



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.001126/2008-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.397 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2023
Recorrente AGRO ORIENTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL INVÁLIDA. EDITAL. NULIDADE.

A intimação por via postal devolvida ao remetente sob a justificativa “Não Procurado”, sem informação de que foi tentada a entrega no endereço do contribuinte e do eventual motivo do insucesso, sabendo-se que, em outras oportunidades, foi exitosa a entrega de correspondência no mesmo local, não autoriza a intimação editalícia.

A prova da entrega ou da tentativa de entrega é ônus da parte remetente, não sendo razoável exigir que o contribuinte destinatário, nessas circunstâncias, faça prova negativa de que não teria recebido a correspondência ou, ao menos, sido instado a comparecer na repartição postal para recebê-la, evitando-se o que a doutrina convencionou chamar de “prova diabólica”.

INTIMAÇÃO DO RESULTADO DE JULGAMENTO DECLARADA NULA. APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO NO TRINTÍDIO CONTATO A PARTIR DE POSTERIOR INTIMAÇÃO VÁLIDA DE ATO PROCESSUAL SUBSEQUENTE. RECURSO QUE ABORDA O MÉRITO. PREJUÍZO À DEFESA NÃO CARACTERIZADO. RECURSO CONHECIDO.

Sendo a parte cientificada do andamento processual posteriormente à intimação editalícia do resultado do julgamento declarada nula, vindo a exercer seu direito de recorrer no trintídio legal contado a partir daquele ato, abordando matéria de mérito e se referindo expressamente aos fundamentos do acórdão recorrido, denotando conhecimento a respeito do teor do mesmo, não se configura prejuízo ao direito de defesa, devendo ser o recurso conhecido.

MATÉRIA APRESENTADA EM RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO ABORDADA NA IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. RECURSO NÃO CONHECIDO NO PONTO VENTILADO.

Não se conhece do recurso voluntário quanto à matéria não abordada na impugnação, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

A falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria trazida apenas em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, a ele negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 487/495) interposto face ao v. acórdão de e-fls. 443/462, que julgou procedente em parte a impugnação de e-fls. 133/175, renovada às e-fls. 361/440, para o fim de manter parcialmente as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 09.09.2008, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), dos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 (e-fls. 71/112).

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se de processo relativo a lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 decorrente de ação fiscal junto à contribuinte.

De acordo com relato da autoridade fiscal constante do quadro “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos Autos de Infração constantes do presente processo, foi apurada diferença entre os valores de receita escrituradas no livro de apuração do ICMS e valores relativos a pagamentos efetuados pelo contribuinte, valores declarados em DCTF e valores retidos na fonte, conforme sistema SINAL e DIRF.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram apuradas a partir do livro de apuração do ICMS, aplicando-se os coeficientes de presunção de 8% (IRPJ) e 12%(CSLL) sobre tal receita mais o valor de rendimentos de aplicações financeiras, tendo em vista o fato de que apesar de ter apresentado a DIPJ/ 2004 (ano calendário 2003) pelo lucro real, o contribuinte efetuou o pagamento das três primeiras cotas do IRPJ devido com o código de lucro presumido caracterizando a opção pela forma de tributação pelo lucro presumido em vista do comando legal neste sentido contido no artigo 516,§4º do RIR/99 c/c o artigo 35 e §§

da IN/SRF n.º 93/97, sendo considerada a referida opção como irretratável para o ano-calendário, conforme artigo 13, §1º da Lei n.º 9.718/1998.

As contribuições para o PIS/PASEP e COFINS tiveram as suas bases de cálculo apuradas a partir da receita escriturada no livro de apuração do ICMS adicionadas do valor de rendimentos de aplicações financeiras conforme DIRF. As diferenças lançadas foram determinadas a partir da apuração das contribuições conforme retro explicitada em confronto com os valores pagos pelo contribuinte (conforme SINAL), declarados em DCTF e retidos na fonte conforme DIRF.

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 133/175, apresentando as seguintes alegações:

Inicialmente argüi preliminar de nulidade pelo fato de que teria havido superação de prazo legal para a realização do lançamento, fundamentando sua argumentação no disposto no artigo 196 do CTN e no artigo 7º, §2º do Decreto n.º 70.235/1972, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal havia sido expedido pelo Delegado da Receita Federal em 03 de junho de 2008, no qual teria sido fixado o dia 01 de outubro de 2008 como final do prazo para a ação fiscal.

Afirma que o prazo máximo da ação fiscal seria de 60 dias enquanto que a ação fiscal teria durado 100 dias, o que a seu ver ensejaria a nulidade do lançamento.

Aduz que os documentos fiscais estaduais nos quais teria se baseado a fiscalização não teriam força comprobatória da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e que o Livro de Registro de Apuração do ICMS seria passível de modificação em razão de incorreções contábeis, conforme permissão esculpida no artigo 587 do Regulamento do ICMS estadual e que por esse motivo, não poderia servir de base para um lançamento de ofício.

O contribuinte alega ainda que os valores constantes dos Autos de Infração em lide não corresponderiam àqueles constantes de seus registros, exemplificando à fl. 151 em relação ao mês de setembro de 2003, cuja soma dos valores relativos a receita constante do livro de apuração do ICMS acrescido dos valores referentes a aplicações financeiras divergiria de todos os valores relacionados às fls. 69/70. Aduzindo não saber se o valor de R\$5.202,00 referente a devolução de mercadoria havia ou não sido considerado na apuração da base de cálculo.

Alega, ainda, que “as imprecisões e divergências de base de cálculo entre as informações prestadas pela Defendente e a colocada no auto de infração se repete nos demais tributos, como a CSLL, PIS e COFINS e ano a eles inerentes, inexistindo uma única base de cálculo que se coaduna com o apurado pelo exame dos documentos anexados aos autos, os quais se referem a suposta renda bruta da impugnante. Ou seja, tentar rebater a matéria trazida no auto de infração é algo impossível, haja vista a obscuridade e imprecisão das informações prestadas, inviabilizando, com isso, o exercício de defesa da impugnante.”

Também é questionado se a fiscalização havia excluído da base de cálculo da CSLL, COFINS e PIS da receita relativa a exportações.

Finaliza a impugnação requerendo a nulidade do lançamento por não ter obedecido o prazo legal e se embasar em documentação probatória insuficiente para provar a omissão do recolhimento, e cerceamento do direito de defesa por falta de motivação e deficiência de descrição dos fatos.

Em relação ao mérito, que seja considerado o regime de tributação pelo lucro real e a exclusão da base de cálculo da CSLL, COFINS e PIS a quantia atinente a exportações realizadas.

Às fls. 183/184 através do Despacho n.º 583 – 3ª Turma da DRJ/REC, foi determinada a realização de diligência junto à contribuinte para que fossem elaboradas planilhas nas quais fosse detalhadamente demonstrada a apuração dos valores tributáveis e correlação com os elementos nos quais havia se baseado a fiscalização na determinação daqueles valores relativamente a todos os tributos objeto de lançamento.

Realizada a diligência, a autoridade fiscal elaborou o Relatório de Encerramento de Diligência às fls. 294/333, do qual foi dada ciência ao contribuinte (fl. 335).

De acordo com o referido Relatório de Encerramento de diligência, foi esclarecido que foram efetuadas exclusões das receitas de exportação das bases de cálculo da COFINS e do

PIS, tendo sido apuradas as respectivas bases de cálculo a partir da receita escriturada no livro de apuração do ICMS (código 6.101) enquanto que as saídas de mercadorias ou prestações de serviços para o exterior estão registradas sob o código 7.000 (conforme descrição dos códigos CFOP da Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte, fls. 262/281), cujas cópias encontram-se anexadas às fls. 09/43 do presente processo, acrescidas do valor de rendimentos de aplicações financeiras (fls. 44/49).

Que não havia sido constatado no Livro de Apuração do ICMS o registro de nenhum valor a título de devolução de mercadorias, bem como nas demonstrações dos resultados registrados nos Livros Diários, tendo sido observado que o somatório das receitas registradas nas saídas dos Livros de ICMS (fls. 09/29) códigos 6.101 e 7.101 dos anos de 2003 e 2004, coincidem com os valores de receitas de vendas agrícolas registradas nas Demonstrações de Resultados dos Livros Diários (fls. 216/224).

No referido Relatório é feita uma análise detalhada por período e por tributo, do lançamento efetuado, tendo sido constatadas algumas inconsistências as quais serão analisadas no voto.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 361/440, na qual equivocadamente se refere ao Relatório de Encerramento de Diligência às fls. 294/333, como se decisão administrativa fosse, requerendo a nulidade da “decisão” por preterição do direito de defesa e ausência de motivação, reapresentando os argumentos constantes da primeira impugnação apresentada.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) houve por bem julgar parcialmente procedente as impugnações apresentadas pela Recorrente (e-fls. 133/175 e 361/440), em decisão assim ementada (e-fls. 443/462):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003,2004,2005

VALORES DA RECEITA DE VENDAS. INFORMAÇÕES DO FISCO ESTADUAL:

Válido o procedimento do Fisco ao lançar mão de dados da escrituração relativa ao imposto estadual ICMS deflagrando a ação fiscal com base na legislação que disciplina o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e constituindo o crédito tributário a ele relativo sob a égide do Processo Administrativo Fiscal da União (Decreto nº 70.235/72).

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, MOMENTO E DEFINITIVIDADE:

A opção de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas pelo regime do Lucro Presumido é manifestada pelo pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e será definitiva em relação a todo o ano-calendário, na forma do que dispõem as Leis nºs 9.430/1996 e 9.718/1998.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2003,2004, 2005 NULIDADE:

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

Não há falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias e, se for o caso, efetua-se o lançamento do tributo devido.

TERMO DE INÍCIO. LIMITAÇÃO DO PERÍODO FISCALIZADO. REGULARIDADE DO LANÇAMENTO.NULIDADE.DESCABIMENTO:

Rejeita-se a preliminar arguida de nulidade do lançamento baseada no entendimento de que o Termo de Início de Fiscalização limita o período em que se pode efetuar o lançamento, por não ser este um dos pressupostos de validade previstos no Decreto nº 70.235/1972.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. LIMITAÇÃO DO PERÍODO FISCALIZADO. REGULARIDADE DO LANÇAMENTO. NULIDADE. DESCABIMENTO.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento baseada em entendimento de que o Mandado de Procedimento Fiscal limita o período passível de lançamento, por ser este um mero elemento de controle da administração tributária, sem força para afastar as competências legais atribuídas às autoridades fiscais para a realização do lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 IMUNIDADE. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

A imunidade conferida pelo art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal alcança apenas as contribuições sociais que possuem como base de incidência as receitas decorrentes de exportação, estando fora desse rol a contribuição social incidente sobre o lucro das empresas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

§ 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo plenário do STF, em julgamento submetido à sistemática prevista no art. 543-B do CPC, e tendo a PGFN já adotado os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, as unidades da RFB devem reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF, ou seja, que o PIS/Pasep e a Cofins devem incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência dessas contribuições as receitas não operacionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

§ 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo plenário do STF, em julgamento submetido à sistemática prevista no art. 543-B do CPC, e tendo a PGFN já adotado os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, as unidades da RFB devem reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF, ou seja, que o PIS/Pasep e a Cofins devem incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência dessas contribuições as receitas não operacionais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 IRPJ. CSLL. RETENÇÃO NA FONTE. COMPENSAÇÃO:

Compensam-se o IRPJ e a CSLL retidos na fonte correspondentes a receitas levadas à tributação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.A tentativa de intimação da Recorrente do resultado do julgamento por via postal foi frustrada, retornando o respectivo Aviso de Recebimento (AR) com a informação “Não Procurado” (e-fls. 469/472):



5. Desse modo, adotou-se a intimação por meio de edital afixado em 10.02.2015, considerando-se feita a intimação em 25.02.2015, nos termos do artigo 23, §§ 1º e 2º, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972 (e-fls. 473).

6. Posteriormente, sem que a Recorrente tivesse interposto recurso no prazo legal, foi lavrado o Termo de Perempção de e-fls. 474:

Transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias (Decreto nº 70.235/1972, art. 33) e não tendo o interessado apresentado recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância, lavra-se este termo de perempção na forma da legislação vigente.

Esgotado o prazo da cobrança amigável, sem que tenha sido cumprida a exigência fiscal, o processo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva (art. 21, § 3º do Decreto 70.235/1972).

7. Ato contínuo, foi encaminhada para a Recorrente a Carta de Cobrança de e-fls. 475, também por via postal, desta feita entregue regularmente (e-fls. 483/484).

8. Inconformada, em 29.05.2015 a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual deduziu, em breve resumo, as seguintes alegações (fls. 487/495):

➤ **Preliminarmente:**

- o processamento do feito está eivado de possível vício formal, uma vez que não teve acesso ao acórdão que rejeitou seu pedido de impugnação, o que, de certa forma, viola o princípio constitucional do devido processo legal e da ampla defesa, primados que também devem ser respeitados no âmbito do processo administrativo;
- outros aspectos processuais de formalidade que não foram verificados na fase inicial de julgamento do processo, qual seja: a devida formalização das notificações do contribuinte, uma vez que, conforme prova juntada aos autos, o interessado não veio a ser notificado validamente;

➤ **Mérito:**

- existência de equívoco formal ao emitir o DARF para recolhimento dos tributos devidos, uma vez que, embora tenha sido inserido código de apuração do Lucro Presumido, nos parâmetros descritos pela autoridade fiscal autuante, observa-se que, desde o início do ano de 2005, promoveu sua apuração tributária com base no Lucro Real;

- o caso em tela dever ser analisado sob a ótica da teoria da essência sobre a forma, a qual é representada pela importância do conteúdo de um fato ou de um ato, que se sobrepõe à forma, em consonância com os termos da Resolução CFC 750/93, bem como a interpretação e análise deve ser regada pelo princípio da boa-fé;
- a opção ao regime tributário não se deu no momento do preenchimento do DARF eivado de vício de forma de manifestação da vontade, mas sim quando da apresentação da declaração que promoveu a sua anuência ao regime do Lucro Real referente ao exercício financeiro 2005, ato formal que aponta a verdadeira opção e manifestação de vontade do contribuinte;
- não pode ser o fator/circunstância apresentado pelo auditor fiscal única determinante para identificar o regime de apuração fiscal escolhido pelo contribuinte, uma vez que este havia manifestado vontade diversa por outro instrumento legalmente reconhecido, referente à declaração do ano-fiscal 2005;
- tanto o auditor fiscal como a autoridade recursal de primeira instância não atentaram para a imunidade tributária em favor das atividades de exportações no tocante a incidência tributária de CSLL, PIS e COFINS, conforme disposição contida no artigo 149, §2º da Constituição Federal; e
- necessidade da revisão de todo o processo administrativo em função da inobservância dos termos do artigo 28, inciso III da Lei 10.865/2004, que dispõe que ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas, desde o dia 1º de maio de 2004.

9.É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO - PRELIMINAR DE NULIDADE DA INTIMAÇÃO DO RESULTADO DO JULGAMENTO

10.Sustenta a Recorrente, preliminarmente, que o processamento do feito está eivado de possível vício formal, uma vez que não teria tido acesso ao acórdão que rejeitou seu pedido de impugnação, bem como que dele não veio a ser notificada validamente.

11.Com efeito, conforme exposto no relatório da presente decisão, a intimação do resultado do julgamento por via postal não foi efetivada, tendo o respectivo Aviso de Recebimento (AR) retornado com a informação “Não Procurado” (e-fls. 469/472).

AR Carta de Cobrança, e-fls. 483:

PREENCHER COM LETRA DE FORMA		RN MOSSORO DRB		2493	
DESTINATÁRIO DO OBJETO / DESTINATAIRE				NURAC - Tiberio	
NOME OU RAZÃO SOCIAL DO DESTINATÁRIO DO OBJETO / NOM DU RAISON SOCIALE DU DESTINATAIRE					
Agro Oriente Ltda					
ENDEREÇO / ADRESSE					
Sítio Baixa da Aroeira, S/N, Zona Rural					
CEP / CNDL / POSTAL		CIDADE / LOCALITE		UF / PAYS	
59.695-000		Barauna/RN			
DESCRIÇÃO DE CONTEÚDO (SUJEITO À VERIFICAÇÃO) / DESCRIPTION				MODO DE SERVIÇO / NATURE DE L'ENVOI	
Carta Cobrança nº 049/2015				<input type="checkbox"/> PRIORITÁRIO / PRIORITAIRE	
Proc. Nº 13433.001126/2008-19				<input type="checkbox"/> EMS	
				<input type="checkbox"/> SEGURO / VALOR DÉCLARÉ	
ASSINATURA DO RECEBEDOR / SIGNATURE DU RECEPTEUR			DATA DE RECEBIMENTO / DATE DE LIVRAISON		
<i>Tom Kitayama</i>			29/04/2015		
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR / NOM LISIBLE DU RECEPTEUR					
M. YUKI KITAYAMA.					
Nº DOCUMENTO DE IDENTIFICAÇÃO DO RECEBEDOR / ORGAO EXPEDIDOR			RUBRICA E NAT. DO SERVIÇO / SIGNATURE DE L'AGENCE		
1524921			David Oliveira de Araújo AGÊNCIA DE CORREIOS RUA... 28.048-1		
O(s) autenticado digitalmente por [assinatura] consultado no endereço eletrônico [endereço]					
RECEBIDA EM [local] em [data] às [hora] em [localização] EP 13.0522.17282.LZUU.					
75240203-4 F0083716 114 x 199 mm					

14. Em ambas as oportunidades referidas acima, é possível constatar que a entrega foi efetivada com o concurso de “Carteiro” (autos de infração) ou de “Agente de Correios” (carta de cobrança), diferentemente do Aviso de Recebimento da intimação do resultado de julgamento, onde não houve a participação de qualquer representante da empresa pública responsável pela administração postal.

15. Desse modo, à míngua de informação de que foi tentada a entrega no endereço informado e do eventual motivo do insucesso, sabendo-se que, em outras oportunidades, foi exitosa a entrega de correspondência no mesmo local, é possível concluir que a tentativa de intimação foi frustrada por omissão que pode ser atribuída exclusivamente aos Correios.

16. Aliás, tal situação é ainda mais clara quando o motivo declarado para a devolução da correspondência foi “Não Procurado”, o que indica que sequer houve a tentativa de entrega.

17. Ademais, anote-se que a prova da entrega ou da tentativa de entrega é ônus da parte remetente, não sendo razoável exigir que o contribuinte destinatário, nessas circunstâncias, faça prova negativa de que não teria recebido a correspondência ou, ao menos, sido instado a comparecer na repartição postal para recebê-la, evitando-se o que a doutrina convencionou chamar de “prova diabólica”. Conforme lecionam Caio Augusto Takano e Arthur Leite da Cruz Pitman:

(...)

A “prova diabólica”, como é chamada, trata-se de “expressão que se encontra na doutrina para fazer referências àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal demonstração”, e ainda utilizada pela jurisprudência para designar a prova de algo que não ocorreu, ou seja, a prova de fato negativo.

Ainda sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, em seu antigo art. 333, se estabelecia que o ônus da prova incumbia ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Dessa

forma, a distribuição do ônus da prova era regida pela regra de que incumbiria provar àquele que alega o fato, pois, uma vez produzida a prova, a relevância daquele que a produziu não subsiste, sendo certo que o importante passa a ser se os fatos foram provados ou não. A internalização deste regramento ao processo administrativo fiscal reforça o problema da “prova diabólica” em situações em que caberia ao contribuinte tão somente negar a ocorrência do que originariamente foi alegado pelo Fisco, por ocasião do lançamento fiscal.

Assim, o legislador ordinário positivou no art. 373, § 1º, do Código de Processo Civil de 2015, a possibilidade de “inversão do ônus da prova” que, a rigor, instituiu uma nova etapa de “divisão de trabalhos na atividade probatória”.

Dessa forma, da sistemática de “distribuição estática” do ônus da prova – que era a única possibilidade trazida pelo art. 333 do CPC/1973, pela qual “àquele que alega tem o ônus de provar o alegado” –, passou-se à uma fase de “distribuição dinâmica” do ônus da prova, que inaugura uma flexibilização da regra prevista no caput do art. 373 do CPC/2015 para “possibilitar a formação do convencimento judicial através de uma distribuição do ônus probatório que possa ser maiormente ajustada ao caso concreto”.

As lições de Elpídio Donizetti são esclarecedoras ao expor que “de acordo com a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, o encargo probatório deve ser atribuído casuisticamente, de modo dinâmico, concedendo-se ao juiz, como gestor das provas, poderes para avaliar qual das partes terá maiores facilidades na sua produção”. Dessa forma, caberia ao julgador determinar àquele que tem maiores condições técnicas e práticas de produção da prova que o fizesse em benefício da instrução mais qualificada do processo.

Tal iniciativa teria o condão de evitar a problemática da prova de fato negativo e o pesado fardo probatório que é atribuído ao contribuinte.

Ademais, o processo administrativo fiscal sempre esteve aberto aos influxos das normas processuais civis, principalmente para superar a existência de lacunas normativas ou para se buscar uma interpretação sistemática de determinado comando prescritivo encontrado na legislação do contencioso administrativo de um ente público. Não obstante o art. 15 do CPC/2015 tenha contribuído para se pacificar a questão – prevendo a aplicação supletiva e subsidiária de normas de processo civil aos processos administrativos, desde que não haja incompatibilidade para tal aplicação –, há diversas manifestações dos tribunais administrativos fiscais, ainda sob a égide do CPC/1973, que já aplicavam as disposições do Código de Processo Civil para colmatar as lacunas existentes na legislação de processo administrativo tributário.

Estamos convencidos de que a aplicação supletiva e subsidiária das disposições do CPC/2015 deve ser entendida como a aplicação em todos os casos em que tais dispositivos puderem informar a interpretação das legislações do contencioso administrativo dos entes federativos, buscando-se uma interpretação que revele maior aderência aos princípios informadores do processo administrativo fiscal, bem como nas situações em que existirem lacunas naquelas legislações que possam ser colmatadas pela aplicação das normas processuais civis, desde que não haja incompatibilidade ao regime jurídico aplicável.

Eis porque o art. 373, § 1º do CPC/2015 não apenas pode, como deve ser aplicado no processo administrativo fiscal para redistribuir dinamicamente o ônus da prova entre Fisco e contribuinte, sobretudo, quando o encargo probatório representar prova de fato negativo – vulgarmente chamada “prova diabólica”. Para tanto, é necessário que o julgador administrativo deva apreciar o pedido de inversão de ônus probatório a partir do princípio da verdade material, seu livre convencimento motivado (art. 26 da Lei nº 13.457/2009 do Estado de São Paulo), converter os autos em diligência, nos termos do art. 25 da referida lei, em decisão motivada e esclarecedora do seu convencimento.

(...)”

(in “Princípios Gerais de Direito Aplicados ao Contencioso Fiscal Paulista”, vários autores, Lex Editora, 2019, pp. 47/49)

18. Por via de consequência, em não se reconhecendo a validade da intimação via postal objeto do infrutífero Aviso de Recebimento de e-fls. 469/472, não se fizeram presentes os

pressupostos autorizadores da intimação editalícia de que trata o §1º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, *litteris*:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

(...)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

19. De outra parte, apesar de a intimação por edital ser claramente nula pela ausência de seu principal pressuposto, consistente, no caso dos autos, na ineficaz tentativa de entrega postal, verifica-se que a Recorrente veio, posteriormente, a tomar ciência do andamento do feito mediante o regular recebimento, em 29.04.2015, da Carta de Cobrança de e-fls. 475, tendo interposto o Recurso Voluntário de e-fls. 487/495 em 29.05.2015.

20. Nesse passo, o artigo 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, assim dispõe:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas **quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

(original sem grifo)

21. O §1º do artigo 239 do CPC, aplicável ao processo administrativo fiscal por força do seu artigo 15, *mutatis mutandis*, assim estabelece:

Art. 239. (...).

§ 1º O comparecimento espontâneo do réu ou do executado supre a falta ou a nulidade da citação, fluindo a partir desta data o prazo para apresentação de contestação ou de embargos à execução.

(...)

22. Assim, se por um lado se reconhece a nulidade da intimação do resultado do julgamento por meio do edital de e-fls. 473, por outro se verifica que parte foi cientificada do andamento processual em 29.04.2015, vindo a exercer seu direito de recorrer no trintídio legal contado a partir daquele ato, abordando matéria de mérito e se referindo expressamente aos fundamentos do r. acórdão recorrido, o que denota conhecimento a respeito do teor do mesmo, como exemplifica o seguinte excerto:

Senhores Julgadores, verificando as nuances que fundamentam a ato de atuação promovido pela autoridade fiscal do caso em tela, bem como a fundamentação do acórdão de número **número 11-46.727**, constante dos autos; verifica-se, *data máxima vênia*, que tanto o auditor fiscal atuador, como a autoridade recursal de primeira instância não atentaram para situação de mérito encartada nos autos do processo administrativo, qual seja: a caracterização de imunidade tributária em favor das atividades de exportações desempenhadas pelo contribuinte

23. Desse modo, considerando que a nulidade da intimação editalícia restou suprida sem qualquer prejuízo ao direito de defesa a recomendar a repetição do ato, dou por tempestivo o Recurso Voluntário e, por atender aos demais requisitos legais de admissibilidade, dele conheço, ressalvados os aspectos específicos que serão abordados no decorrer do exame das razões recursais.

DA OPÇÃO PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO

24. Alega a Recorrente que incidiu em erro formal ao emitir o DARF para recolhimento dos tributos devidos, uma vez que, embora tenha inserido o código de apuração do Lucro Presumido, desde o início do ano de 2005 promoveu sua apuração tributária com base no Lucro Real.

25. Aduz que a essência deve prevalecer sobre a forma, em consonância com os termos da Resolução CFC 750/93, bem como a interpretação e análise deve ser regada pelo princípio da boa-fé.

26. Entende que a opção ao regime tributário não se deu no momento do preenchimento do DARF, mas sim quando da apresentação da declaração que promoveu a sua anuência ao regime do Lucro Real referente ao exercício financeiro 2005, ato formal que aponta a verdadeira opção e manifestação de vontade do contribuinte.

27. A r. decisão guerreada assim enfrentou a questão:

Em sua impugnação, o contribuinte contesta ter efetuado opção pelo regime de apuração pelo lucro presumido, alegando que embora tenha utilizado o código de receita referente ao lucro presumido nas três primeiras parcelas do início do ano de 2005 havia realizado apuração pelo lucro real, tendo havido apenas equívoco no preenchimento dos DARF e que a sua opção havia sido formalizada com base na declaração do IRPJ apresentada.

No entanto, o contribuinte não apresentou nenhuma prova de que tratou-se de um erro no preenchimento dos DARF, fato, aliás, improvável de ter ocorrido por três meses consecutivos.

Releve-se que o Código Tributário Nacional assim dispôs acerca dos regimes de tributação do lucro:

CTN

*“Art. 44. **A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.**” (grifei)*

Portanto, não sendo a pessoa jurídica obrigada à sistemática do Lucro Real (artigo 246 do RIR/99), poderá optar pelas outras duas formas de mensuração da base de cálculo do tributo, ou seja, via arbitramento (na forma do que dispuser, especificamente a legislação) e pela “**presunção**” do lucro.

Nos casos em que é efetuada a opção pela tributação com base no lucro arbitrado ou presumido, a escrituração, ainda que existente, é deixada de lado, já que o contribuinte assim agindo, assumiu como forma de calcular o Imposto de Renda devido, um “lucro” arbitrado ou “presumido”, consoante definição legal.

Entretanto, a opção por quaisquer dos sistemas impõe regras rigorosas e momentos oportunos para sua exteriorização.

De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte apesar de ter entregue sua declaração de IRPJ no ano-calendário de 2005 pelo Lucro Real, efetuou pagamento das três

primeiras cotas do IRPJ devido no referido período com o código de lucro presumido. Dessa forma, considerou efetuada a opção pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido, sendo considerada definitiva para o ano-calendário, conforme disposto no artigo 13, §1º da Lei nº 9.718/1998 e artigo 35 e §§ da IN SRF nº 93/97 combinado com o artigo 516, §4º do RIR/99.

De acordo com o artigo 26 da Lei nº 9.430/1996, base legal do mencionado §4º do artigo 516 do RIR/99, a opção pelo lucro presumido manifesta-se da seguinte forma:

Seção VI

Lucro Presumido

Opção

“Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

.....”

Sobre a definitividade da opção, dispõe a Lei nº 9.718/1998:

“ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.”

Constata-se, assim, que não se trata de interpretação do Fisco, nem de entendimento inserido em regulamento, mas da literal letra da lei.

A respeito da definitividade da opção, ainda que as decisões administrativas ou judiciais que não comportem efeitos *erga omnes* só aproveitem e vinculem as partes litigantes, não deixa de ser importante notar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, instância administrativa definitiva dos litígios tributários federais, pacífica e mansamente tem decidido a respeito do tema:

*“Nº Recurso 160879 Número do Processo 10435.001450/2002-33
Turma 5ª Turma Especial Data da Sessão 10/12/2008 Relator(a)
Benedicto Celso Benício Júnior*

*Nº Acórdão 195-00111 Decisão Por unanimidade de votos, NEGAR
provimento ao recurso*

Ementa

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
ANO- CALENDÁRIO: 2001, 2002 Ementa: LUCRO PRESUMIDO -
MOMENTO DA OPÇÃO - A opção pela sistemática do lucro presumido
deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou quota única do
primeiro trimestre de apuração do imposto. IMPUGNAÇÃO - ÔNUS DA
PROVA - As alegações apresentadas na impugnação devem vir
acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de
impedir sua apreciação pelo julgador administrativo. “*

O contribuinte em sua impugnação apenas alega ter efetuado os mencionados recolhimentos de IRPJ equivocadamente com o código de lucro presumido e que havia entregue a DIPJ do ano-calendário de 2005 sob a sistemática do Lucro Real e que a mesma foi recebida e processada normalmente, sem qualquer ressalva.. No entanto não apresentou qualquer prova do alegado erro.

Pois bem, a ocorrência desta situação de fato (entrega de uma DIPJ pelo Lucro Real) não desnatura a manifestação inicial do contribuinte e que, ao rigor da lei, impôs- lhe a

tributação sob a égide do Lucro Presumido (artigo 26, da Lei nº 9.430/1996). Tal manifestação, feita em caráter irrevogável, faz-se, como diz a lei, “*com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário*”.

Na verdade, o que indubitavelmente surge dos autos é que o contribuinte formalizou e confirmou sua intenção em adotar o Lucro Presumido como forma de apuração e recolhimento do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL pelo mesmo regime.

28. A r. decisão recorrida não merece reparos.

29. Inicialmente, destaque-se que os lançamentos reportam-se aos anos-calendários de 2003, 2004 e 2005, restringindo-se as alegações recursais ao exercício financeiro de 2005 e posteriores, ou seja, não abrangem o ano-calendário de 2003.

30. De toda sorte, desde o advento da Lei nº 9.430, de 1996, a opção pelo lucro presumido passou a ser exercida com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, sendo permitida a mudança de opção quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário, *ex-vi* do seu artigo 26, §§ 1º, 3º e 4º, *litteris*:

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

§ 2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§ 3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§ 4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

31. Além disso, a partir da edição da Lei nº 9.718, de 1998, na redação do § 1º do seu artigo 13, “*A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário*”.

32. Vale dizer, a possibilidade de modificação da opção pelo regime do lucro presumido, até então assegurada pelo § 3º do artigo 26 da Lei nº 9.430, de 1996, foi tacitamente revogada pelo § 1º do artigo 13 da Lei nº 9.718, de 1998.

33. Em outras palavras, efetuada a opção pela tributação na sistemática do lucro presumido com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, ela é definitiva para todo o ano-calendário.

34.O eventual erro por ventura praticado pela Recorrente, como alega, revela-se como decorrente da opção pela alternativa que talvez ao final não lhe fosse a mais vantajosa, mas sem configurar erro na acepção jurídica do termo. Segundo dispõe o artigo 138 do Código Civil, apenas o erro substancial acarreta a anulabilidade do ato:

Art. 138. São anuláveis os negócios jurídicos, quando as declarações de vontade emanarem de erro substancial que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio.

35.Já o artigo 139 do mesmo diploma legal estabelece quais circunstâncias caracterizam a ocorrência de erro substancial:

Art. 139. O erro é substancial quando:

I - interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais;

II - concerne à identidade ou à qualidade essencial da pessoa a quem se refira a declaração de vontade, desde que tenha influído nesta de modo relevante;

III - sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico.

36.No caso dos autos, não há qualquer indício de que a Recorrente tenha incorrido em qualquer das hipóteses aventadas no indigitado artigo 139 do Código Civil.

37.Já no que se refere à Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, trata-se de norma atinente à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, que não se referem ou têm qualquer reflexo na situação versada nos presentes autos, onde se discute a eficácia da opção realizada pela Recorrente pela tributação pelo lucro presumido, aspecto que não tem relação com a contabilidade.

38.Desse modo, plenamente válidos os lançamentos realizados sob essa modalidade de tributação.

DA IMUNIDADE NAS EXPORTAÇÕES

39.Nesse quesito, sustenta a Recorrente que a autuação deixou de atentar para a imunidade tributária em favor das atividades de exportação no tocante à incidência de CSLL, PIS e COFINS, conforme disposição contida no artigo 149, §2º da Constituição Federal.

40.Em relação ao tema, verifica-se que, em atendimento à diligência determinada às e-fls. 190/191, foi produzido o Relatório de fls. 294/333, do qual se extraem os seguintes trechos:

Com relação ao questionamento das exclusões das exportações das bases de cálculo da CSLL, COFINS e PIS, informo que fizemos estas exclusões das bases de cálculo do PIS e da COFINS conforme descrição dos autos de PIS (fls.82) e COFINS (fls.102) onde, nas descrições dos dois autos (PIS e COFINS), informamos que as bases de cálculos foram apuradas a partir da receita escriturada no livro de apuração de ICMS (código 6.101 - Venda de Produção do estabelecimento) cujas folhas se encontram anexas às fls 09 a 43 do processo administrativo 13433.001126/2008-19 mais o valor de rendimentos de aplicações financeiras conforme DIRFs (fls.44 a 49).

Nós podemos constatar, na descrição dos códigos CFOPs da Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte (fls.262 a 281), que as SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR estão registradas no código 7.000.

Deste modo, não incluímos nas bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores das receitas de exportações.

(...)

Com relação a exclusão das exportações da base de cálculo da CSLL, nós não a fizemos, pois inclusive, como veremos mais detalhadamente, a justiça já decidiu, em última instância, que devemos incluir o valor das exportações na base de cálculo da CSLL.

41. Por oportuno, anote-se que o código 7000 refere-se ao grupo relativo às saídas ou prestações de serviços para o exterior, que abrange o título CFOP 7100, que, por sua vez, abriga diversos outros CFOP's, inclusive o 7101, relativo à venda de produção do estabelecimento (para o exterior).

42. Portanto, a autuação já considerou a exclusão das receitas de exportação na apuração do PIS e da COFINS de CFOP 7101, uma vez que as respectivas bases de cálculo foram dimensionadas a partir da receita escriturada no livro de apuração do ICMS sob o CFOP 6101, enquanto que as saídas de mercadorias ou prestações de serviços para o exterior estão registradas no grupo CFOP 7000.

43. Já quanto à CSLL, a matéria não comporta mais discussão, tendo sido pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o RE nº 564.413 com repercussão geral reconhecida, sob a Relatoria do Ministro Marco Aurélio, definiu, por maioria de votos, que a imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 do texto constitucional não alcança o lucro das empresas exportadoras, mas somente as receitas decorrentes de exportação, em decisão assim ementada:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

44. Importante destacar que as decisões definitivas de mérito proferidas pela Corte Suprema em sede de repercussão geral e pela Corte Cidadã em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, são de observância obrigatória pelos membros deste órgão, nos termos do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

45. Por conseguinte, não merece provimento o apelo no ponto combatido.

DA ALÍQUOTA ZERO DE PIS E COFINS NA VENDA DE PRODUTOS HORTÍCOLAS E FRUTAS

46. Alega a Recorrente que, como suas atividades consistem no plantio e comercialização de frutas, é necessária a revisão de todo o processo administrativo em função da inobservância do artigo 28, III da Lei n.º 10.865, de 2004, que dispõe que ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas, desde o dia 1º de maio de 2004, *in verbis*:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI; e

(...)

Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores.

47. Entretanto, cumpre observar que esse argumento, agora apresentado pela Recorrente, não foi desenvolvido nas impugnações de e-fls. 133/175 e 361/440, revelando clara inovação recursal.

48. Nesse contexto, em se constando que a Recorrente alegou matéria não impugnada em primeira instância, não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

49. Ademais, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria agora trazida em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, assim enunciado:

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

50. Desse modo, não conheço do recurso no tópico em questão.

DISPOSITIVO

51. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço parcialmente do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca