



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901101/2016-83
ACÓRDÃO	3101-005.050 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERNIUM BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2015

PROVAS. ALEGAÇÃO SEM DOCUMENTOS.

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho- Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

A empresa THYSSENKRUPP COMPANHIA SIDERÚRGICA DO ATLÂNTICO, CNPJ nº 07.005.330/0001-19, apresentou pedido de ressarcimento, por meio do PER/DCOMP de nº 06319.79727.280416.1.5.17-3760, referente a créditos do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA, do período concernente ao 1º trimestre de 2015 e da ordem total de R\$ 21.265.385,55. Todavia, o direito creditório foi apenas reconhecido parcialmente, em um montante de R\$ 20.887.628,89, consoante declinado no Despacho Decisório de nº 116601487, de 04/08/2016 (fl.104), de acordo com os seguintes fundamentos, in verbis:

“Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, confrontadas com os dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal, constatou-se:

Valor do crédito pleiteado: R\$ 21.265.385,55

Valor do crédito reconhecido R\$ 20.887.628,89

Foram identificadas as inconsistências abaixo:

-Nota Fiscal não relacionada à DE - Exportação direta

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Parte do crédito reconhecido foi utilizado em compensações, razão pela qual concedo restituição/ressarcimento parcial para o pedido apresentado no PER/DCOMP: 06319.79727.280416.1.5.17-3760 Valor da restituição/ressarcimento: R\$ 1.313.666,35 Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório". Enquadramento Legal: Arts. 21 a 28 e 113 da Lei nº 13.043, de 2014; Decreto 8.415, de 2015; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.”

Inconformada com a decisão em epígrafe, a Interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.03/10.

Inicia a manifestação de inconformidade informando que o seu pedido de ressarcimento se refere a um crédito de R\$ 21.265.385,55 apurado no âmbito do REINTEGRA e diz respeito ao percentual de 3% sobre as exportações realizadas no primeiro trimestre de 2015.

Assevera que o pedido de ressarcimento foi apresentado com total observância da legislação, todavia, em 17/08/2016, tomou ciência do Despacho Decisório nº 116601487 que indeferiu parcialmente o referido pedido de ressarcimento, reconhecendo apenas o direito ao crédito de R\$ 20.887.628,89. Sustenta que o

Despacho Decisório deve ser reformado, porquanto realizou todas as exportações indicadas no seu pedido de ressarcimento.

O tópico seguinte se intitula “II DO DIREITO”, onde a Manifestante assevera que, ao revisar os documentos que ampararam as operações de exportação em análise, verificou que, em razão de erro formal, o número das notas fiscais identificadas no documento “Análise de Crédito” realmente não foi informado no campo “Relação de Notas Fiscais por Estabelecimento” das Declarações de Exportação vinculadas.

Pontua que, todavia, não há dúvidas de que os produtos foram efetivamente exportados com base nos Registros de Exportação e Declarações de Exportação. Declina (fl.6):

“Para comprovar este fato, a Peticionária elaborou, com base em seus controles contábeis e fiscais, a planilha anexa relacionando as referidas Notas Fiscais com seus respectivos REs e DEs (Doc. 03). Conforme se verifica da referida planilha, os pesos líquidos somados das mercadorias amparadas pelas notas fiscais listadas na planilha conferem exatamente com o peso indicado nos respectivos REs e DEs.”

Oferta exemplos das ocorrências narradas, de como podem ser verificadas as informações corretas, a compatibilidade entre a classificação fiscal e a descrição dos produtos nas notas fiscais, Registros de Exportação e Declarações de Exportação, e reitera que não restam dúvidas que as mercadorias foram realmente exportadas.

Suscita o princípio da verdade material em detrimento da formal e transcreve doutrina e jurisprudência, postulando ao final pelo reconhecimento do direito creditório.

Ao final, requer a reforma do Despacho Decisório para que seja reconhecido integralmente o seu direito creditório oriundo do REINTEGRA.

Juntou os documentos de fls.11/102.

A 8ª Turma da DRJ/04 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 104-013.887, de 24 de março de 2023.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde alegou que:

- a) Foi demonstrado que a inconsistência apontada no Despacho Decisório nº 116601487 decorre de mero erro formal no preenchimento de parte das Declarações de Exportação informadas no pedido de ressarcimento;
- b) Restando demonstrado a prevalência da verdade material em detrimento do formalismo excessivo no processo administrativo fiscal, a Recorrente passa a reforçar os esclarecimentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade, para a inconsistência levantada pelo Despacho Decisório, sempre destacando

que as operações de exportação discutidas efetivamente ocorreram, legitimando o pleito de crédito realizado pela Recorrente;

- c) Revisando os documentos que ampararam as operações de exportação em análise, a Recorrente verificou que, em razão de erro formal, o número das Notas Fiscais identificadas no documento “Análise de Crédito” realmente não foi informado no campo “Relação de Notas Fiscais por Estabelecimento” das Declarações de Exportação vinculadas. Entretanto, não há dúvida de que os produtos cuja saída foi amparada pelas referidas Notas Fiscais efetivamente foram exportados com base nos respectivos Registros de Exportação (REs) e Declarações de Exportação (DEs) informados no pedido de ressarcimento;
- d) Para comprovar este fato, a Recorrente elaborou, com base em seus controles contábeis e fiscais, planilha relacionando as referidas notas fiscais com seus respectivos REs e DEs (Doc. 03 da Manifestação de Inconformidade). Conforme se verifica na referida planilha, os pesos líquidos somados das mercadorias amparadas pelas notas fiscais listadas na planilha conferem exatamente com o peso indicado nos respectivos REs e DEs.

Termina o recurso, requerendo que sejam reconhecidos integralmente os créditos pleiteados.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A decisão recorrida manteve o deferimento parcial do pedido de ressarcimento por falta de provas e pela falta da retificação da declaração de exportação.

Cabe aqui assinalar, preliminarmente, que os contornos e limites desta lide se pautam pelo Despacho Decisório emitido e os fundamentos ali elencados para denegação do pedido do autor, bem como pela manifestação de inconformidade apresentada e as razões de fato e de direito lá consignadas que se contrapõem àquela decisão do Fisco.

Neste trilhar, a Manifestante erige sua tese de defesa argumentando que as notas fiscais, por um erro formal, não tiveram seus números informados nas respectivas Declarações de Exportação. Esta argumentação não prospera no caso vertente.

O primeiro aspecto é que a Manifestante não trouxe aos autos as notas fiscais que menciona, documentos por si produzidos e de sua inteira alçada, as quais, segundo asseverou, dariam respaldo ao seu pretendo direito creditório.

Com efeito, apesar de apresentar planilhas às fls.64/87 elencando centenas de notas fiscais, a Impugnante junta apenas um (01) documento, a mero título de exemplo, a nota fiscal de nº 161524, à fl.100. Nesta seara, não se tem como fazer qualquer vinculação desta nota fiscal ao Registro de Exportação de nº 15/0172410-002 (fl.101/102) e a Declaração de Exportação de nº 2150217060/4, como aduziu a Impugnante. Observa-se, por exemplo, que a DE de fl.88/93 informa em seu bojo a existência de 58 notas fiscais, um valor total de R\$ 32.251.065,56 em mercadorias vendidas e um peso total de 72.574.736,00 kg, valores globais, portanto, aos quais não se correlacionar com as informações constantes, isoladamente, em uma única nota fiscal, salvo se apenas essa nota fiscal (que informa um valor de R\$ 35.656,72 e um peso de 27.178 kg) fosse a causa da insurgência trazida à lume, o que, evidentemente, não é o caso dos autos. Para que fosse viável confrontar os dados da DE e do RE com as alegadas notas fiscais suprimidas, apenas em um escrutínio coletivo de todos os documentos (RE, DE, notas fiscais informadas e notas fiscais omitidas) se poderia chegar a uma eventual conclusão.

(...)

Todavia, ainda que tivesse anexado a documentação pertinente, o pleito da Manifestante não lograria êxito. Isto porque, no que tange a equívocos concernentes às Declarações de Exportação, é ônus e dever do interessado proceder, previamente, com a retificação de tais documentos, para só então postular o direito creditório que estaria atrelado a elas.

Com efeito, o art. 589 do Decreto nº 6.759, de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, assim dispõe:

“Da Declaração de Exportação

Art. 586 O documento base do despacho de exportação é a declaração de exportação.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá estabelecer diferentes tipos e formas de apresentação da declaração de exportação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

Art. 587 A retificação da declaração de exportação, mediante alteração das informações prestadas, ou a inclusão de outras, será feita pela autoridade

aduaneira, de ofício ou a requerimento do exportador, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (grifo nosso)

Desse modo, viabiliza-se a retificação de divergências em informações prestadas na Declaração de Exportação (DE), mediante requerimento do exportador ou de ofício, na forma estabelecida pela Administração Tributária, o que não se verifica neste caso concreto. Era dever do interessado proceder com a correção das Declarações de Exportação para só então pleitear os créditos do REINTEGRA correlato a estas.

Com efeito, nos termos das normas que regem a matéria, os créditos do REINTEGRA apenas podem ser aferidos e reconhecidos com base nas informações constantes dos documentos que amparam o pedido. Caso exista equívoco nestes, tal como nas Declarações de Exportação em apreço, entendemos que é condição *sine qua non* para a análise do pleito as competentes retificações das DEs..

A recorrente, em seu recurso voluntário, repisou os argumentos da manifestação de inconformidade, sem, contudo, apresentar nenhum elemento probante, que lastreasse suas alegações.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da manifestação de inconformidade. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada 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:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - 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.

Tal dispositivo 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, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fato. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Dinamarco define o objeto da prova:

.... conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e, portanto, condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo, portanto, insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verazes ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verazes.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossímil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Cernelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. 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 probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Noutro giro, a recorrente alegou que a verdade material deve prevalecer acima de qualquer outro princípio. Ela não deixa de ter razão, desde que a verdade material venha acompanhada por provas inequívocas. Como sabemos, o processo deve estar instruído com comprovantes do pagamento e com os demonstrativos dos cálculos. Não se pode olvidar que esses demonstrativos, para servir de prova cabal, indiscutível, na comprovação da base de cálculo de qualquer exação, devem refletir a contabilidade fiscal do contribuinte e, para termos convicção que ocorreu a materialização dos dados contábeis em tais demonstrativos, devemos analisar seus livros comerciais.

O princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade

real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Neste contexto, a falta de documentações que embasassem seus argumentos acarretou grandes prejuízos à instrução processual, pois tornou inviável a apuração da veracidade das ponderações da recorrente.

E não foi por falta de oportunidade, pois a própria decisão recorrida mostrou o caminho probatório a seguir.

Por tudo que foi exposto, conheço do recurso, para negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho