



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

Processo n° 10925.001566/2009-27
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.408 – 3ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2016
Matéria PIS/PASEP COOPERATIVAS
Recorrente COTRAMOL - COOPERATIVA DOS TRANSPORTADORES DE CARGA DO MEIO OESTE CATARINENSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2004 a 01/12/2008

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

Não apresentada a prova documental com a impugnação, preclui o direito de o Sujeito Passivo fazê-lo em momento processual posterior, excepcionando-se a regra nas situações previstas no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. O conselheiro Júlio César Alves Ramos votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Valcir Gassen (suplente convocado), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito,

Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte (fls. 1.600 a 1.615) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº **3403-002.742** (fls. 1.566 a 1.574) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 30 de janeiro de 2014, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 01/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SEGREGAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO. AUSÊNCIA. APURAÇÃO DE OFÍCIO.

Não tendo segregado em sua escrituração os atos cooperativos dos não cooperativos (ou comprovado posteriormente à fiscalização especificamente o discernimento entre tais atos), cabível a ação de ofício do fisco para promover a segregação, à luz de documentos emitidos nas operações da empresa, e de dados de sistemas informatizados (não refutados objetivamente).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 01/12/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que identificada uma das situações referidas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

[...]

A discussão dos presentes autos tem origem na lavratura de auto de infração lavrado em 23/07/2009 para exigência da contribuição para o PIS/Pasep em razão da falta/insuficiência de recolhimento no período de julho de 2004 a dezembro de 2008.

Em face da decisão que negou provimento ao recurso voluntário, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 1.600 a 1.615) alegando, preliminarmente, a tempestividade do apelo e, no mérito, sustentando dissídio jurisprudencial quanto à conclusão do julgado pela impossibilidade de apresentação de provas no recurso voluntário. Para comprovação da divergência jurisprudencial, anexou à peça recursal o inteiro teor dos acórdãos de n.ºs 1102-000.940, 3302-00.489 e CSRF/03-04.371 indicados como paradigmas.

Foi admitido o recurso especial do sujeito passivo por meio do despacho s/nº, de 10 de julho de 2015 (fls. 1.852 a 1.855), proferido pelo ilustre Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial. No mesmo ato decisório, foi consignado ser de competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais a competência para averiguar a tempestividade da peça, conforme art. 68, §§3º e 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.857 a 1.861) postulando, preambularmente, a negativa de seguimento ao recurso e, no mérito, o seu não provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

1. Preliminarmente - Tempestividade do recurso especial

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende os 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, ser conhecido.

No caso dos autos, foi determinada a intimação do Sujeito Passivo acerca do acórdão do recurso voluntário no seguinte endereço: "AV SANTA TEREZINHA, 2975 - MENINO DEUS - JOACABA - SC, CEP: 89600-000" (fl. 1.581).

No entanto, a carta de intimação com aviso de recebimento foi expedida com endereço diverso daquele mantido pela Contribuinte nos cadastros da Secretaria da Receita

Federal, a saber: "AVENIDA SANTA TEREZINHA, 3010 - MENINO DEUS. 89600-000, JOAÇABA - SC" (fl. 1.585).

Com a devolução do AR, por motivo de ter sido recusado no endereço equivocadamente indicado no documento, foi expedida a intimação do Sujeito Passivo por meio de Edital (fls. 1.586) publicado em 16/05/2014.

Em razão do não atendimento da intimação pela Contribuinte, que mantinha endereço correto e atualizado perante os cadastros da SRF, não tendo sido observado na expedição de intimação por AR, foi enviada a Carta Cobrança para o endereço correto ("AV SANTA TEREZINHA, 2975 - MENINO DEUS - JOACABA - SC, CEP: 89600-000"), tendo sido devidamente recebida pela Cotramol. (fls. 1.587 e 1.591).

Após o recebimento da intimação, o Sujeito Passivo apresentou Recurso Especial dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados do recebimento da intimação para pagamento (protocolo à fl. 1.600).

Do contexto exposto, há de ser considerado tempestivo o recurso especial interposto pela Contribuinte, pois a intimação via postal encaminhada para endereço diverso daquele indicado pela pessoa jurídica nos cadastros da Secretaria da Receita Federal é inválida, e por conseguinte, inválida também a ciência por edital.

Nesse sentido, já se pronunciou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas de julgados abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

EXERCÍCIO: 1998

IRPF - NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL - ENDEREÇO DIFERENTE DO INDICADO PELO CONTRIBUINTE

Comprovado que a intimação foi enviada por via postal para endereço diferente daquele informado pelo contribuinte à administração tributária, por meio de suas declarações de rendimentos, deve ser tomada como data de ciência aquela em que o contribuinte compareceu aos autos, quando apresentou a impugnação.

Tempestividade da impugnação reconhecida.

Acórdão nº 1970022 do Processo 14041000396200455

PAF – INTIMAÇÃO POSTAL EM ENDEREÇO ERRADO E POSTERIOR INTIMAÇÃO POR EDITAL – INVÁLIDA A CITAÇÃO POR EDITAL – A autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de citação disponíveis antes de valer-se da citação por edital. Considerando que a primeira intimação postal da decisão recorrida foi encaminhada para endereço diferente do endereço da contribuinte devidamente informado no Contrato Social e no CNPJ, inválida é a citação por Edital.

PAF – ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL NÃO GEROU CERCEAMENTO DE DEFESA E NÃO DEU CAUSA PARA SUA NULIDADE – O erro no enquadramento legal não causou nulidade do lançamento ou cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, porque os fatos e o embasamento em que o lançamento se fundou estão claros em seu inteiro teor e a contribuinte mostrou ter pleno conhecimento desses fundamentos.

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE IRRF E IRPJ RETIDOS E PAGOS A MAIOR EM ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES – PROVA DE COMPENSAÇÃO NA DIPJ E NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA CONTRIBUINTE – ADMISSIBILIDADE - A IN 21/97 permite que créditos de tributos pagos a maior sejam compensados com débitos da mesma espécie independentemente de requerimento especial e a contribuinte comprovou a devida compensação pela sua escrita contábil e fiscal.

Assim, o recurso especial é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ter prosseguimento.

2. Mérito

No mérito, insurge-se a Contribuinte quanto à possibilidade de apresentação de documentos novos em sede de recurso voluntário. O acórdão recorrido, ao negar provimento ao pedido, explicitou os fundamentos nos seguintes termos:

[...]

Compulsando-se os autos do presente processo, percebe-se que há diametral alteração da defesa, da impugnação para o recurso voluntário.

Na impugnação eram trazidos basicamente dois argumentos (abuso de poder e alegação, sem elementos de prova, de que todas as prestações de serviços realizadas pela empresa foram feitas por cooperados). Essa matéria de defesa, apreciada pela DRJ, ensejou a decisão recorrida.

No recurso voluntário, contudo, a empresa discute uma série de questões de fato e de direito que sequer havia ventilado em sede de impugnação, e, ciente da absoluta inovação argumentativa, alega (fls. 1480 a 1482) que:

“A argumentação e os documentos ora apresentados e juntados pela Contribuinte comprovam cabalmente que as receitas operacionais da Recorrente decorrem apenas de atos cooperativos, que, por expressa determinação legal, (Lei nº 11.051/04, na redação que lhe foi dada pela Lei no 11.196/05), não são tributadas pelo PIS.

Embora seja certo que “é na impugnação que o sujeito passivo expõe os motivos de fato e de direito, em que se fundamenta, instruindo-a com os

documentos comprobatórios das suas alegações”, não menos correto é considerar e analisar os fatos e documentos ora apresentados, em atenção aos princípios da verdade real, da oficialidade e do informalismo”.

(...)

Segundo o princípio da verdade real, a Autoridade Administrativa deve sempre e obrigatoriamente verificar aquilo que é realmente verdadeiro e interessante para desvelar o direito do contribuinte.

(...)

Assim, demonstrado que o Fisco tribudou indevidamente receitas oriundas de atos cooperativos pelo PIS, o acórdão recorrido deve ser reformado, a fim de cancelar integralmente o Auto de Infração lavrado contra a recorrente.” (grifos no original)

É preciso, no entanto, ter uma coerente compreensão do que se entende por verdade material. Como ensina JAMES MARINS, a verdade material é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros):

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”

Recorde-se que a ação fiscal teve início em 13/02/2009, com ciência do responsável pela cooperativa, e intimação para apresentação de documentos. Analisando-se a contabilidade da empresa, verificou-se que não havia segregação das atividades em serviços prestados por cooperados e por não cooperados, em que pese a obrigação legal (arts. 87 e 111 da lei que rege as cooperativas Lei nº 5.764/1971):

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar (redação dada pela MP no 2.15835/2001).

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei." (grifo nosso)

A inexistência de segregação na escrituração contábil (ou de detalhamento, quando solicitado pelo fisco), impossibilitando a apuração efetiva do valor a ser lançado, já motivou entendimento unânime desta turma no sentido do cabimento da autuação pela totalidade do valor das receitas:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CONTESTAÇÃO GENÉRICA. CARÊNCIA DE PROVA. DISTINÇÃO ENTRE ATOS. DEDUÇÕES LEGALMENTE ADMITIDAS.

Não tendo segregado em sua escrituração os atos cooperativos dos não cooperativos (ou comprovado posteriormente à fiscalização especificamente o discernimento entre tais atos), nem detalhado ou comprovado em seu recurso as deduções às quais entende fazer jus, sujeita-se o contribuinte à tributação sobre a totalidade das receitas."

Contudo, no presente caso, como a cooperativa é prestadora de serviços de transporte, e são emitidos conhecimentos de carga a cada operação, o Fisco, norteado pelo dever de investigar, demandou à interessada a apresentação dos conhecimentos relativos ao período fiscalizado. O objetivo era cotejar os prestadores de serviço indicados nos conhecimentos com a lista de cooperados, permitindo as exclusões para todos os conhecimentos em que o prestador fosse um cooperado.

Em resposta, a fiscalizada disponibilizou caixas de documentos em papel (mais de 75.000 documentos), para os anos de 2005 e 2006 (pois informou não possuir registros digitais para o período), e, depois de re-intimada, registros digitais (para os anos de 2007 e 2008) e relação de cooperados. Contudo, na investigação, a fiscalização apurou, ao digitar manualmente os conhecimentos em papel entregues pela empresa, que grande parte deles sequer se indicava o prestador do serviço ou o valor da operação. Em relação aos registros digitais, verificou ainda que correspondiam a cerca da metade das operações contabilizadas, como a própria empresa reconhece (alegando que era o início da implantação do sistema).

Na hercúlea tarefa de vincular cada um dos milhares de conhecimentos, buscando tão somente a verdade material, permitindo as exclusões lícitas, o fisco intimou ainda a cooperativa a apresentar relação com os veículos dos cooperados (e respectivas placas), possibilitando a exclusão das operações em que o conhecimento de carga, apesar de não indicar o prestador do serviço, contivesse a placa do veículo. Em resposta, obteve da recorrente (fl. 704) que a solicitação:

“foge completamente aos preceitos da materialidade e do bom senso. A cooperativa não tem motivo algum em ter controle de placas por associado. Essa informação é colocada no CTRC para evitar multas nos postos fiscais de competência dos estados, onde os caminhões trafega, nada mais.

É de costume no setor de transporte, a constante troca de veículos. O transportador seguidamente troca um veículo usado por um mais novo haja vista a necessidade de renovação de frota.

Então, esses veículos que realizaram o transporte no período solicitado, certamente já mudaram de proprietário. A cooperativa não tem esse controle de placas por proprietário, por isso, é impossível fornecer essa informação”.

Ainda assim, o fisco acabou por considerar as exclusões relativas às placas de veículos para as quais houvesse outros conhecimentos com idêntica placa, mas com o prestador de serviço (cooperado) identificado. E efetuou consultas individualizadas de mais de duas mil placas no sistema RENAVAL, acolhendo as exclusões em relação aos conhecimentos contendo placas para as quais o proprietário fosse um cooperado.

E, por fim, concluída a análise fiscal, as planilhas resultantes foram apresentadas à cooperativa, que foi intimada a analisá-las, e se pronunciar, por escrito, sobre eventuais incorreções, apresentando documentação que comprovasse o erro, em 22/06/2009 (fl. 725). Em resposta (fls. 727 e 728), há questionamentos quanto à lista de cooperados (divergências entre a lista que a cooperativa considera correta e aquela que utiliza em obediência ao art. 22 da Lei das Cooperativas / Livro de Matrículas), e informação de que é impossível vincular a placa do veículo ao associado.

Se há algo que resta muito claro na leitura do processo, é a intensa atividade do fisco em seu dever de investigação, mesmo diante da deficiente conduta da empresa em seu dever de colaboração. O fisco chega a digitar manualmente milhares de documentos, e realizar consultas em sistemas informatizados como o RENAVAL, tão somente em nome da verdade material, para evitar autuar operações que eventualmente tivessem sido realizadas com cooperados. E a empresa evasivamente afirma que todas suas atividades são realizadas por cooperados, quando a própria documentação que apresenta não sustenta a afirmação.

Imperioso destacar que a norma de estatuta legal que rege o processo administrativo fiscal, o Decreto no 70.235/1972, dispõe, em seu artigos, 16 e 17:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

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

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

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

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

(...)

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)”

Relevante aqui recordar que na impugnação apresentada a empresa limita-se a discutir abuso de poder pelo Fisco (alegação rechaçada a contento pelo julgador a quo), e a afirmar (sem amparo probatório a refutar o resultado da fiscalização) que todas as prestações de serviços realizadas pela empresa foram feitas por cooperados.

Assim, os argumentos (e documentos) inovadores apresentados no recurso voluntário encontram obstáculo de ordem legal, e não logram transpor a barreira dos arts. 16 e 17 do Decreto no 70.235/1972.

É de se reconhecer que este CARF, nos casos em que há evidência de exigência de tributo indevido, ou prova de não ocorrência de situação tributável, tem analisado argumentos (e documentos) de ofício, sem que constem necessariamente de peças de defesa de recorrentes (ou mesmo os extemporâneos que nelas constem).

No presente processo não se encontra tal evidência ou prova. O Fisco buscou por todos os meios legalmente possíveis e permitidos discernir os atos praticados com cooperados dos praticados com não cooperados, para efeito de tributação. E o fez da melhor maneira, diante das informações prestadas pela recorrente.

Nessa linha, atenta contra a credibilidade do recurso voluntário a alegação (fl. 1474) de que:

“o fato de a Contribuinte não segregar em seus registros contábeis as receitas operacionais decorrentes de serviços de transporte realizados por cooperados e por não cooperados não é motivo para a Fiscalização desconsiderar integralmente tais registros e tributar a totalidade das receitas”

Como visto (e revisto) aqui, a fiscalização não se contentou com o fato de a empresa não segregar as operações em sua escrituração, seguindo com numerosas tentativas de identificar a verdade real, acolhendo exclusões que a empresa sequer havia documentado, mas que o fisco, em consulta ao RENAVAL, ou em cruzamento de informações de planilhas por ele digitadas

(a partir de documentos em papel fornecidos pela recorrente) apurou. Recorde-se ainda que foram acolhidas pelo fisco as exclusões de atos cooperados cf. tabela de fls. 26 a 39, ICMS-substituição, FATES e sobras líquidas.

Ao afirmar que a fiscalização não analisou adequadamente os registros contábeis, ou que deveria ter considerado a “lista paralela” de cooperados, e não o Livro de Matrícula estabelecido em Lei (e retificado posteriormente à fiscalização), a recorrente não produz prova, mas apresenta dados esparsos, sem conexão direta com os detalhamentos da autuação, sem refutar o lançamento objetivamente. E a documentação anexada no Recurso Voluntário segue o mesmo destino, ao não contrapor especificamente as alegações da autuação.

A simples apresentação de uma extensa lista de planilhas e documentos com extensão “pdf”, listados às fls. 1545 a 1563, está longe de refutar individualizadamente as alegações da autuação. O que parece desejar a recorrente é um reexame, tendo em vista fatos que não são novos, e só traz à tona em sede de recurso voluntário. Pelo exposto, não se vê aqui evidência de exigência de tributo indevido, ou prova de não ocorrência de situação tributável.

Atenta ainda contra o lógica a argumentação de que “embora somente com a redação dada pela Lei no 11.051/04 (na redação dada pela Lei no 11.196/05) as sociedades cooperativas de transporte tenham sido autorizadas a excluir ingressos oriundos dos atos cooperativos da base de cálculo da Contribuição ao PIS, a recorrente entende que esses ingressos não devem ser submetidos à tributação nem mesmo no período que antecede a vigência da referida Lei”. A empresa faz um apanhado histórico da evolução legislativa sobre a matéria, para ao final, informar que discorda da Lei, porque não há receita bruta em tais atividades ou porque, havendo, fere-se a isonomia. Perceba-se que ambas as linhas encontram obstáculo na Súmula no 2 deste CARF (no que se refere ao afastamento da norma de ordem legal em nome de princípios/disposições constitucionais), e que seria absolutamente avesso à lógica uma lei dispor sobre isenção a um segmento específico se o benefício fiscal fosse extensível a todos os demais.

Assim, a ausência de adequada escrituração pela recorrente, nos termos da lei, acabou por dificultar (mas não impedir) o fisco de precisar o quantum relativo à base de cálculo da contribuição, e tal tarefa foi levada a cabo a partir das informações disponibilizadas pela recorrente e de ação de ofício do fisco (confeccionando planilhas e extraindo informações de sistemas). E não foi objeto de questionamento objetivo ou refutação específica pela recorrente.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

[...] (grifou-se)

A pretensão recursal da contribuinte não merece prosperar. Para elucidar porque se entende, no caso, pela impossibilidade da apresentação de novas provas no âmbito do

recurso voluntário, inicia-se a análise da instauração do litígio pela impugnação e das alegações pertinentes, perpassando-se depois pela análise da questão referente às provas.

A impugnação da exigência do crédito tributário instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal (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 impugnação, 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 impugnação, pois opera-se o fenômeno da preclusão. O texto legal está assim redigido:

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 possui;

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.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 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.

§ 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.

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

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.*

§ 6º *Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

Art. 17. *Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

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 contradizer os itens da autuação referentes à individualização dos atos cooperativos, já na impugnação, é a preclusão da oportunidade de o fazer em outro momento processual.

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

"A preclusão liga-se 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, anula-se 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 complementares à impugnação, 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.

Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*:

"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]"

O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]"

O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.

Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."

No entanto, a exceção trazida no art. 16 do Decreto nº 70.235/72 não se faz presente no caso dos autos. Ainda que fosse oportunizado à recorrente a apresentação das provas documentais de suas alegações, depreende-se da análise do recurso voluntário que a mesma apenas trouxe aos autos dados esparsos, sem conexão com o detalhamento da autuação, deixando pois de refutar o lançamento objetivamente. Além disso, a documentação anexado ao

Processo nº 10925.001566/2009-27
Acórdão n.º **9303-004.408**

CSRF-T3
Fl. 1.878

recurso voluntário igualmente não se prestou a contrapor as acusações da Fiscalização, limitando-se a trazer informações dispersas.

Portanto, nos presentes autos, não há de se falar na possibilidade de apresentação de documentos novos em sede de recurso voluntário.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello