



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

Processo n° 10925.001567/2009-71
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9303-007.555 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria 63.675.4471 - COFINS - PROVA - Apresentação extemporânea de documentos
63.675.4494 - COFINS - PROVA - Verdade material
Embargante COTRAMOL - COOPERATIVA DOS TRANSPORTADORES DE CARGA DO MEIO OESTE CATARINENSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACÓRDÃOS PARADIGMAS. EFEITO INFRINGENTE.

Acatados os embargos de declaração em razão de omissão na análise do recurso especial de divergência, relativamente a um dos paradigma que deveria ser apreciado, há efeito infringente que leva à nova apreciação do recurso.

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 nº70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os Embargos de Declaração e, por maioria de votos, em acolhê-los para, re-ratificando o Acórdão nº 9303-004.982, de 11 de abril de 2017, com efeitos infringentes, conhecer em parte do recurso especial de divergência da contribuinte, apenas quanto à preclusão da apresentação da prova e, no mérito, quanto a matéria conhecida, negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

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

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de Cofins, às e-fls. 03 a 20, por falta/insuficiência das contribuições referentes ao período de apuração de julho de 2004 a dezembro de 2008, em valor originário de R\$ 2.863.620,70, multa de ofício de R\$ 2.147.715,36 e juros de mora de R\$ 957.109,18, montando a R\$ 5.968.445,24. O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 24/07/2009.

A contribuinte incorreu nas infrações caracterizadas pela exclusão da base de cálculo das contribuições: das receitas provenientes de atos cooperados e não cooperados, no período de julho/2004 a novembro/2005; das receitas provenientes de atos não cooperados ou considerados como tal, por falta de comprovação, no período de dezembro/2005 a dezembro/2008. O Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 740 a 772, detalha o procedimento fiscal e as razões da autuação.

Irresignada, em 26/08/2009, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 776 a 782. A 4ª Turma da DRJ/FNS, apreciou a impugnação em 15/06/2012, e no acórdão nº 07-29.359, às e-fls. 1378 a 1385, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 1471 a 1497, em 05/11/2012. Os argumentos da contribuinte, estão resumidos nos seguintes tópicos:

(a) embora somente com a redação dada pela Lei no 11.196/2005 à Lei no 11.051/2004 as sociedades cooperativas de transporte tenham sido autorizadas a excluir ingressos oriundos de atos cooperados da base de cálculo da COFINS, a recorrente entende que esses ingressos não devem ser submetidos à tributação nem mesmo no período que antecede a vigência da referida Lei, porque não há receita bruta, ou faturamento, pela própria natureza jurídica da operação, como já entendeu o STJ, não havendo necessidade expressa de isenção em lei;

(b) ainda que exista necessidade de norma isentiva, estar-se-ia, como tratamento desigual, ferindo o princípio da isonomia, constitucionalmente assegurado, e a matéria seria de competência de lei complementar, sendo inconstitucional a Medida Provisória disciplinadora;

(c) a partir da Lei no 11.196/2005, a ausência de segregação contábil não é motivo para a fiscalização desconsiderar

integralmente os registros, nem para tributar toda a receita operacional da recorrente;

(d) registrava no Livro de Matrícula de cooperados pelo nome da pessoa física até 2008 (embora estes tivessem já constituído empresas), sendo que a informação desatualizada, nestes casos, não pode acarretar prejuízos à recorrente, e foi corrigida em novembro de 2008, fato ignorado pela fiscalização (na época da fiscalização, o Livro de Matrículas ainda não havia sido alterado pela contribuinte);

(e) a fiscalização ignorou ainda o procedimento adotado pela contribuinte no que diz respeito aos CTRC (todo frete realizado por intermédio da contribuinte é acobertado por CTRC emitido por ela, sendo que, ao final de cada mês, cada cooperado emite um CTRC para a recorrente com o valor total dos serviços por ele prestados naquele período, para lastrear a operação, o que se alega comprovar por amostragem), o que mostra que não são seguras as conclusões a que chegou o fisco;

(f) a argumentação e os documentos apresentados comprovam cabalmente que as receitas operacionais da recorrente decorrem apenas de atos cooperativos, que, por expressa determinação legal, não são tributados pela COFINS; e

(g) embora seja na motivação que devam ser expostos os motivos de fato e de direito, deve-se acolher a apresentação posterior em atenção aos princípios da verdade real, da oficialidade e do informalismo

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 30/01/2014, resultando no acórdão de nº 3403-002.741, às e-fls. 1581 a 1589, o qual teve a seguinte ementa:

COFINS. 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).

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.

O acórdão foi assim lavrado:

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

Recurso especial da contribuinte

A contribuinte foi intimada do acórdão nº 3403-002.741 (e-fl. 1596), em 27/03/2014 (e-fl. 1600) e recurso especial de divergência em 09/04/2014, às e-fls. 1602 a 1615.

Com a juntada de inteiro teor dos acórdãos nº 1102-000.940, nº 3302-00.489 e nº CSRF/03-04.371, a contribuinte apontou a divergência; foi colacionado também o acórdão nº 105-13.147, que, no entanto, não foi mencionado no corpo da peça. Esses acórdãos admitiram que fossem apresentadas provas documentais que permitam excluir valores da base de cálculo da Cofins, enquanto o recorrido afirmava que essas provas devem ser apresentadas com a impugnação, havendo preclusão quando se pretende apresentá-las em momento posterior.

O Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por meio do despacho de e-fls. 1759 a 1762, em 09/07/2015, deu seguimento ao recurso especial de divergência da contribuinte, com fundamento nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, para admitir a rediscussão da questão apenas com base no acórdão nº 1102-000.940.

Contrarrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional teve ciência desse despacho em 03/08/2015 (e-fl. 1763) e apresentou contrarrazões, às e-fls. 1764 a 1768. Argui que não houve nenhum dos motivos que excepcionem a obrigatoriedade de apresentação da prova documental na impugnação. A aceitação da prova posteriormente à impugnação implica supressão de instância tolhendo a competência das autoridades administrativas de julgamento. Na eventualidade de ser acatada a prova preclusa, pleiteia que se remeta o processo à instância inferior para sua apreciação.

Acórdão do recurso especial de divergência

Esta 3ª Turma apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 11/04/2017, no acórdão nº 9303-004.982, às e-fls. 1771 a 1778, que teve a seguinte decisão:

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS É condição para que o recurso especial seja admitido que se comprove que colegiados distintos, analisando a mesma legislação aplicada a fatos ao menos assemelhados, tenham chegado a conclusão díspares.

O acórdão foi assim redigido

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

O recurso especial não foi conhecido, pois a Turma entendeu que o paradigma admitido tratou de situação onde as provas haviam sido apresentadas já na impugnação e apenas complementadas no recurso em face do julgado desfavorável. No presente litígio, mesmo diante da oportunidade oferecida durante a ação fiscal, a cooperativa afirmou não ser, ela própria, capaz de fazer a necessária prova e nada falou a respeito disso em sua impugnação.

Embargos da contribuinte

A contribuinte foi intimada do acórdão nº 9303-004.982 (e-fl. 1787), e da alocação dos pagamentos com quitação dos débitos a eles correspondentes, em 14/12/2017 (e-fl. 1791) e manejou embargos de declaração em 19/12/2017, às e-fls. 1794 a 1799.

A contribuinte afirma a existência de omissão na análise da divergência em relação aos demais paradigmas, mormente em face das contestações de duas matérias por ela realizadas: (a) preclusão quanto à prova documental não apresentada na impugnação; e (b) não havendo segregação dos atos cooperativos na escrituração da contribuinte (ou comprovada tal segregação posteriormente à fiscalização) cabe ação de ofício do fisco para realizá-la.

Assevera que foram informados os acórdãos nº 1102-000.940 e nº 03-04.371, contrastariam o recorrido quanto a questão da preclusão (a); e os paradigmas nº 3302-00.489 e nº 105-13.147 serviriam para paragonar a questão (b).

A Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no despacho de e-fls. 1802 a 1804, em 26/07/2018, recebeu os embargos por verificar que, em relação a matéria (a) a análise do recurso especial se fez apenas em relação a um dos paradigmas e quanto à matéria (b) houve total omissão.

Mesmo quanto à análise do paradigma nº 1102-000.940, na apreciação da matéria (a), o acórdão do recurso especial omitiu-se em analisar elementos que demonstram a similitude fática do processo a que ele se refere e a do presente julgado, pois em ambos houve juntada de novas provas. Tudo isso apesar de o despacho que admitiu o recurso especial de divergência tê-lo feito sem ressalva a qualquer matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os embargos são tempestivos, cumprem os requisitos regimentais e deles conheço.

De fato, entendo que houve as omissões apontadas pela contribuinte em seus embargos, e bem delineadas no despacho da Presidente do CARF que os admitiu, por isso, vejo neles efeitos infringentes para que se retome a apreciação do recurso especial de divergência, levando em conta as matérias à luz de todos os acórdãos indicados pela contribuinte.

Conhecimento

Início a apreciação do conhecimento do recurso especial de divergência da contribuinte com a delimitação das matérias cujos dissídios a contribuinte pretende ver apreciados.

(a) possibilidade de apresentação de provas no recurso voluntário; e

(b) ao direito do contribuinte de ver excluídos da base de cálculo da Cofins os valores comprovadamente repassados a associados.

Na verdade, não há como fazer a apreciação da divergência de (b) caso não se admita a procedência da divergência em (a), pois esta condiciona aquela, conforme acima sublinhado. Não admitidas as provas por preclusas, não há o que excluir da base de cálculo.

Contudo, preliminarmente, há que se afastar o conhecimento da própria divergência quanto a matéria em (b), pois inexistem dois requisitos essenciais exigidos no art. 67¹ do RICARF vigente à época da apresentação do recurso para a sua admissão:

- i - o prequestionamento da matéria conforme definido no § 4º; e
- ii - demonstração analítica da divergência, de acordo com o disposto no § 6º.

Compulsando o acórdão recorrido, verifica-se que não há prequestionamento quanto à necessidade de exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores repassados a associados. A ementa do acórdão *a quo* apontada pela contribuinte é a seguinte:

COFINS. 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).

Ou seja, aponta apenas a necessidade de ato de ofício para apuração dos valores autuados e, no voto, nada se diz quanto aos valores repassados aos associados da cooperativa que não seja vinculado à matéria probatória.

Por fim, não há demonstração analítica da divergência, que demonstre nos acórdão paradigmas onde a interpretação da legislação sobre fatos similares foi distinta daquela do acórdão recorrido. Isso ocorre, porque não é possível cotejar matérias não apreciadas no recorrido pela falta do prequestionamento.

Assim, entendo que não se deva conhecer o recurso especial quanto a matéria que trata do direito de o contribuinte ver excluídos da base de cálculo da Cofins os valores comprovadamente repassados a associados.

Para a análise das matéria em (a), os paradigmas são de nº 1102-000.940 e CSRF de nº 03-04.371, conforme já indicado pela contribuinte em sede de seu recurso especial e repisado nos embargos do acórdão do recurso especial. Aqui é evidente o prequestionamento, pois o recorrido trata quase exclusivamente dessa matéria.

Outrossim, a análise às e-fls. 1611 e 1612 do recurso especial de divergência da contribuinte cumpre a exigência do § 6º do art. 67.

Do primeiro acórdão paragonado, de nº 1102-000.940, se pode extrair do relatório, no tocante à impugnação, às e-fls. 1678 e 1679:

¹ § 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

- as deduções efetuadas pela Impugnante, além de possuírem respaldo legal, **estão devidamente comprovadas pelos contratos de mútuo ora acostados**, cujos prazos de vencimento (data de liquidação) se deram no ano-calendário 2004;

(...)

- haja vista que **a Impugnante apresenta todas os contratos de mútuo** referente ao ano-calendário de 2004, não há que se falar que as despesas de financiamento são indedutíveis;

- **O valor dos juros sobre empréstimos recebidos estão devidamente comprovados nos contratos de mútuo ora acostados**, sendo certo que por configurarem despesas operacionais são perfeitamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(Negritei.)

Além disso, no voto, à e-fl. 1683 o relator argumenta:

No caso. penso ser possível se admitir a análise das novas provas, aplicando-se a exceção do inciso "c" do mesmo dispositivo legal, que permite a juntada de provas em momento posterior quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afinal, o contribuinte trouxe na impugnação os documentos que julgava aptos a comprovar seu direito, e, ao analisar os argumentos do julgador a quo que não lhe foram favoráveis, trouxe novas provas para reforçar seu direito.

Assim, no caso concreto, a apresentação das provas no voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão.

Ou seja, confirma-se nesse caso que a apreciação das provas trazidas em sede de recurso voluntário atendiam à exceção do § 4º, alínea c), do art. 16 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972². Havia provas apresentadas em sede de impugnação e após ser confrontada com razões trazidas no julgamento da DRJ a contribuinte trouxe novos elementos que permitiriam confrontar tais argumentos. Situação fática distinta daquela exposta neste processo, no qual a contribuinte nada procurou provar quando intimada no procedimento fiscal e nem mesmo em sede de impugnação, limitando-se ali a argumentar contra a ação do fiscal para obter provas e quanto à matéria de direito.

Para exemplificar, extraio do Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 740 a 772, os seguintes excertos:

² § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

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

(e-fl. 758)

Da análise da contabilidade da empresa, verificamos que a mesma não está segregada. Na contabilidade não consta de forma discriminada os serviços que são prestados por cooperados e por não cooperados, e também não há distinção entre quais serviços foram prestados por pessoas físicas e jurídicas.

Todavia, no que concerne a este quesito, é sabido que existe o dever das cooperativas de segregarem sua contabilidade, em função da origem do fato contábil, se proveniente de operações com associados ou não-associados, dever este estabelecido pela já mencionada lei disciplinadora do cooperativismo - Lei 5.764/71 em seus arts. 87 e 111 -, e pela legislação do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (arts. 182 e 183), além de estar previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 10.8.

(e-fl. 759)

Então para a correta apuração da base de cálculo do COFINS, coube-nos a análise de cada Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC, na tentativa de discriminar os serviços prestados por cooperados e não-cooperados.

Para isso, inicialmente, requisitamos à empresa, por meio do item 06 do termo de intimação N° 044/2009, a apresentação em arquivo digital contendo todos os CTRC's compreendidos no período da fiscalização. Todavia, devido a problemas internos, a empresa nos informou que somente a partir do ano de 2007 é que a mesma passou registrar em meio magnético os CTRC's requisitados.

Portanto, com relação aos anos 2005 e 2006, segundo informação da empresa, só há registro de CTRC's em meio papel.

Em decorrência disso, coube a esta fiscalização a análise de todos os CTRC's, em meio papel, referentes aos anos 2005 e 2006, para então identificar para cada um quem foi o efetivo prestador de serviço. Ressaltamos que este trabalho tornou-se demorado devido ao grande volume de documentos da empresa (em torno de vinte mil CTRC's por ano).

(e-fl. 760)

Na tentativa de resolver o problema de identificar o efetivo prestador do serviço - uma vez que em muitos CTRC's não existe esta informação, porém existe a placa do veículo que realizou o transporte -, intimamos a cooperativa por intermédio do Termo de Intimação N° 128/2009 (fls. 546 a 548) a apresentar uma relação dos cooperados e a placa dos respectivos veículos. Assim poderíamos identificar para cada CTRC nos quais existe a informação da placa do veículo, se o serviço havia sido prestado por um cooperado. Porém esta tentativa não logrou êxito, pois a cooperativa, por meio do documento de fls. 557 a 559, informa que não possui este registro.

Fica evidente que houve diligência da fiscalização para que fossem obtidas as provas necessárias no procedimento fiscal, oportunizando a contribuinte a apresentação das provas que ela só veio a carrear em sede de recurso voluntário, não porque surgissem novos argumentos, mas por que a própria contribuinte não colaborou na formação da prova no momento adequado.

Situação distinta daquela relatada no acórdão paradigma, logo não se pode admitir o paradigma supra referido.

Quanto ao acórdão nº CSRF/03-04.371, é de se pontificar que ele de fato, admite sem ressalvas a apreciação de provas trazidas em sede de recurso voluntário, invocando a perquirição da verdade material e o princípio do informalismo aplicável ao processo administrativo. Logo entendo ser paradigma válido para o conhecimento do recurso especial de divergência.

Conhecido o recurso no tocante a possibilidade de apresentação de provas em sede de recurso voluntário, passo à análise do mérito.

Conhecido o RESP quanto à matéria, passo ao Mérito

Nessa matéria, me alinho entendimento da Dra. Vanessa Marini Ceconello no voto condutor do acórdão nº 9303-004.408, de 10/11/2016, para mesma ação fiscal, na qual foi elaborado o auto de infração da contribuição para o PIS.

A i. conselheira aduziu os seguintes argumentos:

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:

(...)

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

Dessarte, pelas razões expostas, no caso em testilha, não entendo aceitável a apresentação de novas provas em sede de recurso voluntário.

Negado provimento ao RESP quanto à segunda matéria (preclusão da apresentação da prova), resta confirmado o não conhecimento do RESP quanto à primeira matéria (exclusão de repasses comprovados), por prejudicialidade.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer dos embargos e dar-lhe provimento para rerratificar o acórdão **9303-004.982**, com efeitos infringentes, para conhecer em parte o recurso especial de divergência da contribuinte, apenas quanto à preclusão da apresentação da prova e, no mérito, quanto a matéria conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos