



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10768.720427/2007-94
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-008.116 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS. PRECLUSÃO DO DIREITO DE JUNTAR PROVAS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/05/2003

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO NA IMPUGNAÇÃO. JUNTADA DE RAZÕES EXTEMPORÂNEAS APÓS O PRAZO REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por consequência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pelo Fazenda Nacional, com fulcro no art. 67 do RICARF, contra acórdão nº 3301-004.045, de 26 de setembro de 2017, que decidiu dar provimento parcial ao Recurso, admitindo documentos acostados aos autos após a interposição do Recurso Voluntário, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/05/2003

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL.

Uma vez demonstrado pelo contribuinte que houve recolhimento de COFINS a maior na competência de maio de 2003, seja em razão da adoção de alíquotas superiores à aplicável à hipótese (gasolina automotiva, GLP e óleo diesel, querosene iluminante e querosene médio), seja em razão da adoção de valor inferior da CIDE a ser deduzida da COFINS, há de ser reconhecido o direito crédito tributário objeto do pedido de compensação, homologando-o no limite do direito creditório reconhecido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Regularmente notificada do Acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, apontando divergência quanto à **questão da preclusão do direito de juntar provas ao processo administrativo fiscal**.

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, conforme depreende-se o despacho de admissibilidade, às e-fls. 2825/2828.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às e-fls. 2835/2844, pugna pelo não conhecimento do Recurso interposto, caso venha a ser superado, seja negado provimento ao apelo.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

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

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

In caso, a decisão recorrida deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir documentos acostados aos autos após o Recurso Voluntário, como se vê do seguinte trecho, *in verbis*:

"Conforme acima relatado, o contribuinte trouxe em sessão de julgamento realizada em 29/08/2017 um fundamento novo relativo à base de cálculo levantada pela fiscalização no que concerne ao querosene de aviação, fundamento este que, por uma falha, não teria constado expressamente do Recurso Voluntário interposto pelo mesmo. Ressaltou, contudo, que o querosene de aviação fora objeto da manifestação de inconformidade apresentada nestes autos.

(...)

Apesar disso, trago à presente turma, em atenção ao princípio da verdade material, proposta de admissão da análise da argumentação/documentação trazida pelo contribuinte aos presentes autos, ainda que apresentada posteriormente à interposição do seu Recurso Voluntário".

Como se observa, a Contribuinte não apresentou em sede de impugnação documentação e fundamento relativo á base de cálculo levantada pela fiscalização no que concerne o querosene de aviação, fundamento este que, não teria sido constado expressamente no Recurso Voluntário.

Ocorre que, por emoção a turma *a quo* na sustentação oral realizada na sessão de julgamento do Recurso Voluntário, abraçou a tese da Contribuinte no sentido de que deveria ser enfrentada a questão relativa ao querosene de aviação, cuja análise seria imprescindível à identificação do crédito tributário guerreado, embora tenha reconhecido que este ponto não fora combatido expressamente no Recurso Voluntário.

Em seguida, a Contribuinte protocolizou petição em 21/09/2017 por meio da qual apresentou planilhas e documentação que suportaria a comprovação do seu direito à adoção da alíquota de 3,0% ao invés da alíquota de 5,8% no que concerne ao querosene iluminante (código 640) e ao querosene médio (código 64G), mantendo-se a alíquota de 5,8% apenas para o querosene de aviação (código 641).

Neste sentido, não há que se falar em juntada de documentos comprobatórios em fase de Recurso Voluntário, estes já se encontram preclusos, a Contribuinte deveria ter apresentado a documentação em momento adequado, ou seja, na impugnação, de modo a comprovar a natureza dos créditos "base de cálculo".

Com efeito, é importante lembrar que as alegações e produção de provas no Processo Administrativo Fiscal, para contraditar os termos do lançamento, concentra-se na fase processual da impugnação. Conforme dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, após a apresentação da impugnação, inaugura-se a fase processual seguinte. Esta fase é destinada à preparação e à complementação da instrução do processo para que esteja apto ao julgamento.

Neste sentido, o requerimento de juntada de novos documentos e alegações deverá ser requerida por meio de petição fundamentada à autoridade julgadora, nos termos dos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto 70.235/72. *In verbis*:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II a qualificação do impugnante;

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)

IV as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) § 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Como visto, poderá ser admitida a apresentação de alegações e provas extemporâneas no Processo Administrativo Fiscal quando houver um pedido ou requerimento expresso formulado pela parte da interessada, dirigido à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual deve restar demonstrado, seus fundamentos e razões devidamente comprovadas. A impossibilidade de sua apresentação, no momento próprio e oportuno, nos casos em que haja motivo de força maior que tenha impedido o seu oferecimento simultâneo à apresentação da impugnação ou na primeira oportunidade, quando o documento ou alegação nova apresentada se refira a fato ou direito superveniente à impugnação, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor da Contribuinte o ônus probatório.

De modo que, não restou nenhum impedimento a Contribuinte para apresentar na impugnação suas razões, conforme preceitua o § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Não é demais ressaltar, que o artigo art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 veda a juntada extemporânea de alegações e provas, mas prevê as situações excepcionais que justificariam a sua apresentação.

Com efeito, somente se admite novas alegações e a produção de provas pelo sujeito passivo após a impugnação nas exceções previstas em lei no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, quais sejam: 1) quando ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; 2) quando se refira a fato ou a direito superveniente; e 3)

quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Nos demais casos, é a impugnação inicial é a primeira e única oportunidade para o contribuinte apresentar as provas.

Contudo, os documentos conduzidos junto aos autos não encontram amparo na norma excepcional acima destacada, visto que já estão afetados pela preclusão probatória, desde a fase de procedimento fiscal, foi oportunizado para Contribuinte amplo contraditório, a qual deveria apresentar provas e argumentos no momento da impugnação.

A rigor, o teor do Decreto n.º 70.235/72, é dever do autuado, apresentar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, sendo considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Neste mesmo diapasão, cabe salientar que esta E. Câmara Superior, já tem jurisprudência uníssona no sentido de que matéria não suscitada pelo sujeito passivo na impugnação, juntada de razões extemporâneas após o prazo regulamentar, esta precluso seu direito. Vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 13/01/2009

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO NA IMPUGNAÇÃO. JUNTADA DE RAZÕES EXTEMPORÂNEAS APÓS O PRAZO REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, conforme teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente no recurso inaugural, o que, por conseqüência, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade.

(Acórdão nº 9303-007.448, Rel. Conselheiro Demes Brito, julgado em 20 de setembro de 2018).

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal esta adstrito as regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, *Teoria Complexa do Direito*¹, esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*² No primeiro cenário (civil law,

¹ ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.

² DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no

statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

Ademais, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72, matéria não impugnada está fora do litígio e o crédito tributário a ela relativo se torna consolidado; na ausência do litígio, a matéria não pode ser analisada em sede de recurso voluntário. Ou seja, tendo a Contribuinte impugnado apenas determinado item do lançamento, o julgador não está autorizado a dar provimento ao recurso voluntário por fundamento jurídico diverso.

O contencioso administrativo, regido pelo Decreto Lei nº 70.235/72, assim como o Código de Processo Civil, impõe limites as fases processuais que devem ser observadas para o perfeito andamento do processo e adequado deslinde do litígio.

A lide cravada esta delimitada precisamente pelos contornos jurídicos que foi dado pela Contribuinte, definido pelo pedido e pelos fatos e fundamentos jurídicos que o fundamentam, lançados em sua impugnação e posteriormente em seu recurso voluntário.

Nesta linha, recorro aos princípios existentes no âmbito do processo civil, em vista dos permissivos expressos nos artigos 108 do Código Tributário Nacional - CTN e artigo 4º da LICC, o qual pode-se citar o art. 141, do Novo Código de Processo Civil:

"Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte."

Deste modo, o citado dispositivo revela que o Código de Processo Civil consagrou o princípio de adstrição do juiz ao pedido e da parte, como decorrente do princípio desse dispositivo.

âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo em cuanto son efectos jurídicos puestas o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

Portanto, o órgão julgador, ao apreciar a legalidade do ato administrativo, deve decidir também de acordo com a matéria inserta na impugnação do autor e/ou recurso voluntário, conforme o caso.

Nessa linha, imperioso destacar a inteligência do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe que: "*considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*".

Finalmente, corroborando este entendimento, trago como precedente o Acórdão nº 9303-01.705, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, voto da lavra do Ilustre Ex.Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, o qual merece destaque:

"Aqueles que navegam no direito subjetivo sabem ou deveriam saber que o mar processual é bravio e desafiador, quase sempre revoltado e cheio de ondas e marolas que fazem, muitas vezes o barco perder o rumo. Isso faz com que muitos se percam e não consigam completar a travessia. Mas nem tudo está perdido, os instrumentos de navegação vêm, a cada dia, se aperfeiçoando, de tal sorte, que o barqueiro que os utilizar corretamente, nunca perderá o norte e, facilmente, chegará a um porto seguro. Saindo da linguagem figurada para a real, os instrumentos são os princípios gerais e específicos que norteiam a atividade jurisdicional e, por empréstimo, a 'judicante' administrativa. Muitos desses princípios são universais, isso quer dizer que estão presente em todos, ou em quase todos, sistemas jurídicos mundiais. Na maioria das vezes, são eles incorporados à legislação processual e até mesmo à constitucional, tornando-se, portanto, obrigatória sua observância. Nos países, como o Brasil, em que a atividade judicante é dissociada da inquisitória, um dos pilares da jurisdição é justamente o princípio da iniciativa da parte, cuja origem remonta ao direito romano onde ao juiz era vedado proceder sem a devida provocação das partes. Predito princípio, versão moderna do ne procedat iudex ex officio; nemo iudex sine actore, foi consagrado no artigo 2º e, também, no 262, ambos do Código de Processo Civil Brasileiro."

Nesse quadro, considero a matéria posta a esta Egrégia Câmara Superior preclusa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Dispositivo

Ex positis, dou provimento ao Recurso interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 10768.720427/2007-94
Acórdão n.º **9303-008.116**

CSRF-T3
Fl. 2.868
