



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.901144/2008-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.282 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de maio de 2019
Recorrente LAMBERTI BRASIL PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.(ANTIGA: LAMBRA PRODUTOS QUÍMICOS AUXILIARES LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação contábil-fiscal suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar débito regularmente constituído.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

O presente processo versa sobre declaração de compensação, transmitida por meio de PER/DCOMP, no qual o interessado indica crédito de pagamento indevido ou a maior de IPI, período de apuração 01/04/2004, data de arrecadação em 23/04/2004, para compensação de débito de IPI da primeira quinzena de maio de 2004.

Em análise da PER/DCOMP, foi emitido despacho decisório, o qual não homologou a compensação declarada, pois o crédito indicado já havia sido utilizado integralmente para a extinção de débito constituído.

Em manifestação de inconformidade, o sujeito passivo contestou o despacho decisório, alegando, em síntese, que teria ocorrido erro na informação prestada em DCTF, pois teria deixado de informar crédito que detinha. Junto à manifestação, apresentou DCTF retificadora e PER/DCOMP e postulou pela produção de provas por todos os meios, especialmente pericial e documental.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da ementa transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2004 a 15/04/2004

PER/DCOMP. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

Sem comprovação de pagamento indevido ou a maior, inexistente suporte fático para pedido de restituição no bojo de PER/DCOMP, sendo indevida a compensação de débito.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 15/04/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça de defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia que não apresente seus motivos e não contenha a formulação de quesitos e a indicação do perito.

REVISÃO DE ACÓRDÃO.

Deverá ser proferido novo acórdão para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, em síntese, que:

(i) preliminarmente - nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa. Neste ponto, a recorrente aduz que o colegiado de primeira instância deveria ter realizado diligência a fim de que fossem juntados documentos suplementares, como, por exemplo, o Livro de Apuração do IPI, no qual restaria claro e inconteste o crédito alegado. Postula, por fim, que seja anulado o acórdão recorrido, determinando-se a realização de diligência (ou, se for o caso, de perícia), facultando-lhe a oportunidade de apresentação de novos documentos;

(ii) no mérito - erro na apuração do IPI atinente à primeira quinzena de abril de 2004. A recorrente alega que não teria considerado saldo credor de período anterior, relativo à segunda quinzena de março de 2004, na apuração do IPI da primeira quinzena de abril.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

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

Em **preliminar**, a recorrente sustenta que o acórdão recorrido deve ser anulado, uma vez que, ao não determinar a diligência para produção de provas suplementares, o colegiado *a quo* teria cerceado seu o direito de defesa.

Apreciando a impugnação, o colegiado *a quo* entendeu que não foram apresentados documentos hábeis a demonstrar o crédito pleiteado, assinalando, ainda, que as provas deveriam ser reunidas no momento da manifestação de inconformidade e que não caberiam, no caso concreto, a realização de diligência ou perícia. Eis alguns excertos do voto condutor (grifei algumas partes):

Embora haja cópia da DIPJ/2005 com a apuração de alguns períodos de apuração (fl. 49), a requerente não juntou aos autos as cópias imprescindíveis do Livro Registro de Apuração do IPI e do DARF (Documento de Arrecadação Federal) referente ao recolhimento supostamente indevido.

Os saldos devedores das quinzenas de abril e maio de 2004 que constam da DIPJ/2005 (fl. 49) não correspondem aos recolhimentos registrados no sistema de processamento de dados da SRFB (SINAL 08). Somente a escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI, livro precípua da escrita fiscal do IPI, teria o condão de espantar as dúvidas existentes.

A requerente não descreveu claramente a origem do direito creditório e não logrou comprovar, portanto, a legitimidade do indébito de IPI, objeto do pleito.

Quanto ao pedido formulado ao final da peça de defesa, de apresentação de documentação a qualquer tempo, é preciso asseverar que o processo administrativo-fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na contestação, com o condão de mitigar a aplicação do princípio da verdade material, ou seja, uma vez que não há a previsão para a realização de uma audiência de instrução, como sói no âmbito do processo civil, as provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária, no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na impugnação.

(...)Da seguinte maneira discorre o Decreto nº 70.235 (PAF), de 1972, art. 16, acerca dos requisitos da impugnação, verbis:

(...)Provas documentais suplementares, respeitantes à matéria especificamente contestada em impugnação ou em manifestação de inconformidade, somente podiam ser carreadas aos autos pela interessada, após a oferta da peça de contestação, até 10/12/1997, data do advento da Lei nº 9.532, art. 67, que modificou o teor do art. 17 do PAF, com a extinção de tal prerrogativa.

Pedidos genéricos e vagos para apresentação de documentos a posteriori não podem receber guarida.

Conseqüentemente, é indeferido o pedido da contribuinte de exibição de documentação probatória, além do que já havia sido apresentado na manifestação de inconformidade.

Acerca do pedido de produção de prova pericial, pela requerente, cabe, inicialmente, fazer menção aos artigos 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

No caso em exame, estão ausentes requisitos basilares cumulativos: o motivo, a formulação de quesitos e a indicação de assistente técnico. Trata-se, pois, de pedido inepto, ou mais exatamente, reputado como não formulado.

Dos excertos transcritos, depreende-se que o colegiado *a quo* se debruçou sobre os documentos trazidos aos autos, valorou-os e entendeu que não eram suficientes para a demonstração do crédito indicado na declaração de compensação. Observa-se, nesse contexto, que o aresto recorrido assume que o ônus da prova recai sobre a manifestante, de maneira que a não comprovação do direito creditório deve ensejar a negativa de provimento por parte do órgão julgador.

Tendo em mente tais considerações, não vislumbro qualquer nulidade na decisão recorrida. Com efeito, não há que se falar em cerceamento de defesa ou, até mesmo, ofensa ao princípio da verdade material, quando a decisão recorrida se volta à análise dos elementos dos autos e conclui, após valorá-los, que não há prova suficiente do crédito alegado: improcedente, portanto, o argumento de nulidade da decisão por cerceamento de defesa.

Além disso, está correta a decisão recorrida ao assumir que o ônus da prova é do sujeito passivo. Neste caso, não há que se falar em obrigatoriedade de diligência, visto que todas as provas documentais deveriam ter sido apresentadas no momento da impugnação.

O órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Descabe, entretanto, a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade: procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Nesse prisma, há que se observar que existem regras processuais claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. Nesse contexto, a aplicação de princípios como aquele do formalismo moderado ou da verdade material não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, razoável duração do processo, segurança jurídica, economicidade, entre outros.

Importa lembrar, ainda, que diante de decisões minuciosas, com fundamentos claros e suficientes, não vislumbro ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa. A partir da decisão recorrida, pôde a recorrente compreender plenamente a razão da homologação parcial da compensação declarada, tendo apresentado, em sede de recurso, contestação que ataca diretamente os fundamentos da decisão. Pela leitura do recurso voluntário, depreende-se que a recorrente demonstrou possuir pleno conhecimento dos fundamentos da decisão administrativa, tendo formulado defesa específica contra tal decisão.

Em suma, pode-se dizer que não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistir qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

Adentrando o **mérito** do recurso, observa-se, pela análise dos autos, que, de fato, a recorrente não apresentou, na fase de impugnação (manifestação de inconformidade), escrituração contábil-fiscal apta a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado. Os documentos então apresentados referem-se, tão somente, a DCTF e PER/DCOMP, os quais não têm o condão de provar, no presente caso, as alegações da recorrente.

É de se recordar que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito, de maneira que sua comprovação se revela como pressuposto fundamental para a concreção da compensação.

Nesse contexto, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, como dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

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

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material e considerando que, no despacho eletrônico, a recorrente não foi informada sobre quais documentos probatórios deveria apresentar, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a manifestação de inconformidade - como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, §4º, "c", Decreto nº. 70.237/72.

Compulsando os autos, observa-se que a recorrente apresentou, junto ao recurso voluntário, documento de arrecadação (DARF) atinente ao suposto pagamento indevido (fl. 104), assim como, páginas do Resumo de Apuração de IPI dos períodos compreendidos entre 01/03/2004 a 30/04/2004 (fls. 91 a 102).

Lembre-se que, segundo a recorrente, o recolhimento indevido teria advindo da apuração errônea do IPI da 1ª quinzena de abril de 2004: desconsiderou-se, por equívoco, o saldo credor de R\$ 80.267,78, atinente à 2ª quinzena de março de 2004, na apuração do IPI da 1ª quinzena de abril de 2004. Levando em consideração o referido saldo credor, o IPI devido na 1ª quinzena de abril de 2004 seria de R\$ 27.675,87, resultando, então, crédito pelo pagamento indevido: pagamento de R\$ 107.993,65 deduzido do débito de R\$ 27.675,87.

Analisando as páginas do Resumo de Apuração de IPI, observa-se que, na 1ª quinzena de abril de 2004, o valor de IPI apurado foi de R\$ 27.675,87, ratificando o valor informado na DCTF retificadora (fls. 40 a 45), transmitida em 28/05/2008, mesma data da ciência do despacho decisório, e confirmando a alegação da recorrente

Pode-se dizer que a controvérsia restringe-se, em síntese, à questão de saber se os documentos juntados são hábeis e suficientes para (i) confirmar a apuração do IPI devido e (ii) atestar a devida escrituração do **pagamento indevido** e da **compensação declarada**, evidenciando-se, assim, a disponibilidade do crédito pleiteado.

No tocante à demonstração do IPI devido na 1ª quinzena de abril 2004, a recorrente deveria ter apresentado o Razão da conta IPI a Recolher (juntamente com suas contrapartidas). As páginas do livro Registro de Apuração do IPI também serviriam para demonstrar o valor do IPI no referido período.

Observe-se, neste aspecto, que a recorrente não apresentou as páginas pertinentes do livro Registro de Apuração do IPI (modelo 8) - conforme art. 369, VII do RIPI/2002 (Decreto nº. 4.544/2002, vigente à época) -, mesmo após a decisão recorrida ter deixado claro sua essencialidade. Limitou-se a juntar as páginas do Resumo de Apuração do IPI, despido de formalidades básicas que a escrituração contábil-fiscal deve trazer.

Nesse contexto, importa lembrar que os livros contábeis e fiscais trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil-fiscal requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, *ex vi* do art. 1.181 do Código Civil.

Também os variados livros fiscais relacionados com a apuração do IPI (e do ICMS) apresentam formalidades que devem ser observadas. Sobre isso, vide, por exemplo, os arts. 369 a 373 do RIPI/2002.

No caso concreto, a recorrente não apresentou os livros contábeis (Diário ou Razão) nem o livro fiscal Registro de Apuração do IPI, revestidos de todas as formalidades a ele inerentes previstas na legislação - devidamente autenticados, registrados, com termos de abertura

e encerramento, etc. -, restringindo-se a apresentar Resumo de Apuração de IPI despidido de formalidades mínimas para a garantia de sua eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Saliente, novamente, que, em casos em que o direito creditório pleiteado decorre do reconhecimento de equívoco na informação do valor do tributo constituído em DCTF, o mínimo que se espera é que aquele que alega erro demonstre, com a apresentação da **escrituração contábil-fiscal** e seus documentos de suporte, qual a apuração correta. No caso concreto, a recorrente não logrou demonstrar, com documentos devidos, suas alegações.

Observe-se, ademais, que não foi apresentada documentação para demonstrar se houve escrituração das operações atinentes (i) **ao pagamento indevido** e (ii) à **própria compensação litigiosa** - tal escrituração se mostra fundamental para aferição da certeza, liquidez e disponibilidade do direito creditório pleiteado.

Neste caso, a recorrente deveria ter apresentado as páginas do Razão da conta IPI a compensar e de suas contrapartidas, a fim de comprovar o lançamento do suposto pagamento indevido e da compensação declarada - com a baixa do respectivo crédito.

Sublinhe-se, por fim, que a recorrente teve a possibilidade de apresentar, até o momento do recurso voluntário, todos os documentos contábil-fiscais hábeis para comprovar o direito creditório alegado. Neste contexto, não cabe a realização de diligência para suprir prova que deveria ter sido apresentada já na impugnação e que sequer em fase recursal foi trazida: procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães