presentes autos foi indeferida. Com isso, o V. Acórdão de fls. 746/749 ofendeu o princípio da ampla defesa da

Recorrente. Sendo assim, requer-se seja reconhecida a nulidade do V. Acórdão de fls. 746/749, remetendo-se os autos para a DD. Delegacia de Julgamento para que outra decisão seja proferida; e

II. o V. Acórdão de fls. 746/749 claramente não analisou os documentos juntados aos presentes autos. Tanto é assim que indeferiu a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que não foram juntadas aos autos as cópias das notas fiscais de aquisição de insumos no mercado interno (documentos esses que nunca foram solicitados pela D. Autoridade Fiscal nos autos do presente processo administrativo!). Contudo, não atentou que parte dos insumos foram importados, e todos os documentos da importação foram juntados, comprovando o respectivo crédito de IPI (também foram juntados documentos comprovando os créditos de IPI nas aquisições internas). Sendo assim, requer-se seja anulado o V. Acórdão de fls. 746/749 e os autos remetidos à C. Delegacia de Julgamento para que outro julgamento seja feito, com a análise detida dos documentos anteriormente juntados (todos os documentos, relativos às importações e às aquisições no mercado interno), bem como aqueles trazidos no presente Recurso Voluntário.

Caso as preliminares acima não sejam acatadas, o que se admite apenas a título de argumentação, o presente recurso deve ser acatado no mérito. Conforme demonstrado, os documentos juntados aos presentes autos demonstram de forma inequívoca que o crédito objeto do Pedido de Restituição n.º 13837.000556/2002-85 é válido e suficiente para extinguir os débitos objeto das Declarações de Compensação n.ºs 13837.000757/2002-82 e 13837.000726/2002-21. Sendo assim, requer-se que V.Sas. dêem integral provimento ao presente recurso voluntário, reformando-se o V. Acórdão recorrido, reconhecendo a suficiência do crédito, e extinguindo os débitos objeto das declarações de compensação.

Nesse sentido, caso não sejam acolhidas as preliminares de nulidade acima indicadas, a Recorrente desde já requer seja determinada a realização de diligência para que as DD. Autoridades Administrativas se manifestem expressamente sobre todos os documentos juntados aos presentes autos, inclusive as notas fiscais juntadas no (doc. n.º 4) do presente Recurso Voluntário.

A Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral perante este I. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e requer lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Jorge Lima Abud, Relator.

### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 25 de maio de 2013, às e-folhas 753.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 04 de junho de 2013, e-folhas 754.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### **Da Controvérsia.**

#### **PRELIMINARES.**

- Falta de clareza do V. Acórdão de fls. 746/749 com relação a qual manifestação de inconformidade foi indeferida;
- Falta de análise dos documentos juntados, bem como dos argumentos das Manifestações de Inconformidade objeto dos processos administrativos n.ºs 13837.000757/2002-82 e 13837.000726/2002-21.

#### **MÉRITO:**

- Necessidade de reforma integral do V. Acórdão de fls. 746/749.

Passa-se à análise.

#### **- Preambulo.**

O processo à epígrafe foi enviado à DRJ Campinas/SP para julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Conforme despacho de e-folhas 739, foi proposto o retomo à DRF de origem para atendimento do disposto na Portaria SRF n.º 6.129, de 02/12/2005, relativo ao art. 1º, inciso III, que determina que serão objeto de um único processo administrativo os Pedidos de Restituição/Ressarcimento e às Declarações de Compensações (DCOMP), que tenham por base o mesmo crédito, promovendo a juntada dos respectivos processos (13837-000556/2002-85 e 13837-000726/2002-21) por “**ANEXAÇÃO com transferência dos débitos**”, conforme orientação do artigo 2º da citada Portaria.

#### **- Do Pedido de Ressarcimento.**

Trata-se de processo de Ressarcimento de Crédito de IPI, oriundo da aquisição de insumos utilizados na fabricação de bens de informática e automação, nos termos da Lei 8.248/91, de competência dos 1º e 2º trimestres de 2002, no valor de R\$ 329.298,90. Com fundamento neste pedido apresentou Declarações de Compensação ao amparo da IN SRF 210/2002.

A Requerente é empresa que se dedica, dentre outras atividades, à compra, venda, importação, exportação e industrialização de produtos, equipamentos e componentes de computação e automação (“hardware” e “software””) em geral. Dentre o que interessa ao presente recurso, promove a industrialização de terminais de cartão de crédito — os “P.O.S.” (*Point of Sale*).

Em decorrência de tais atividades, está sujeita ao recolhimento de tributos e contribuições federais, como Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”).

Com fundamento no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, protocolou pedido de compensação de débito da COFINS, que originou o presente processo administrativo (Processo Administrativo de Compensação nº 13837.000726/2002-21) com o crédito objeto do Processo de Ressarcimento acima mencionado.

#### **- Da informação fiscal.**

Em diligência efetuada junto ao estabelecimento do contribuinte, a fiscalização intimou o mesmo a apresentar a documentação pertinente para proceder as verificações relativamente aos elementos constitutivos do crédito objeto do pedido e comprovação das operações que lhes deram origem.

Não houve resposta para a citada intimação.

Em virtude da fruição do benefício fiscal estar vinculada ao cumprimento de requisitos e condições estabelecidas na legislação, cujas análises são de competência do Ministério da Ciência e Tecnologia, também não foi apresentado parecer daquele ministério sobre o assunto.

#### **PRELIMINAR: Falta de clareza do V. Acórdão de fls. 746/749 com relação a qual manifestação de inconformidade foi indeferida.**

Inicialmente, vale ressaltar que o V. Acórdão de fls. 746/749, menciona em seu relatório “a manifestação de inconformidade de fls. 162/167, com data de 05/03/2007 e subscrita pelos patronos” e, ao final de seu voto, considera “improcedente a manifestação de inconformidade”. Ocorre que às fls. 162/167 destes autos não há qualquer manifestação de inconformidade juntada.

Como se observa das cópias do presente processo, devido ao apensamento dos processos administrativos de compensação nºs 13837.000757/2002-82 e 13837.000726/2002-21 ao processo de restituição, as Manifestações de Inconformidade da Recorrente foram juntadas às fls. 153/158 e 436/441, o que inclusive pode ser observado na contra-capa do volume inicial dos autos (doc. nº 3).

Por cautela, como ambos os processos administrativos que tratam da compensação foram reunidos, a Recorrente está considerando que o V. Acórdão de fls. 746/749 se refere às Manifestações de Inconformidades neles apresentadas (processos administrativos nºs 13837.000757/2002-82 e 13837.000726/2002-21), e apresenta este Recurso Voluntário no processo de restituição, e também em ambos os processos de compensação.

Contudo, não se pode ignorar a ofensa que o V. Acórdão de fls. 746/749 traz ao direito de defesa da Recorrente, uma vez que nem sequer esclarece qual das duas

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-001.579 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 13837.000556/2002-85

Manifestações de Inconformidade da Recorrente está indeferindo. Em vista disso, a ora Recorrente desde já requer seja reconhecida a nulidade do V. Acórdão de fls. 746/749, para que seja proferida outra decisão analisando precisamente os documentos e argumentos das manifestações de inconformidade apresentadas pela Recorrente.

Caso assim não entendam V.Sas., o que se admite apenas a título de argumentação, a Recorrente requer seja o V. Acórdão de fls. 746/749 integralmente reformado no mérito, com base nos argumentos indicados no capítulo IV abaixo.

A Manifestação de Inconformidade que o Acórdão se refere é a juntada às folhas 162/167, consoante o seguinte fragmento do RELATÓRIO:

Cientificada em 02/02/2007 conforme AR com cópia nos autos, a postulante apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 162/167, com data de 05/03/2007 e subscrita pelos patronos, em que aduz que faz jus à manutenção e utilização de créditos de IPI relativos a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem importados ou adquiridos no mercado interno e empregados em bens de informática e automação de que tratam a Lei n.º 8.284/91 e o Decreto n.º 793/93; o aproveitamento dos créditos foi autorizado pela Portaria Interministerial MCT/MF n.º 133, de 06/03/2002, em anexo; os documentos solicitados no procedimento fiscal não são indispensáveis para o reconhecimento dos créditos, porém a requerente juntou à manifestação de inconformidade a documentação solicitada (cópia do Livro Registro de Apuração do IPI e cópias das Declarações de Importação, entre outros documentos), além de planilhas com a apuração dos créditos. Por fim, requer o provimento da manifestação de inconformidade e a reforma do Despacho Decisório, com o deferimento do pedido de restituição e a homologação da compensação.

A Manifestação de Inconformidade que o RELATÓRIO está a se referir é aquela juntada às folhas 153/158, ou e-folhas 162/167, que se refere ao Processo Administrativo Fiscal n.º 13837.000726/2002-21 **não havendo qualquer celeuma nisso.**

Ambas Manifestações de Inconformidade – referente ao Processo n.º 13837.000757/2002-82 (folhas 153/158) e Processo n.º 13837.000726/2002-21(folhas 162/167) – apresentam os mesmos argumentos de direito, itens 11 a 15, inclusive no que tange à relação de documentos apresentados.

Portanto, não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa.

**PRELIMINAR: Falta de análise dos documentos juntados, bem como dos argumentos das Manifestações de Inconformidade objeto dos processos administrativos n.ºs 13837.000757/2002-82 e 13837.000726/2002-21.**

É alegado nos itens 12 a 16 do Recurso Voluntário:

Vale lembrar que, além de não descrever qual das manifestações de inconformidade está indeferindo (processo administrativo n.º 13837.000757/2002-82 ou 13837.000726/2002-21) o V. Acórdão de fls. 746/749 não analisou de forma completa o pedido de restituição ora em discussão, Ilmos Julgadores, foram juntados diversos documentos comprovando os créditos de IPI apurados na importação de insumos (entre eles as declarações de importação) e também na aquisição de insumos no mercado interno.

No entanto, sem nem sequer analisar os documentos juntados, as DD. Autoridades Julgadoras proferiram o V. Acórdão de fls. 746/749 indeferindo o crédito sob o fundamento de que não foram juntadas as notas fiscais de aquisição de mercadorias no mercado interno.

limos Julgadores, se apenas faltaram as notas fiscais de aquisição de mercadorias no mercado interno (que nunca haviam sido solicitadas à Recorrente!), então o V. Acórdão de fls. 746/749 deveria ter reconhecido o crédito de IPI relativo às importações - se nada dissesse quanto aos produtos importados, presume-se que não falta nenhuma documentação para comprovar o crédito de IPI relativo às importações.

Data maxima venia, não foi deferido o crédito porque a DD. Autoridade Julgadora não agiu com o costumeiro zelo e deixou de analisar os documentos juntados relativos às importações. Ora, limos Julgadores, trata-se de nova nulidade do V. Acórdão de fls. 746/749, que mais uma vez ofendeu o direito de defesa da Recorrente, ao não analisar os documentos e argumentos apresentados. Seria razoável que, diante da farta documentação apresentada pela Recorrente, ao menos fosse determinada realização de diligência para a análise dos documentos apresentados.

Nesse sentido, também no processo administrativo fiscal é assegurada ao contribuinte a ampla defesa, inclusive em relação à demonstração de seu direito creditório. É importante destacar acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro ("DRJ/RJ"), que acolheu preliminar de nulidade, reconhecendo pontualmente a precariedade da análise de documentação feita pelas Autoridades Administrativas. A decisão destaca que a análise do direito creditório deve ser feita pelo Fisco. Confira-se trecho do voto dessa decisão proferida em 14.7.2011, no processo administrativo 10783.901041/2010-99:

(...)

Entretanto, entendo que não assiste razão às alegações da recorrente quanto ao assunto em comento.

Segundo o artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, são nulos:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

A par da possibilidade de juntar documentos quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, consoante a interpretação do artigo 16 do Decreto 70.235/72, é de se salientar que o rol de documentos trazidos aos autos pelo postulante, não suprem a apresentação a intimação formulada pela fiscalização, a partir de e-folhas 51.

Do acórdão recorrido, pode-se extrair de forma clara a fundamentação trazida pela autoridade julgadora, não sendo motivo de nulidade o descontentamento da parte recorrente quanto aos motivos que levaram ao não atendimento de seu pleito.

Por tais razões, afasta-se a alegação de nulidade da decisão recorrida.

**NO MÉRITO: Necessidade de reforma integral do V. Acórdão de fis. 746/749.**

Na mesma linha do tópico inicial, pinça-se o item 26:

Por ocasião da apresentação das Manifestações de Inconformidade, a Recorrente juntou aos autos todos os documentos solicitados pelas DD. Autoridades Administrativas, bem

como bem como planilhas indicativas da apuração do crédito. Tais documentos estão acostados às fls. 159/352 e 450/637 do presente processo:

1. Cópia do Livro de Registro de Apuração do IPI do 1º semestre de 2002, juntado ao Pedido de Ressarcimento;
2. Parâmetros Informados pela Receita Federal acerca da arrecadação do IPI relativo às Declarações de Importação no Iº semestre de 2002 ;
3. Comprovantes de arrecadação, relativos às Declarações de Importação;
4. Planilha com informações sobre as Declarações de Importação relacionadas ao CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações;
5. Cópia do Livro de Registro de Entradas, por CFOP;
6. Cópia das Declarações de Importação;
7. Planilha com a discriminação dos créditos e débitos de IPI no Iº e 2º trimestres de 2002;
8. Cópia do livro de registro de apuração do IPI com o devido estorno do valor do pedido de ressarcimento; e
9. Cópia da ficha da DIPJ - 2003/2002, com as variações cambiais do ano calendário de 2002.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade assim se pronunciou às folhas 03 e 04 daquele documento:

No caso, claramente, a requerente deixou de responder a intimação à época; vale dizer, fez pouco caso da solicitação de documentos feita pela autoridade fiscal.

Somente mais de três anos depois, científica da decisão, apresentou parte da documentação requisitada. Violou, sem dúvida, princípios informadores do processo administrativo fiscal que figuram na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, como o princípio da cooperação do administrado:

(...)

Consta da informação fiscal o seguinte parágrafo:

“Em diligência efetuada junto ao estabelecimento do contribuinte, intimamos o mesmo a apresentar a documentação pertinente para procedermos as nossas verificações relativamente aos **elementos constitutivos do crédito objeto do pedido e comprovação das operações que lhes deram origem**. Não houve resposta até a presente data para a citada intimação”.(g.m)

Sem embargo do expedido, o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) tem reiteradamente perfilhado o entendimento de que mesmo em processos de pedidos de ressarcimento e compensação a requerente tem o direito de apresentar os documentos comprobatórios do direito creditório com a manifestação de inconformidade, tendo por fundamento o parágrafo 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Assim, independentemente das razões da interessada, cabe ao julgador de 1<sup>a</sup> instância tomar conhecimento da documentação apresentada.

Por outro lado, ao apresentar a documentação somente em instância julgadora, a requerente abdica da fase instrutória efetuada pela Delegacia de origem, passando a ter obrigação de juntar todos os documentos que comprovem o crédito, com o objetivo de formar a convicção do julgador.

A requerente acostou aos autos cópias do Livro Registro de Apuração do IPI e das Declarações de Importação, além de cópias de atos normativos de autorização do gozo do benefício fiscal. Contudo, não trouxe aos autos as cópias das notas fiscais de aquisição no mercado interno de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para a comprovação cabal indispensável da pretensão creditória.

(Grifo e negrito próprios do original)

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

- recair sobre direito indisponível da parte;

- tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transscrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo**

**contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)<sup>1</sup>**

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instituição Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instituição Normativa SRF n.º 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instituição Normativa SRF N.º 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instituição Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o resarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal

---

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. 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 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou resarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- 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.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

O presente pleito carece de provas relacionadas à apresentação de documentos na Manifestação de Inconformidade: não trouxe aos autos as cópias das notas fiscais de aquisição no mercado interno de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem para a comprovação cabal indispensável da pretensão creditória.

– Da juntada de documento na fase recursal.

Por conseguinte, tem-se por incontroversa a decisão da DRJ na parte em que conclui que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de crédito líquido e certo, ônus que a ele caberia em um pedido de compensação, como estabelecido na Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União:

Art.36. **Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado**, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 37 desta Lei. (grifou-se)

Em face do já exposto, tem-se a impossibilidade em se iniciar a produção de provas na fase do recurso voluntário.

Isso porque, como já abordado, resta incontroversa a obrigação do contribuinte demonstrar por documentação hábil e idônea, contábil e fiscal, a origem e liquidez do crédito pleiteado, o que no sentir desta Conselheira, não foi feito na manifestação de inconformidade, momento oportuno para que referidas alegações viesssem aos autos.

A admissão da juntada de provas em sede recursal, é exceção à regra e apenas nos casos, em que:

1. o despacho é eletrônico e a Recorrente tenha demonstrado, na Impugnação, ou Manifestação de Inconformidade a impossibilidade de se trazer aquela prova no momento oportuno, **o que não é o caso (conforme Despacho Decisório de e-folhas 53)**; ou
2. ter trazido qualquer demonstrativo COMPLEMENTAR, para dirimir questões referentes à documentos já apresentados na impugnação.

A regra é a não admissão de produção probatória na fase recursal, pois subverteria todo o rito processual e geraria duas consequências indesejáveis:

1. caso fosse determinado que o feito retornasse à instância original, implicaria uma perpetuação do processo; e
2. caso as provas fossem apreciadas pelo CARF sem que tivessem sido analisadas pela DRJ, geraria supressão de instância e, em ambos os casos, representaria afronta direta ao texto legal que rege o processo administrativo fiscal.

**Especificamente, no presente caso**, está a se analisar o pleito de diligência, entre virtude da juntada de Notas Fiscais no Recurso Voluntário.

Nota Fiscal, em relação ao Pedido de Compensação, se enquadra naquela rol de documentos de documentos produzidos pelo próprio contribuinte, portanto devem ser apresentados o quanto antes, **por ser documento essencial para o reconhecimento do crédito**, tendo por data limite o ingresso da Manifestação de Inconformidade, por motivos já expostos.

Nesse sentido, não se pode admitir o argumento de *contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*, hipótese fática prevista pela alínea c), § 4º, do artigo 16 do Decreto n.º 70.325/72.

Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a manifestação de inconformidade e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados por insuficientes. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.

Esse é o entendimento que prevalece no âmbito deste Conselho, conforme exemplificam os acórdãos trazidos abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.**

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB n.º 1.300/2012.

**Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto n.º 70.235/72.** (Acórdão n.º 9303-006.241 – 3<sup>a</sup> Turma, Processo n.º 10880.934561/2009-46, Rel. Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 25 de janeiro de 2018). (grifou-se)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 15/06/2002

**ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.**

**No processo administrativo fiscal o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando**

**por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.**  
(Acórdão n.º 3302-008.098 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo n.º 10880.929234/2008-91, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho, Sessão de 29 de janeiro de 2020). (grifou-se)

- Da produção de prova em função de solicitação de diligência.

No processo administrativo fiscal a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligência ou perícia requeridas. A teor do disposto no artigo 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

Frise-se, a produção de provas, a realização de perícia ou diligência deve ser efetivada para a elucidação de fatos e/ou complementação de prova, isso tudo à critério da autoridade que realiza o julgamento do processo.

Também considero inaplicável o pedido de diligência. Com efeito, a recorrente já teve oportunidade para demonstrar seu direito material, após a ciência do Acórdão de manifestação de inconformidade. Permitir agora outra oportunidade malfere o art. 16, § 4º do PAF Decreto 70.235/72.

Neste momento é importante destacar que a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito, segundo a regra geral, a qual o ônus probatório recai a quem alega. A diligência, pelo contrário, serve para permitir que a Receita Federal do Brasil possa aferir a prova produzida pelo contribuinte.

Portanto, é de se concluir pelo indeferimento do presente pleito.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud

## **Voto Vencedor**

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, considero que estarmos diante de um desenrolar processual que nos permite conhecer da documentação fiscal apresentada apenas com o Recurso Voluntário, por dois motivos.

Primeiro, porque, ainda que de forma parcelada e incompleta, a recorrente vem trazendo desde o primeiro momento documentos pertinentes para a análise do crédito, a exemplo do Livro Registro de Apuração do IPI, Livro de Registro de Entradas, comprovantes de pagamento de IPI, cópias das declarações de importação e DIPJ, entre outros. Portanto, embora

se compreenda a reprovação da DRJ à falta de cooperação do administrado para responder intimação visando a seu próprio interesse, não se constata inércia nem a tentativa de iniciar a produção de provas apenas em segunda instância. Como já mencionado, documentação relevante foi trazida anteriormente.

Segundo, porque configurada a exceção prevista na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que trata do conhecimento a destempo quando as provas se destinam a contrapor razões posteriormente trazidas aos autos. A DRJ apontou, de forma absolutamente correta, que faltou a juntada das notas fiscais de aquisição dos insumos que dariam direito ao crédito de IPI. E é exatamente disto que se trata o anexo ao Recurso. Das fls. 795 a 982 temos notas fiscais de compra de itens variados, adquiridos dos mais diversos fornecedores, relativas a itens como cartões de memória, cartões plásticos, colas, impressoras, cabos, conectores, produtos aparentemente relacionados com a fabricação de bens de informática e automação, que é o fundamento do pedido de ressarcimento.

Dessa forma, entendo que os documentos devem ser conhecidos.

Todavia, não é possível para este Colegiado avaliar se as notas são de fato pertinentes e suficientes para demonstrar tanto a certeza quanto a liquidez do crédito, sendo imprescindível a conversão do julgamento em diligência para a análise dessa nova documentação. A título de contraexemplo, da mesma forma que esta relatora localizou várias notas de aquisição de itens relacionados com informática, também encontrou notas de aquisição de material de consumo, papel higiênico, móveis e filtro de óleo, produtos que não me parecem guardar relação com o crédito pleiteado.

Assim, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem reaprecie o pedido de ressarcimento, a partir da análise das notas fiscais juntadas com o Recurso Voluntário e demais documentos anteriormente apresentados, cabendo, inclusive, intimar o interessado a apresentar outros documentos que se julgar essenciais para a diligência. Elaborado o relatório detalhado e fundamentado sobre a certeza e liquidez do crédito, deve providenciar a ciência ao interessado e, passado o prazo de 30 dias para sua eventual manifestação, devolver o processo ao CARF para o prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard