



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16048.000065/2007-23
ACÓRDÃO	3402-012.755 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOW BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando o despacho decisório e a decisão de primeira instância devidamente motivada, e não se verificando a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O Princípio da Verdade Material não se presta a suprir a inércia do contribuinte na comprovação do seu direito creditório. As alegações de existência do crédito devem vir acompanhadas dos respectivos elementos de prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 14-49.376**, proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO.

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará o indeferimento do pleito.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

JUNTADA DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a

menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) combinado com declaração de compensação por meio dos quais a interessada visa extinguir débitos próprios de CSRF e PIS, vencidos em junho/2005, com crédito oriundo de ressarcimento de IPI do 1º trimestre de 2005 no valor de R\$ 203.340,49, apurado pela filial de CNPJ nº 60.435.351/0005-80.

Conforme o Despacho Decisório de fls. 209/212, e com base no relatório fiscal de fls. 55/79, o pedido foi integralmente indeferido, e, conseqüentemente, a compensação não foi homologada. Segundo consta, o indeferimento do direito creditório ocorreu porque a contribuinte não atendeu as reiteradas intimações que possibilitariam verificar a legitimidade do pedido de ressarcimento.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade de fls. 215/220, alegando, em síntese, que:

- entregues documentos ao Setor de Fiscalização, documentos esses devidamente acostados aos autos, ainda assim o Sr. Auditor Fiscal entendeu insuficientes para aferição do crédito e seu ressarcimento;

- há que se ressaltar que o Sr. Auditor fiscal requerendo demais elementos foi atendido pelo setor de custos e de expediente que lhe enviou mais documentos, tendo sempre como atendente o Analista Fiscal da empresa, sem que qualquer obstrução ao desenrolar da fiscalização fosse apresentada, por parte da requerente;

- a empresa possui para comprovar a existência de seu crédito os seguintes relatórios (as memórias de cálculo que foram apresentadas à fiscalização):

. relatório de custos e receitas contendo as compras de dois meses anteriores ao da apuração que são tidas como custo, uma vez que as compras de dois meses anteriores já encontram 100% fora do estoque de matéria-prima no mês de apuração do crédito; valor das receitas de exportação; e valor das receitas brutas acumuladas;

- . relação de insumos – crédito prêmio de IPI, relacionando todas as notas fiscais indicando os fornecedores dos insumos;
- . listagem de exportações, com os dados das notas fiscais de exportação;
- . listagem de receitas por cias, no qual consta o nome da conta contábil, o número da conta e o valor da receita;

- também dispõe a requerente os balancetes mensais de verificação, onde segundo os princípios contábeis, são apresentadas as contas de ATIVO, PASSIVO, PATRIMÔNIO E RESULTADO, todos acumulados com o saldo da conta, cumprindo tais documentos o quanto solicitado pela fiscalização, não há neste relatório movimentação de débito e crédito, o que configura um desconexo entre o que a fiscalização requereu e o que consta no documento da requerente, não pode ela cumprir coisa impossível e nem modificar seus livros, não pode ser penalizada por tal desconexo entre a fiscalização e ela;

- quanto às notas fiscais de compra de matéria-prima, notas fiscais de exportação, registros de exportação e contratos de câmbios, e demais livros é natural que os volumes de documentos apresentados a fiscalização fossem várias caixas de documentos, pois, todos os documentos da requerente estão arquivados sendo possível a visualização de todos os documentos solicitados, não podendo a requerente ser penalizada pela apresentação da vasta documentação, pois, ao teor das cartas de apresentação de documentos, os documentos foram apresentados, não pode a requerente ser penalizada pelas dificuldades que possa ter a fiscalização no manuseio destes;

- o parágrafo 14 do artigo 30 da Portaria MF 38/97 determina que as memórias de cálculos sejam mantidas em boa guarda e não que todos os documentos fiscais se mantenham separados para tal fim, mesmo porque as notas fiscais devem manter a ordem sequencial;

- requer a realização de perícia acaso o julgador entenda insuficiente os documentos anexados, que são as memórias de cálculos com todos os dados das operações suficientes a aferir o crédito;

- requer a realização de diligência para que sejam aferidos os documentos que dão suporte ao crédito.

Por fim, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade, para que seja reconhecido o pleito de compensação, e protesta pela apresentação de demais documentos, caso assim o sejam solicitados.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em **05/10/2015**, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 260, apresentando o Recurso Voluntário, na data de **04/11/2015**, pugnando pelo provimento do recurso e homologação integral das compensações pleiteadas.

Através da **Resolução nº 3402-003.146** o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72, proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) intime a Recorrente para apresentar, além dos documentos já juntados, cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar o crédito tomado pelo contribuinte (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes).

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte aos autos estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30(trinta) dias.

Realizada a diligência o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do presente litígio

Trata-se de PER/DCOMP transmitida em 27/05/2005, visando o aproveitamento de créditos de IPI (art. 11, da Lei nº 9.779/99) referente ao 1º trimestre de 2005, no valor de R\$ 203.340,49, apurados por filial, para compensar com débitos próprios.

Em 02/02/2010, sobreveio Despacho Decisório (fls. 209/212) não homologando a compensação pleiteada, tendo em vista que o Contribuinte, intimado, por várias vezes, não apresentou a documentação necessária a verificar a legitimidade de seu pedido, conforme explicitado em Relatório Fiscal fls. 55/79.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade pugnando pelo reconhecimento do crédito com a consequente homologação da compensação pleiteado, aduzindo, em síntese, que disponibilizou todos os documentos necessários para justificar seu direito creditório. Não junta aos autos documentos comprobatórios.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente pleiteia a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa. No mérito, explica que pleiteou o ressarcimento dos créditos de IPI, referentes ao 4º trimestre de 2002, conforme art. 11, da Lei nº 9779/99, e junta a cópia do livro de Registro de Apuração do IPI (fls. 305 a 316) para comprovar seu direito creditório.

Assim, pede pela análise dos documentos em nome da verdade material, com o consequente reconhecimento do crédito e homologação da compensação pleiteada e, caso a documentação apresentada não seja suficiente, pede seja deferida a realização de diligência.

3. Preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ

A Recorrente argumenta que o acórdão recorrido é nulo por impossibilitar a defesa do contribuinte. Aduz que a decisão da DRJ não analisou o conjunto fático-probatório constante dos autos, mas somente teria reforçado os argumentos do despacho decisório e do relatório fiscal que o acompanha.

Sem razão a Recorrente.

O Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, inciso III, é claro ao estabelecer que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, sendo certo que considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17).

Portanto, a DRJ deve analisar os fatos e fundamentos deduzidos pelo contribuinte em manifestação de inconformidade, não cabendo ao julgador a análise do conjunto fático-probatório sem que o Contribuinte os tenha impugnado.

Em sua manifestação de inconformidade, como explicitado no relatório de forma mais detalhada, a Contribuinte explica que autoridade administrativa desconsiderou o porte e a complexidade das operações da empresa e concluiu por não homologar a compensação com base em conclusões superficiais que se afastam da verdade dos fatos. Alega, preliminarmente, o cerceamento de defesa e a nulidade do despacho decisório e, no mérito, argumenta que a fiscalização se afastou de seu objeto, que era a análise dos créditos de IPI permitidos pela legislação, e passou a fazer exigências que se referem a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento e igualmente incontáveis solicitações sobre mercadorias adquiridas para revenda, situações em que o crédito não é permitido. Aduz que as intimações continham prazos exíguos impossibilitando o seu cumprimento. Impugna o questionário que faz parte do relatório fiscal. Pede a realização de perícia. Não junta aos autos documentos comprobatórios.

Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que os argumentos da manifestação de inconformidade foram enfrentados.

Inicialmente, a DRJ destaca que o procedimento de fiscalização é meramente inquisitório de modo que o contraditório e a ampla defesa iniciam-se após a ciência do despacho decisório com a apresentação da manifestação de inconformidade. Afasta os argumentos de cerceamento de defesa e mantém o despacho decisório. No mérito, afirma que é dever do auditor, em procedimento de análise de pedido de ressarcimento, fiscalizar todas as entradas que geraram créditos, mesmo aqueles não ressarcíveis, bem como, as saídas de produtos efetuadas pelo estabelecimento. Argumenta que não existe o alegado cerceamento do direito de defesa, mas ao contrário, uma tentativa da empresa de cercear o direito de fiscalização, com a pretensão da manifestante de limitar o trabalho fiscal, além de não atender os procedimentos determinados pela legislação que rege o IPI.

Considera que, mesmo que a Contribuinte não tenha em seu poder a guarda de documentos, é seu dever disponibilizá-los quando solicitado pela autoridade fiscal. Ressalta que não basta a empresa colocar toda a documentação em uma sala e informar que estão à disposição do auditor. Pelo porte da empresa e pelo volume de operações seria imprescindível que os documentos sejam apresentados à fiscalização de forma ordeira, em boa guarda e de forma acessível.

Quanto ao questionamento relativo ao “questionário” elaborado pela autoridade fiscal, argumenta que referido “questionário”, por si só, não é relevante para a formação da convicção do julgador. Defende que os elementos constantes dos autos, incluindo a própria manifestação, demonstram a falta de cumprimento, pela interessada, das normas que definem as regras de manutenção, escrituração e apresentação dos documentos para a fiscalização. De qualquer forma, cabe salientar que o “questionário” foi assinado pelo representante da interessada que respondeu às questões formuladas.

Por fim, aduz que se trata de pedido de ressarcimento/compensação e o ônus da prova recai sobre o contribuinte e que, mesmo em manifestação de inconformidade, não juntou aos autos documentos comprobatórios de seu crédito. Afasta o pedido de perícia, uma vez que está apenas se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes.

Desta forma, fica claro que a DRJ enfrentou os argumentos e fundamentos desenhados na impugnação do contribuinte, não havendo que se cogitar qualquer nulidade por cerceamento de defesa, motivo pelo qual afastou a preliminar invocada pela Recorrente.

4. Mérito

A Recorrente interpreta que o motivo que levou a DRJ à improcedência da manifestação de inconformidade remonta ao fato de que a Recorrente teria realizado a guarda da documentação fiscal e contábil em sua matriz, quando deveria ter mantido no próprio

estabelecimento, já que a apuração do IPI se dá por estabelecimento e sua centralização é vedada pela legislação.

Explica que pleiteou o ressarcimento dos créditos de IPI, referentes ao 2º trimestre de 2005, conforme art. 11, da Lei nº 9779/99, e junta a cópia do livro de Registro de Apuração do IPI (fls. 305 a 315) para comprovar seu direito creditório.

Com isso, pede pela análise dos documentos em atenção à verdade material, com o consequente reconhecimento do crédito e homologação da compensação pleiteada e, caso a documentação apresentada não seja suficiente, pede seja deferida a realização de diligência.

Vejamos:

É fato incontroverso que a questão posta em debate tem **conteúdo exclusivamente probatório**. No caso dos autos, o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório que alega possuir.

Neste caso aplica-se a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Vejamos as decisões abaixo colacionadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-002.562**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. **Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito. A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si

mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal.** Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.

DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

Cumpre observar que o processo administrativo deve atentar ao Princípio da Verdade Material, bem como aplicar o Princípio do Formalismo Moderado, pelo qual os ritos e formas do processo administrativo acarretam interpretação flexível e razoável, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

O formalismo moderado é homenageado pela Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e, sopesado com os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, atua em favor do administrado, flexibilizando exigências formais excessivas para que prevaleça a verdade material.

Sobre a aplicação da verdade material na apuração dos fatos, transcrevo o posicionamento dos ilustres autores Marcos Vinicius Neder e Thais de Laurentiis na obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que realmente é verdade, independente do alegado e provado. Odete Medauar preceitua que “o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos” Segundo Alberto Xavier, a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Nesta perspectiva, é lícito ao órgão fiscal agir sponte sua com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas por meio de diligências e perícias.

Neste sentido, destaco o **Acórdão nº 9303-007.218**, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, cabe ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, a teor do que determinam os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Insta ponderar que, segundo o Relatório Fiscal (fls. 101 a 125), os insumos que propiciaram o crédito a serem analisados eram majoritariamente importados. Salienta que a Recorrente também importava produtos para revenda. Consta que, durante o curso da fiscalização, e das várias intimações, a Recorrente não esclareceu, nem comprovou nenhuma das questões suscitadas acerca dos créditos de IPI e suas importações. Explica que a Contribuinte não logrou fazer prova *do que importou, em que quantidade, com que valor, como e onde foi aplicado, quando e onde foi vendido, qual a unidade que foi utilizada*.

Por outro lado, o julgador de primeiro enfatizou que a Contribuinte, nada obstante não ter dado condições ao auditor fiscal para analisar os documentos comprobatórios no curso da fiscalização, também não juntou à sua manifestação de inconformidade documentos que justificassem a existência do crédito pleiteado.

Em atenção à verdade material e, considerando os documentos apresentados pela Recorrente, os quais, à princípio, sugeriam a existência do crédito pleiteado, inicialmente este Colegiado, em anterior composição, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência através da **Resolução nº 3402-003.146**, proferida nos seguintes termos:

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72, proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) intime a Recorrente para apresentar, além dos documentos já juntados, cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar o crédito tomado pelo contribuinte (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes).

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte aos autos estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30(trinta) dias.

Realizada a diligência, a Unidade Preparadora prestou os seguintes esclarecimentos em Despacho Decisório de fls. 814-831:

O PER/DCOMP 06248.33792.270505.1.1.01-4668 pleiteando o aproveitamento de créditos de IPI (art.11, da Lei n.9.779/99) referente ao 1 trimestre de 2005, no valor de R\$ 203.340,49, apurados pela sua filial **CNPJ 60.435.351/0005-80**, foi indeferido devido à não apresentação da documentação necessária para verificar a legitimidade do pedido de ressarcimento.

Houve **incorporação** em 01/01/2003 da empresa Essex do Brasil Indústria e Comércio, CNPJ 57.207.557/0001-15 pela Dow Química S.A CNPJ 60.435.351/0001-57.

Foi apresentado o Livro de Registro de Apuração do IPI (fls. 305/316), bem como relação de notas fiscais de entrada e saída anos 2003 a 2005 (fls. 411/412) em arquivo eletrônico.

Consultando nossos sistemas encontramos registros de modificação de NCM nas seguintes declarações de importação- DI: **CLAS.INC.NCM,EX MERC NAO IDENTIF.C/IMPL.ADM-LI NAO AUTOMATICO e NCM -> 35061090|000|000 Para NCM 3214 → 1010|000|000**

(...)

Não houve contestação quanto à reclassificação fiscal do produto, no caso em questão a alíquota de IPI que era zero foi para 10%. O valor apurado foi recolhido.

O processo n. 13032.076321/2019-78 que fiscalizou o IPI de 01/99 a 03/2002 do estabelecimento **CNPJ 57.207.557/0002-04** – Essex do Brasil Indústria e Comércio Ltda, mostra que o produto **NCM 3506.91.90** – Outras Colas e Adesivos a base de Poliuretanos é **produzido localmente com os insumos descritos a seguir:**

(...)

Conforme pode se verificar pela DIPJ, o **produto NCM 3506.10.90 é importado e revendido**, o que foi **verificado também no processo de fiscalização acima relatado, bem como os produtos NCMs 3824.90.90 e 3909.50.19**. A fiscalizada **revendeu produtos** (importados) para fins de industrialização por seus adquirentes, pelo que **se revestiu nestas operações da condição de contribuinte do IPI por equiparação**, nos termos do inciso I e §6º do argo 9º do RIPI/2002 (Decreto 4.544/2002).

Para fins de apuração do saldo credor ao final de cada período, faz-se necessário analisar a incidência de IPI nas Saídas de produtos, para, posteriormente, confrontar os débitos e os créditos de IPI do período.

O pedido de ressarcimento do crédito de IPI foi apresentado pelo próprio contribuinte e sua análise não visa a constituição do crédito tributário. No entanto, por acarretar, potencialmente, na disponibilização de recursos públicos para particulares, a análise do direito creditório precisa do exame da certeza e liquidez do crédito pretendido.

E, se no exame da certeza e liquidez há necessidade de apuração do saldo (credor ou devedor) em cada período, impõe-se a realização desta apuração, a qual abrange, essencialmente, o levantamento dos débitos e créditos de IPI, e o seu confronto. Afinal, o que pode ser ressarcível não é pura e simplesmente a soma dos créditos apropriados nas Entradas, mas o saldo credor apurado ao final do período.

Imprescindível, portanto, que para a correta apuração do saldo credor a autoridade administrativa proceda à análise detalhada da escrituração fiscal do contribuinte, abrangendo toda sua extensão, inclusive quanto à correção dos débitos escriturados, independentemente do momento em que o faça. Além disso, o exame das Saídas fornece subsídios para a apreciação das Entradas, uma vez que, para que seja permitida a apropriação de créditos ressarcíveis, os insumos adquiridos precisam estar vinculados aos produtos industrializados.

Sendo assim, como a requerente havia apresentado tão somente o Livro RAUPI, sem o Livro de Registro de Entrada e Saídas e foi intimada a apresentar (fls.379/380):

- 1- Relação das notas fiscais que deram origem ao crédito em arquivo eletrônico;
- 2- Livro de Registro de Entrada e Saída;
- 3- Arquivo digital previsto no RIPI 4.544/2002 no formato da IN 86/2001 aprovada pelo Ato Declaratório COFIS 15/2001;
- 4- Documentos comprobatórios, coincidentes em data e valor, que vinculassem as entradas tributadas às correspondentes saídas;
- 5- Justificar a base legal utilizada para as operações sem destaque de IPI na saída.

A empresa apresentou (fls. 387/669):

- Relação das notas fiscais que deram origem ao crédito em arquivo eletrônico - Livro RAUPI
- Justificou que o crédito seria oriundo da aquisição de material de insumo que se incorporaram ao produto, e que por isso não haveria conciliação entre entradas e saídas, **embora mais de 90% da entrada e saída estejam no código CFOP de Revenda(3102/5102/6102).**

Mencionou ainda que suas saídas sem destaque de IPI estariam relacionadas ao produto NCM (3506.10.90) alíquota zero e/ou exportação.

Em uma segunda inamação solicitamos (670/671):

- 1- Elucidar o motivo de haver créditos a ressarcir, sabido que a origem destes eram importação, e havia saídas não tributadas
- 2- Relação da Notas Fiscais de Entrada com sua respectiva Declaração de Importação, sem falhas na sequência de notas. Indicamos também falha na sequência da numeração de notas fiscais de saída, bem como na informação dos NCMs e descrição dos produtos
- 3- Descrição detalhada de todos os produtos fabricados e comercializados pela empresa, indicando sua classificação fiscal e insumos utilizados para produzi-los
- 4- Dos produtos importados indicar quais forem utilizados como insumos e quais foram revendidos
- 5 – **Apresentar no mínimo 5 (cinco) notas fiscais de entrada e saída de maiores valores para cada CFOP, NCM e Fornecedor/Cliente diferentes, de modo que a**

soma por mês corresponda a pelo menos 30% do crédito requerido e débito declarado.

A empresa não apresentou documentação comprobatória alguma, somente repetiu a resposta da primeira intimação para justificar suas saídas sem tributação e mesmo tendo pedido prorrogação de prazo não se manifestou. (fls.677/691)

Na terceira intimação solicitamos (710/711):

- 1- Listamos alguns NCMs para que indicassem quais seriam revendidos e quais seriam insumos
- 2- Listamos alguns NCMs questionando os insumos utilizados para produzi-los
- 3- Questionamos a razão do NCM 3214.90.00 entrar com crédito de IPI e ter sua saída não tributada, e o motivo do NCM 3907.30.11 ter saídas com e sem tributação de IPI.

Novamente não nos foi apresentado nenhum tipo de documentação comprobatória, somente foi repetido que os produtos importados foram utilizados ora como insumo ora para revenda, sem apresentar controle algum para comprovar a destinação dos mesmos.(fls.717/724)

O mesmo cenário ocorreu com os 3 itens da intimação, a requerente demonstrou não ter conhecimento prévio da relação produtos/insumos utilizados na fabricação do seu principal produto, nem tampouco das suas operações de revenda, alegando que precisaria de prazo para consultar seus arquivos físicos, impossibilitando o prosseguimento da análise da regularidade do crédito requerido

(...)

Como se vê, a falta de atendimento de intimações para apresentação de documentos necessários à comprovação de pedido formulado, ou o seu atendimento parcial, é motivo suficiente para o indeferimento da solicitação, providência equivalente, na seara tributária, ao arquivamento referido na citada Lei.

No caso concreto, o interessado deixou de apresentar, tanto quando da realização do procedimento fiscal quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade, documentos necessários à análise do pleito e que haviam sido solicitados originalmente, via intimação fiscal, mais especificamente, em relação à comprovação das saídas sem tributação.

Por pertinente, cumpre destacar que os atos normativos vigentes desde a época da diligência fiscal até os dias atuais também ratificam o procedimento adotado pela repartição fiscal de origem.

Diante da ausência de documentos comprobatórios sobre o direito creditório pleiteado, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico novo trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito glosado pelo despacho decisório e mantido pela decisão recorrida.

Portanto, com a impossibilidade de apuração do crédito, na forma esclarecida pela Unidade Preparadora e, uma vez não atendido o ônus probatório de encargo da Contribuinte, não há como reconhecer o direito creditório, devendo ser mantida a decisão recorrida.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos