



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.940250/2012-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.214 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de julho de 2023
Recorrente CEU AZUL ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF nº 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento, determinando o retorno à Unidade de Origem para análise da liquidez e certeza do direito creditório da Recorrente, observando o termo inicial de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004

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

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

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos. No mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento a ambos os recursos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, , Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-008.812**, de 23 de março de 2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CFOP 1.403. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

O CFOP 1.403 tem a seguinte descrição: “Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária”. Considerando essa redação, conclui-se que não há restrição de aplicabilidade apenas ao ICMS.

Não tendo sido aduzido este argumento na Manifestação de Inconformidade, preclui o direito do contribuinte de fazê-lo em sede de Recurso Voluntário, nos termos do art. 17 do Decreto-Lei nº 70.235/72, levando ao seu não conhecimento, a despeito do fato da tese levantada ser improcedente.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 636/2006. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 660/2006. INÍCIO DE VIGÊNCIA.

Conforme entendimento consolidado no STJ, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos conjuntamente a partir de 01/8/2004,

relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

As INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 01/08/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

CONCEITO DE INSUMOS. GRAXA.

O produto “graxa” é um lubrificante, e portanto possui previsão expressa de crédito no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para (i) reverter a glosa de créditos referentes ao item “graxa”; e (ii) reconhecer que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004. Ausente momentaneamente o conselheiro Ronaldo Souza Dias. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-008.808, de 23 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.940261/2012-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou recurso especial onde suscita divergência jurisprudencial quanto ao Regime de suspensão das contribuições. Vigência do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme despacho de admissibilidade.

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda requerendo que o mesmo não seja conhecido, e caso conhecido que o mesmo seja negado, mantendo-se a decisão do Recurso Voluntário.

A Contribuinte apresentou Recurso Especial onde suscita divergência jurisprudencial quanto a Nulidade da Decisão Recorrida. Busca da Verdade Material.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido conforme despacho de admissibilidade.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte requerendo que o mesmo seja negado, mantendo-se a decisão do Recurso Voluntário.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade.

Do Mérito

Vê-se que o cerne da lide se resume a vigência do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

O Acórdão Recorrido entendeu que a correta interpretação da legislação foi dada pelo STJ, decidindo que, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, **produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.**

Entendo que o Acórdão está correto e segue linha da jurisprudência desta turma, que por unanimidade de votos reconheceu que a suspensão seria aplicável a partir de agosto de 2004. Senão vejamos:

Acórdão n.º 9303-011.930 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 14 de setembro de 2021

Recorrente EXPRINSUL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação

(04/04/2006) da IN/SRF n.º 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento, determinando o retorno à Unidade de Origem para análise da liquidez e certeza do direito creditório da Recorrente, observando o termo inicial de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente).

Acórdão n.º 9303-011.405 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 15 de abril de 2021

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado ADM DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005 PIS/COFINS. SUSPENSÃO, AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051, DE 2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925, de 2004 e do art. 5º da IN/SRF n.º 636, de 2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da COFINS e do PIS na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei n.º 11.051, de 2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF n.º 660, de 2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF

nº 636, de 2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Acórdão nº 9303-007.851 – 3ª Turma

Sessão de 22 de janeiro de 2019

Matéria PIS/Cofins - Suspensão

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado MBL ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

PIS/COFINS. SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF nº 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros

do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

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.

O Superior Tribunal de Justiça, em mais de uma oportunidade, pronunciou-se sobre o tema, do qual destaco o REsp 1.160.835/RS, cuja ementa transcrevo:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).

A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

Recurso Especial não provido.

(REsp 1160835/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010) – gn.

Entendo como acertado o posicionamento adotado tanto pelo STJ como o entendimento desta turma, com o qual me alinho no presente voto, de modo que não merece reforma o acórdão recorrido no que diz respeito ao início da suspensão das contribuições PIS/Cofins.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial da Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade.

Do Mérito

Vê-se que o cerne da lide se resume a Nulidade da Decisão Recorrida. Busca da Verdade Material.

O Acórdão Recorrido entendeu precluso a matéria que somente foi contestada em sede de Recurso Voluntário, senão vejamos:

I – DOS BENS PARA REVENDA COM CFOP 1.403

Alega o Recorrente que a Fiscalização se equivocou ao proceder à glosa de créditos referentes às operações realizadas com CFOP 1.403, com base no seguintes argumento, in verbis:

2.1.3. Com efeito, proíbe a legislação o desconto de crédito vinculado às receitas auferidas na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, senão veja-se: (...)

2.1.4. Ocorre, porém, que essa regra somente é aplicável nas hipóteses em que houver substituição tributária do PIS e da COFINS, e não com relação a outros tributos ou contribuições.

2.1.5. No caso dos autos, todavia, incorre em erro o agente autuante ao sustentar sua pretensão no fato de ter sido as mercadorias registradas com CFOP 1.403.

2.1.6. É que aludido CFOP, gravado no Convênio s/nº, de 15/12/1970, se presta a englobar operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição no âmbito do ICMS, e não do PIS e da COFINS.

2.1.7. Diante disso, equivocada é a conclusão a que chegou a autoridade fiscalizadora por inexistir vedação legal para apropriação de créditos na situação presente, eis que as mercadorias comercializadas não se sujeitavam a época à substituição tributária do PIS e da COFINS.

Como se verifica, o contribuinte não discute que a legislação proíbe o desconto de crédito vinculado às receitas auferidas na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, porém afirma que: as mercadorias comercializadas não se sujeitavam a época à substituição tributária do PIS e da COFINS e que se presta a englobar operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição no âmbito do ICMS, e não do PIS e da COFINS.

Entretanto, ao analisar a Manifestação de Inconformidade, juntada às fls. 10/36, verifica-se que este argumento não foi trazido aos autos pelo Recorrente. Neste caso, tem-se como precluso tal fundamento, conforme determina o art. 17 do Decreto-Lei nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

De qualquer sorte, o CFOP 1.403 tem a seguinte descrição e aplicação:

Descrição: Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Aplicação: Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas, decorrentes de operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Também serão classificadas neste código as compras de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em estabelecimento comercial de cooperativa.

Logo, não é verdade que este CFOP é aplicável apenas no âmbito do ICMS.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

Sobre o assunto, há disposição legal expressa no âmbito da legislação tributária, ex vi art.17 do Decreto 70.235/72 com alterações posteriores. Observe-se.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Neste ponto cito trechos do voto da Ilustre Ex- Conselheira Vanessa Marini Cecconello, que brilhantemente tratou da matéria, no acórdão n.º 9303-012.990, julgado na sessão de 17 de março de 2022, pelo qual adoto como razões de decidir:

De início, tem-se que a manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º do art. 771 da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, que reproduzem os termos dos §§ 4º e 5º do art. 66 da IN RFB nº 900/2008.

No âmbito do processo administrativo fiscal, portanto, da mesma forma que impugnação, a manifestação de inconformidade, instaura a sua fase litigiosa (art. 14, do Decreto nº 70.235/72) e constitui-se em meio de suspensão da exigibilidade do débito pela Fazenda Nacional, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional CTN.

Assim, quando o contribuinte omite-se em combater algum item da exigência fiscal na manifestação de inconformidade ou deixa de juntar os documentos que comprovem o seu direito, caracterizar-se-á a sua concordância com aquela parte, considerando-se como não impugnada, razão pela qual poderá a Autoridade Administrativa providenciar, em autos apartados, a cobrança da parcela não contestada.

Conforme disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, não se pode discutir no processo administrativo aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na manifestação de inconformidade, pois opera-se o fenômeno da preclusão.

Por conseguinte, a não impugnação da matéria trará, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes.

Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em aduzir na manifestação de inconformidade os argumentos contra a não homologação dos pedidos de compensação e juntar os documentos hábeis a comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido compensar, é a preclusão, impossibilidade de o fazer em outro momento.

Não tendo sido a matéria da nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação alegada em sede de manifestação de inconformidade, primeira oportunidade que o contribuinte tem para apresentar sua defesa nos autos do processo administrativo que trata da compensação/restituição de indébito tributário, não é possível conhecer da mesma em sede de recurso especial.

Além disso, verifica-se que nas peças de recurso voluntário e de recurso especial, o Contribuinte limita-se a pleitear sejam analisados os DACONs e os pedidos de compensação, não discorrendo e/ou demonstrando qual seria a origem do indébito tributário, sob qual fundamento teria havido o recolhimento a maior.

Sobre a preclusão, lecionam os ilustres doutrinadores Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

"A preclusão ligase ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anulase uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: "Art. 16. A impugnação mencionará: I omissis; II omissis; III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir."

Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na produção recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento."

Diferentemente seria a situação de apresentação de razões e documentos complementares à impugnação/manifestação de inconformidade, em momento anterior ao julgamento de primeira instância, na qual se admitiria a possibilidade de o julgador proceder à análise dos argumentos suscitados pelo sujeito passivo naquele momento processual em atenção aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do dispositivo

- 1-Conheço e nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.
- 2- Conheço e nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran