RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 18470.726102/2013-19

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	18470.726102/2013-19
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Resolução nº	**1301-000.424 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	20 de junho de 2017
Assunto	Conversão em Diligência
Recorrentes	ONGC CAMPOS LTDA
	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos: (i) rejeitar o pedido de diligência realizado pelo contribuinte; (ii) converter o julgamento em diligência para análise de documentos anexados em impugnação e não analisados na diligência determinada pela DRJ, nos termos do voto da Relatora. Por maioria de votos, determinar a realização de diligência em maior extensão a fim de sejam analisados também os documentos anexados em sede de recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo que votaram por não aceitar esses documentos. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor em relação à realização de diligência em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flavio Franco Correa, José Eduardo

Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Roberto Silva Junior.

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de recursos voluntário e de ofício, interpostos contra o Acórdão nº 16-72.944 - 1ª Turma da DRJ/SPO, que considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte para cancelar a infração relativa às exclusões indevidas de receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional no valor de R$ 49.448.807,41 e reduzir as glosas de despesas não comprovadas, de R$ 93.730.373,47 para R$ 55.484.088,36, ambas infrações referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009. Em consequência dos ajustes no julgamento, foi também recomposto o saldo de prejuízos fiscais apurados em 2009, o que ocasionou o cancelamento da infração relativa à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL do ano-calendário de 2010 e a redução das compensações indevidas de IRPJ e CSLL no ano de 2011 de R$ 50.205.123,00 para R$ 43.576.510,99.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

> *"1.* Trata-se de exigências de IRPJ e de CSLL, sob a sistemática do Lucro Real, apuração anual e pertinentes aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, no importe total de R$ 87.363.851,29, aí incluídos principal, multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até 07/2013. As razões de fundo para a autuação foram: *(a)* identificação de custos/despesas não comprovados, no importe total de R$ 93.730.373,47 (2009); *(b)* promoção de exclusões indevidas, a partir do lucro contábil (lucro líquido) e no patamar de R$ 49.448.807,41, a impactar as bases de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (2009); e, como decorrência das duas infrações anteriores, *(c)* apurou-se compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL para além dos saldos então disponíveis (2010 e 2011) - fls. 02, 64/96.
>
> *2.* Do todo tomou ciência o Interessado em 30/07/2013 (fls. 70/96), vindo a colacionar sua insurgência em 29/08/2013 (fls. 127/156). Em primeiro ensaio de julgamento, esta 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO resolveu converter o expediente em diligência. Por bem estabelecer as questões até aquele ponto existentes, se o reproduz (fls. 2714/2716):
>
> O presente processo trata de Autos de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrentes de duas infrações que teriam sido praticadas pela contribuinte, no entender da fiscalização:
>
> 1) exclusão indevida do lucro líquido do excesso de receita financeira diante das despesas financeiras da empresa em atividade pré-operacional; e
>
> 2) dedução indevida de despesas operacionais, já que não foram comprovadas documentalmente pela fiscalizada regulamente intimada.
>
> As infrações ocorreram no ano-calendário 2009 e implicaram na redução do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL compensáveis em 2010 e 2011. Foi aplicada multa de ofício de 75%.

Os lançamentos foram cientificados em 30/07/2013 (fls. 71 e 90). Irresignada, em 29/08/2013, a autuada apresentou, representada por procuradores, a impugnação de fls. 127 a 156 (cópias às fls. 506 a 535 e 1852 a 1881), instruída com os documentos de fls. 157 a 2701.

Quanto à exclusão do excesso de receita financeira, a impugnante afirma que, como esta receita decorre de variação cambial ativa e a fiscalização não comprovou que [o Contribuinte] optou pelo regime de competência para oferecimento à tributação desta receita (§§ 1° e 2° do artigo 30 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001), deve prevalecer a regra geral de tributação segundo o regime de caixa, conforme previsto no caput do artigo 30 da MP n° 2.158-35/2001:

Art. 30. A partir de 1° de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1°. A opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2°. A opção prevista no § 1° aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3°. No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação *Adicionalmente ainda afirma que o excesso de receitas financeiras das empresas em atividades pré-operacionais para fim de oferecimento à tributação deve ser verificado primeiramente em relação às despesas financeiras, mas caso remanesça saldo positivo, este deve ser diminuído do total das despesas pré-operacionais registradas, para somente então eventual excesso compor o lucro líquido do exercício, conforme estabelece a Solução de Divergência n° 32, de 21 de julho de 2008, citada pela própria fiscalização no Termo de Constatação, e Soluções de Consulta e Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) invocados.*

Em relação à glosa de despesas operacionais não comprovadas, a autuada apresenta documentos que, segundo afirma, representam comprovação de amostragem relevante das despesas incorridas pelo consórcio do qual participou em 25%. Afirma também que o Billing Statement é documento comumente utilizado nas boas práticas da indústria de óleo e gás e é hábil à comprovação das despesas do consórcio e respectivas cobranças entre operadora (no caso, a empresa líder) e as demais consorciadas (no caso, a autuada). Desta forma, solicita a realização de diligência diretamente na empresa líder do consórcio, porque, no seu entender, esta tem a obrigação de guarda dos documentos e, portanto, deve ser intimada a apresentar os comprovantes que fundamentam as despesas glosadas pela fiscalização.

A responsabilidade de guarda dos comprovantes dos registros das operações de consórcio estava, à época dos fatos geradores ora discutidos (ano-calendário 2009), disciplinada pelo § 5° do artigo 3° da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal do Brasil (IN/RFB) n° 834, de 26 de março de 2008, com a redação dada pela IN/RFB n° 917, de 09 de fevereiro de 2009:

§ 5°. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados pelas empresas consorciadas até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes de tais operações.

Observa-se claramente que todas as empresas consorciadas têm a obrigação de conservação dos documentos comprobatórios relativos às atividades desenvolvidas pelo consórcio, não podendo, desta forma, a autuada se eximir da obrigação de apresentar os comprovantes à autoridade fiscal, exceto se demonstrar que solicitou determinado documento que somente se encontra em poder da empresa líder e esta não o forneceu. Quanto ao Billing Statement, ainda que este tenha força probante nas relações entre as empresas consorciadas no setor de óleo e gás, este documento, por si só, não é hábil a comprovar os lançamentos feitos na escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio, que, em relação às despesas, devem comumente estar embasados em documentos emitidos por terceiros fornecedores dos bens, mercadorias, insumos e/ou serviços, utilizados, consumidos e/ou adquiridos pelo consórcio.

Diante do exposto, devolva-se o presente processo à unidade de origem para que a autoridade lançadora:

1) verifique se a contribuinte optou pela consideração das variações monetárias na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência, no ano-calendário de 2009;

2) verifique, na hipótese de a autuada não ter realizado a opção descrita no item anterior, se houve e em que valor, liquidação em 2009 das operações ensejadoras da variação cambial ativa auferida em 2009;

3) verifique se os documentos apresentados pela impugnante, bem como outros eventualmente apresentados durante a diligência, são hábeis e idôneos a comprovar as despesas operacionais glosadas por falta de comprovação; e 4) verifique qual é o total das despesas pré-operacionais registradas, além das despesas financeiras, hábil a justificar a exclusão das receitas financeiras do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos da Solução de Divergência n° 32, de 21/07/2008.

A autoridade diligenciante, após elaborar relatório conclusivo sobre os quesitos solicitados, deve cientificar a contribuinte sobre o relatório e sobre a faculdade de manifestação no prazo de trinta dias, conforme prevê o parágrafo único do artigo 35 do Decreto n° 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Após eventual manifestação da interessada, devolva-se, via SERET/DRJ/SP, o presente processo para que esta 1ª Turma conclua o julgamento administrativo.

3. O resultado da diligência acima referida rendeu os frutos seguintes, em manifestação do Interessado (fls. 2721/2805; 2821/2822; 2834/2841):

3.1 Que *"no ano-calendário de 2009 estava em fase pré-operacional e que naquele período não fez a opção pela consideração das variações monetárias para fins ficais pelo regime de competência"*.

3.2 Que *"o ajuste das variações cambiais ativas e passivas no ano-calendário de 2009 foi feito via RTT [...] não tendo havido qualquer exclusão indevida [...] Além disso, [...] somente poderia haver tributação das receitas financeiras durantes a fase*

pré-operacional caso essas excedessem as despesas pré-operacionais registradas, o que não ocorreu".

3.3 Juntam-se *"documentos comprobatórios"* do *"total de variação cambial ativa realizada no ano-calendário de 2009"*

3.4 Que *"todos os custos relacionados às atividades do referido consórcio* [formado por Petrobrás - Petróleo Brasileiro S.A., Devon Energy do Brasil Ltda. e Contribuinte] *estão devidamente registrados nos relatórios de gastos-custos (denominados Billing Statements) do bloco BM-BAR-1, preparados e mantidos pela líder do consórcio, nesse caso, a Petrobrás".* Mais ainda, "*que os documentos originais relacionados às notas fiscais, recibos e demais comprovantes de despesas se encontram sob a guarda da Petrobrás",* já que era a consorciada líder na empreitada e, como tal, sob as hostes das Instruções Normativas RFB n° 834, de 26 de março de 2008, n° 917, de 9 de fevereiro de 2009, e n° 1.199, de 14 de outubro de 2011, lhe incumbiria esse justo múnus. Nesse sentido, como antes já se solicitava em sua impugnação primeira, torna a *reclamar "diligência para que os documentos necessários fossem diretamente requeridos à Petrobrás".*

4. Enfim, sobre o todo colacionado pelo Contribuinte, assim se manifestou a Fiscalização (fls. 2806, 2823/2827):

4.1 Que, em consideração *"ao despacho de fls. 2714 a 2716, procedi à Diligência Fiscal no sentido de apurar o transcrito nos itens 1 e 2 de folha 2175, juntando os documentos apresentados pela empresa [...] de fls. 2726 a 2807. Dessa forma, concluo, s.m.j., que a documentação necessária para análise da presente lide encontra-se no processo".*

4.2 Que sendo *"entendimento desta fiscalização que a informação demandada pela DRJ-SP está limitada aos elementos insertos no procedimento administrativo - ou aqueles trazidos ao feito durante o curso da diligência",* debruçou-se aquela Fiscalização aos documentos assim acostados para asseverar, na suposição de *"as cópias dos documentos fiscais anexadas correspondam fielmente aos documentos originais"*, que *" parte das despesas glosadas"* - equivalente a R$ 38.246.285,11 - restaria comprovado. Anotou-se, por fim, que a *" possível apropriação das despesas incorridas foi limitada à participação do contribuinte no consórcio de concessão do bloco BM-BAR-1, ou seja, 25%".*

5. De sua sorte e cientificado a propósito, tornou o Contribuinte aos autos (fls. 2834/2841) para redizer, com referência à porção da glosa de despesa que ainda restaria incomprovada mesmo após de finda a diligência retro referida, da necessidade de se buscar a correspondente documentação de suporte junto à consorciada líder da empreitada, a dizer, Petrobrás - Petróleo Brasileiro S/A. Senão assim, também tornou a dar por fé os nomeados *"Billing Statements"* como sucedâneo de prova das excogitadas despesas. Dizia-se:

> *Ou seja, a previsão quanto à guarda dos documentos comprobatórios por parte da líder ou empresa consorciada indicada, bem como por todas as demais consorciadas somente foi instituído na redação da IN 1.199 publicada no final de 2011.* ***Logo, quando dos fatos ocorridos, isto é, nas competências dos meses de maio, junho, julho,agosto e setembro do ano de 2009, não havia previsão legal para que a consorciada líder e também cada uma das demais consorciadas promovessem em conjunto a guarda dos documentos que suportaram os lançamentos fiscais.***

[...]O mercado de E&P adota internacionalmente métodos de controle das despesas que são incorridas pela consorciada líder e operadora através de Billing Statements (relatórios de despesas) com o controle do avanço dos custo incorridos nas campanhas de perfuração de novos poços. (destaques do original)"

No julgamento realizado em 19 de maio de 2016, a 1ª Turma da DRJ/SPO julgou parcialmente procedente a impugnação, por meio do acórdão nº 16-72.944, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

VINCULAÇÃO AOS PARÂMETROS DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL-NORMATIVA ELEITA NA AUTUAÇÃO. DESINCUMBÊNCIA. NÃO OBSERVÂNCIA.

A fundamentação legal-normativa lançada no auto de infração vincula a imputação. Nesse sentir, acertado que se tenha - como de fato se teve na acusação fiscal - que o caso é de pessoa jurídica em fase pré-operacional, e a essa situação chamada à colação a Solução de Divergência Cosit n° 32, de 21 de julho de 2008, ou, equivalentemente, a Solução de Consulta SRRF da 7ª RF/Disit, de 30 de outubro de 2008, então compromete-se o procedimento fiscal com o levantamento e dizer expresso sobre três variáveis: Receitas Financeiras (RF), Despesas Financeiras (DF) e Despesas Pré-operacionais (DpO), que influenciarão a apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL - adição ao lucro líquido - desde que a operação algébrica RF - DF - DpO resulte positiva. Sendo exatamente isso que determinam tais normativos, assim que emprestados de fundamento para a autuação, surge imediato e indeclinável o compromisso de expressamente arrazoar sobre cada uma delas (variáveis). Não subsiste a autuação que, nesse espaço, mesmo após conversão em diligência, deixa incerta a existência e/ou a dimensão da variável DpO.

CONSÓRCIO CONSTITUÍDOS NOS TERMOS DOS ARTS. 278 E 279 DA LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. DOCUMENTAÇÃO DAS DESPESAS. GUARDA.

No âmbito dos consórcios instituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, cumpre a todos os então consorciados a guarda da documentação de suporte à comprovação das despesas incorridas.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE Não cabe conversão do julgamento em diligência quando o ponto de discórdia versa matéria de direito ou, ainda, mesmo que toque matéria de fato, esta já se encontre suficientemente esclarecida nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente cientificado em 09/06/2016 (fls. 2.899), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 07/07/2016 (fls. 2.900) , o recurso voluntário de fls. 2.901a 2.930, argumentando, em síntese os itens a seguir relacionados, os quais serão melhor detalhados por ocasião do voto:

- O acórdão recorrido parte da premissa equivocada de que, no ano-calendário de 2009, seria obrigação da recorrente a guarda das notas fiscais, faturas e recibos referentes a todas as operações realizadas pelo Consórcio - BM - BAR - 1, que devem ser contabilizadas apenas pela empresa líder, no caso a Petrobrás. Assim, considerando que não era obrigação da recorrente a guarda dos documentos exigidos pela fiscalização, e que foram apresentados os billing statements (controle de custos relativos às operações do consórcio) preparados pela Petrobrás, que serviram de base às despesas incorridas pela recorrente, requer o cancelamento das glosas de despesas subsistentes;

- Alega que em respeito ao princípio da verdade material, a administração deve atuar de forma diligente, esgotando todas as fontes de informações fornecidas e indicadas pelo contribuinte. Alega que nem todos os documentos juntados à impugnação foram analisados ou considerados quando da realização da diligência pela fiscalização, bem assim, reitera a necessidade de diligência envolvendo a Petrobrás, para que a mesma seja intimada a disponibilizar os documentos que encontram-se sob sua guarda;

- Requer sejam aceitos os documentos juntados ao recurso voluntário, referentes às despesas às despesas incorridas pelo Consórcio no montante de R$ 53.421.544,92, para que a parcela apropriada pela Recorrente reste comprovada bem como, consequentemente, sua dedutibilidade;

- A fiscalização partiu da equivocada premissa de que a recorrente, por ser detentora de 25% de participação no consórcio, apenas 25% dos custos poderiam ser por ela apropriados. Afirma ter firmado acordo com a Petrobrás denominado "Farmout Agreement", nos termos da cláusula 6.01 do contrato do consórcio, por meio do qual seria responsável por 50 % dos custos de perfuração até ser atingido o montante de U$ 60.000.000. Apresenta tabela onde demonstra ter suportado efetivamente o percentual de 37,06%, e solicita que sua participação nos custos seja aferida pelos valores constantes do *Billing Statement*, que são suportados pelos *cash calls* e pelos recibos de pagamento, e não pelo mero percentual de participação de 25%.

- Requer o cancelamento dos autos de infração ou, caso assim não se entenda, a conversão do julgamento em diligência para que seja analisados os documentos acostados ao recurso e obtidos os documentos faltantes diretamente com a empresa líder do consórcio, a Petrobrás.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A recorrente alega em seu recurso voluntário a necessidade de diligência envolvendo a Petrobrás, empresa líder do consórcio, para que a mesma seja intimada a disponibilizar a documentação que, equivocadamente, vem sendo considerada pelas autoridades fiscais como único meio de prova admitido. Afirma ter entregue à fiscalização os billing statements, ou seja, os controles dos custos relativos às operações do consórcio que suportam os lançamentos realizados e ter envidado esforços para conseguir a documentação exigida junto à Petrobrás, entretanto, não lhe foi disponibilizada toda documentação requerida à operadora do consórcio.

Na impugnação apresentada, a contribuinte alegou que a fiscalização concluiu pela inexistência de documentos hábeis a suportar as despesas registradas em sua escrituração contábil, sem verificar e conferir junto à Petrobrás, os documentos que se encontravam sob os cuidados da consorciada líder. Por este motivo, requereu a realização de diligência para que fosse aferido junto à Petrobrás se os billing statements, comumente utilizados na indústria de exploração e produção de gás e petróleo, seriam documentos hábeis à comprovação das despesas do consórcio e, também, se os documentos em posse da Petrobrás confirmariam a efetiva ocorrência das despesas do consórcio.

Ao analisar o pedido de diligência formulado pela contribuinte na impugnação, a 1ª Turma da DRJ/SPO exarou despacho fls. 2.714 a 2.716, para determinar a realização de diligência apenas para que a fiscalização verificasse se os documentos anexados à impugnação eram hábeis e idôneos a comprovar as despesas operacionais glosadas pela fiscalização. Fundamentou sua decisão na premissa de que todas as empresas consorciadas têm a obrigação de conservar os documentos comprobatórios relativos às atividades desenvolvidas pelo consórcio, bem assim, que a contribuinte não poderia se eximir de apresentar os comprovantes à autoridade fiscal, exceto se demonstrasse que solicitou determinado documento que se encontrava somente em poder da empresa líder e esta não o forneceu.

Na Informação Fiscal prestada por ocasião do encerramento da diligência fiscal, consta que a informação demandada pela DRJ/SPO estaria limitada aos documentos anexados ao processo ou trazidos no curso da diligência, e teria a eles se restringido. Na manifestação ao relatório de diligência a contribuinte solicitou *"a reabertura do procedimento de fiscalização para a finalização da diligência, com o específico fim de intimar e analisar os documentos que venham a ser apresentados pela Petrobrás, em complemento à comprovação das despesas incorridas pelo consórcio"*.

No acórdão de impugnação, o pedido de diligência diretamente na Petrobrás foi indeferido, nos seguintes termos:

"[...]Em tempo, visto que o objeto aqui tratado é de ordem eminentemente documental - da sua apresentação, ou não -, sendo certo que diligência para esse justo propósito já se o teve, e chegada à conclusão do dever de guarda que incumbia ao Contribuinte, não há mais espaço para repetir o expediente diligencial, como mais uma vez solicitado pelo Interessado em sua nova e última manifestação."

A recorrente alega em sua peça recursal que, apesar do pedido claro e objetivo para realização de diligência junto à Petrobrás, o mesmo foi desconsiderado no despacho de diligência exarado pela DRJ/SPO, e que a exceção mencionada no referido despacho (exceto se demonstrar que solicitou determinado documento que somente se encontra em poder da empresa líder e esta não o forneceu), aplicar-se-ia perfeitamente ao seu caso. Acrescenta que a autoridade fiscal responsável pela diligência agiu em notória desconformidade com o princípio da verdade material ao realizar a verificação das despesas de forma limitada. Em relação ao acórdão recorrido, afirma que o mesmo se equivocou ao indeferir o pedido de diligência posto que: (i) não se trata de repetir um

expediente diligencial previamente realizado pois a diligência envolvendo a Petrobrás, detentora da documentação nunca foi realizada; (ii) inexiste espaço para o descumprimento do princípio da busca pela verdade material, imperativo a ser seguido pelo Fisco, e para a não realização de diligência que é direito da recorrente e obrigação do Fisco.

De início, transcrevo os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 834/08, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 917/09, que tratam dos procedimentos fiscais dispensados aos consórcios de empresas constituídos nos termos dos arts. 278 e 278 da Lei nº 6.404/76:

> *Art. 2º Às receitas, custos, despesas, direitos e obrigações decorrentes das operações relativas às atividades dos consórcios aplica-se o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.*
>
> *Art. 3º Para efeito do disposto no art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro.*
>
> *§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, e da base de cálculo da CSLL.*
>
> *§ 2º A empresa líder do consórcio deverá manter registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, em contas ou subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 917, de 09 de fevereiro de 2009)*
>
> *§ 3º Os registros contábeis das operações no consórcio, efetuados pela empresa líder, deverão corresponder ao somatório dos valores das receitas, custos e despesas das pessoas jurídicas consorciadas, podendo tais valores serem individualizados proporcionalmente à participação de cada consorciada no empreendimento.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 917, de 09 de fevereiro de 2009)*
>
> *§ 4º Sem prejuízo do disposto nos §§ 2º e 3º, cada pessoa jurídica consorciada deverá efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 917, de 09 de fevereiro de 2009)*
>
> ***5º Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados pelas empresas consorciadas até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes de tais operações**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 917, de 09 de fevereiro de 2009) (grifei)*

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, constata-se que apesar da empresa líder ser a responsável pela escrituração contábil das operações do consórcio como um todo, as empresas consorciadas, inclusive a recorrente, devem efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio. Consta ainda do § 5º do art. 3º, que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio e os comprovantes

dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados pelas empresas consorciadas até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes de tais operações. Dessa forma, a recorrente é responsável pela apresentação dos comprovantes dos lançamentos efetuados em sua escrituração contábil até que ocorra a prescrição dos créditos tributários nela registrados.

Entende a recorrente que a responsabilidade pela guarda documental em relação a aos lançamentos do consórcio não cabia a todas consorciadas no ano de 2009, mas apenas à líder. Afirma que apenas com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.199/11, que revogou a Instrução Normativa nº 834/08, a obrigação de guarda foi ampliada, por meio do § 6º, do art. 3º da referida Instrução Normativa a todas empresas consorciadas. Veja o que dispõe o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199/11:

> *Art. 3º Para efeito do disposto no caput do art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.*
>
> *§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como para apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) como também para apurar os créditos das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.*
>
> *§ 2º A empresa líder do consórcio deverá manter registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, em contas ou subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim.*
>
> *§ 3º Na ausência de empresa líder, ou se não houver disposições legais exigindo a indicação de uma líder, deverá ser eleita uma das consorciadas para os fins previstos no § 2º.*
>
> *§ 4º Os registros contábeis das operações no consórcio, efetuados pela empresa líder ou pela consorciada eleita para este fim, deverão corresponder ao somatório dos valores das receitas, custos e despesas das pessoas jurídicas consorciadas, podendo tais valores serem individualizados proporcionalmente à participação de cada consorciada no empreendimento.*
>
> *§ 5º Sem prejuízo do disposto nos §§ 2ºa 4º, cada pessoa jurídica consorciada deverá efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.*
>
> ***§ 6º Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados pela empresa líder ou pela consorciada eleita de que trata o § 3º, e pelas empresas consorciadas até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes de tais operações. (grifei)***

Diversamente do alegado pela recorrente, vale ressaltar que tanto o § 5º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 834/08, como o § 6º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199/11, atribuem, indistintamente a todas as consorciadas a responsabilidade pela guarda dos comprovantes dos lançamentos utilizados no registro das operações do consórcio. A redação do § 5º, do art. 3º da Instrução Normativa nº 1.199/11 foi alterada apenas para explicitar a responsabilidade da "consorciada eleita", figura introduzida pelo § 2º do art. 3º da referida Instrução Normativa.

Dessa forma, correta a premissa do acórdão recorrido de que a recorrente seria responsável pela guarda dos comprovantes dos lançamentos efetuados em sua contabilidade, para indeferir o pedido de diligência solicitado na impugnação. Conforme já mencionado pelo *julgador a quo,* a diligência requerida pela recorrente para que a empresa líder fosse diretamente intimada apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados pela ONGC Campos Ltda, somente seria procedente caso restasse comprovado nos autos que a contribuinte solicitou os documentos à empresa líder e a mesma tivesse ser recusado a apresentá-los. Apesar da recorrente afirmar no recurso voluntário que estaria incluída nessa exceção, não constam dos autos qualquer documento comprobatório de que tivesse solicitado à Petrobrás a apresentação dos comprovantes das despesas registradas em sua contabilidade, anteriormente à apresentação da impugnação.

Relativamente à afirmação de que o acórdão recorrido teria se equivocado ao afirmar que não se trata de repetir um expediente diligencial previamente realizado, pois a diligência envolvendo a Petrobrás, detentora da documentação nunca foi realizada, não assiste razão à recorrente. O acórdão recorrido afirmou que não caberia a realização de nova diligência para apresentação de documentos, após concluir que a responsabilidade pela guarda da documentação é da própria contribuinte e que a mesma já teria sido intimada a apresentá-los na diligência, daí o descabimento de nova diligência.

A recorrente afirma que tanto a autoridade fiscal, no curso da diligência fiscal, quanto o acórdão recorrido, teriam descumprido o princípio da busca pela verdade material, com a não a realização de diligência junto à empresa líder. O princípio da busca da verdade material deve ser utilizado em consonância com os demais princípios que regem o princípio administrativo fiscal, dentre eles o princípio da legalidade e do livre convencimento do julgador. Em cumprimento ao disposto nos arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, as diligências no procedimento administrativo fiscal podem ser solicitadas tanto pelo impugnante como pelo julgador e serão deferidas nos casos em que necessárias à solução da lide:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *[..]*
>
> *IV as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.* *(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*
>
> *[...]*
>
> *Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Via de regra, as diligências se prestam a esclarecer pontos obscuros, controversos ou duvidosos, porém, no caso em questão, a recorrente pleiteia a realização de

diligência para que a fiscalização obtenha junto à empresa líder do consórcio, documentos hábeis à comprovação dos lançamentos contábeis por ela realizados em sua escrituração contábil.

Diversamente do alegado pela recorrente, a realização da diligência não é obrigação do Fisco, especialmente quando tem por objetivo a obtenção de documentos que deveriam que deveriam ser conservados pela recorrente, nos termos do art. 264 do RIR/99:

> *Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).*

Dessa forma, voto por rejeitar o pedido de diligência da recorrente.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Conforme já mencionado, a 1ª Turma da DRJ/SPO exarou despacho às fls. 2.714 a 2.716, determinando a realização de diligência para que a fiscalização verificasse se os documentos anexados à impugnação, bem como outros eventualmente apresentados durante a diligência, seriam hábeis e idôneos a comprovar as despesas operacionais glosadas pela fiscalização.

Em cumprimento à diligência fiscal, foi emitido Termo de Intimação Fiscal (fls. 2.820), por meio do qual a contribuinte foi intimada a colocar à disposição da fiscalização os originais dos documentos fiscais, recibos e demais comprovantes de despesas que juntou à peça impugnatória, tendo em vista que alguns desses documentos encontravam-se ilegíveis.

Na resposta apresentada, a contribuinte afirmou que os documentos originais relacionados às notas fiscais, recibos e demais comprovantes de despesas se encontravam sob a guarda da Petrobrás, na figura de consorciada líder e operadora, conforme disposto no art. 3º e parágrafos da Instrução Normativa RFB nº 1.199/11 vigente à época da autuação, ou, ainda, o art. 3º e parágrafos da Instrução Normativa RFB nº 834/08, com as alterações da Instrução Normativa RFB nº 917/09, vigente à época do ocorrência das despesas. Acrescentou que por esta razão, desde o momento da impugnação, requereu a realização de diligência para que os documentos necessários fossem diretamente requeridos à Petrobrás diante de sua condição de operadora do bloco e líder do consórcio.

Diante da falta de apresentação dos documentos solicitados, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal de fls. 2.823 a 2.827, onde fez constar:

> "No entanto, é o entendimento desta fiscalização que a informação demandada pela DRJ-SP está limitada aos elementos insertos no procedimento administrativo — ou aqueles trazidos ao feito durante no curso da diligência — motivo pelo qual a presente manifestação a eles ficará restrita Supondo que as cópias dos documentos fiscais anexadas correspondam fielmente aos documentos originais, listo abaixo aqueles que comprovariam parte das despesas glosadas:"

Dessa forma, a autoridade fiscal responsável pela diligência fiscal limitou-se a analisar os documentos anexados à impugnação e, supondo que as cópias dos documentos fiscais corresponderiam fielmente aos documentos originais, relacionou aqueles que comprovariam parte das despesas glosadas, no montante de R$ 152.895.140,44.

O acórdão recorrido, considerando que o dever de guarda da documentação incumbe a todos e não apenas à empresa líder, nos termos do § 5º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 834/08, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 917/09, bem assim, que já teria sido

realizada diligência para que a contribuinte apresentasse documentos comprobatórios das despesas glosadas, excluiu da infração o importe de R$ 38.246. 285,11, equivalente ao percentual de 25% de participação da recorrente sobre as despesas comprovadas de R$ 152.895.140,44 em procedimento de diligência fiscal.

No Recurso Voluntário a recorrente afirma que um valor expressivo de R$ 19.065.208,65 incorridos pelo consórcio, em que pese devidamente comprovados pelos documentos disponibilizados pela Petrobrás, não foi analisado ou considerado quando da realização da diligência. Em seguida, relacionou às fls. 2.915 e 2.916, os documentos anexados à impugnação e que foram desconsiderados pela fiscalização:

Prestadora de Serviço	Valor	Fls Processo	Fls Arquivo.	Documentos Anexados
CBO SERVIÇOS MARÍTIMOS	1.087.876,96	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.662	2 16	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
CBO SERVIÇOS MARÍTIMOS	1.086.805,25	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.662	6 20	Fatura Relatório de Medição
CBO SERVIÇOS MARITIMOS	1.019.380,61	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.662	9 23	Fatura Relatório de Medição
CBO SERVIÇOS MARITIMOS	1.023.303,65	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.662	12 26	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
CBO SERVIÇOS MARITIMOS	819.438,84	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.662	16 30	Fatura Recibo Petrobras-BHS Relatório de complemento
BHS	375,94	De 127 a 503 De 1733 a 2109	142 265	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição
BHS	93.761,29	De 127 a 503 De 1733 a 2109	165 288	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	619.769,82	De 127 a 503 De 1733 a 2109	169 292	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	185.013,12	De 127 a 503 De 1733 a 2109	173 296	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	113.780,79	De 127 a 503 De 1733 a 2109	177 300	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	619.495,86	De 127 a 503 De 1733 a 2109	181 304	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	895.485,43	De 127 a 503 De 1733 a 2109	195 318	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	203.554,20	De 127 a 503 De 1733 a 2109	204 327	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	156.162,12	De 127 a 503 De 1733 a 2109	208 331	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	1.058.830,36	De 127 a 503 De 1733 a 2109	212 335	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	1.053.306,39	De 127 a 503 De 1733 a 2109	216 339	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
BHS	349.293,96	De 127 a 503 De 1733 a 2109	220 343	Recibo Petrobras-BHS Relatório de Medição Folha de registro de serviços
Brasco Offshore	12.890,82	De 127 a 503 De 1733 a 2109	230 353	Nota de Débito Relatório de Reembolso
Brasco Offshore	201.432,02	De 127 a 503 De 1733 a 2109	232 355	Nota de Débito Relatório de Reembolso
Brasco Offshore	165.166,82	De 127 a 503 De 1733 a 2109	234 357	Nota de Débito Relatório de Reembolso
Brasco Offshore	209.991,02	De 127 a 503 De 1733 a 2109	236 356	Nota de Débito Relatório de Reembolso
Brasco Offshore	72.124,30	De 127 a 503 De 1733 a 2109	238 361	Nota de Débito Relatório de Reembolso
Brasco Offshore	47.401,44	De 127 a 503 De 1733 a 2109	240 363	Nota de Débito Relatório de Reembolso
MARE ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	1.246.108,87	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	157 170	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARE ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	1.244.881,27	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	161 175	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	1.167.649,70	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	166 179	Fatura Relatório de Medição

MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	1.172.143,35	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	170 183	Fatura Relatório de Medição
MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	524.613,02	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	173 188	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	384.601,16	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	178 192	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	160.853,13	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	237 250	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARÉ ALTA DO BRASIL	590.266,25	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	242 255	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARÉ ALTA DO BRASIL	589.684,75	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	247 260	Fatura Relatório de Medição Folha de registro de serviços
MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	553.101,12	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	252 265	Fatura Relatório de Medição
MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO	353.735,05	De 892 a 1.254 De 1.257 a 1.622	255 270	Fatura Relatório de Medição

De fato, os documentos relacionados às fls. 2.915 e 2.916 do processo não constam da Informação Fiscal de fls. 2.823 a 2.837, e também não foi justificado o motivo de sua desconsideração. Dessa forma, a fim de que possa ser assegurado à recorrente o direito ao contraditório e à ampla defesa, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização:

- Elabore relatório fiscal fundamentando o motivo pelo qual os documentos acima relacionados não foram aceitos como hábeis e idôneos à comprovação das glosas efetuadas;

- Dê ciência à recorrente do relatório, reabrindo-lhe prazo para manifestação.

Com relação à extensão da diligência, durante as discussões na sessão de julgamento, a Turma julgadora decidiu, por maioria de votos, que a diligência deveria também analisar a documentação anexada pela contribuinte ao recurso voluntário. Fui voto vencido na matéria, pelas razões a seguir demonstradas.

A recorrente afirma que após tomar ciência do acórdão recorrido, enviou à Petrobrás nova solicitação para que a documentação faltante lhe fosse disponibilizada e que a solicitação foi parcialmente atendida, tendo sido anexados ao recurso documentação comprobatória das despesas incorridas no ano-calendário de 2009 no montante de R$ 53.421.544,92. Defende que a apresentação de documentação após a impugnação estaria autorizada pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

O art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao tratar das hipóteses de apresentação de provas após a impugnação, assim dispôs:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *[...]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)*
>
> *§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Dessa forma, a possibilidade de apresentação de provas está restrita às hipóteses de impossibilidade de apresentação de provas por motivo de força maior, quando forem referentes a fato ou direito superveniente ou destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. No caso em questão, a recorrente alega que estaria impossibilitada de apresentar a documentação pois não tinha acesso a ela e imaginava que a fiscalização iria solicitá-la em diligência.

A alegação de que não possuía a documentação e, por isto, estaria impossibilitada a apresentá-la não caracteriza o motivo de força maior necessário para que seja permitida sua apresentação extemporânea, quando a recorrente está legalmente obrigada a manter sob sua guarda a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados em seus livros comerciais e fiscais, nos termos do § 5ª do art. 3º da Instrução Normativa nº 834/08, com a redação dada pela Instrução Normativa nº 917/09. Assim, por ter sido juntada extemporaneamente, precluiu o direito da recorrente em apresentar a documentação comprobatória das despesas incorridas no ano-calendário de 2009 anexadas ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por: (i) rejeitar o pedido de diligência realizado pelo contribuinte e; (ii) converter o julgamento em diligência para análise de documentos anexados em impugnação e não analisados na diligência determinada pela DRJ, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese às considerações da ilustre Relatora a respeito do artigo 16 do Decreto n° 70.235/1972, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, surgiu divergência que levou a conclusão diversa, no sentido de que os documentos trazidos pelo contribuinte em seu recurso também deverão ser analisados por ocasião da diligência proposta.

Conforme se vê, a Relatora não conheceu dos documentos apresentados pelo contribuinte por ocasião da apresentação do recurso voluntário, em face da aplicação do disposto no §4° do art. 16 do Decreto n° 70.235/72, *in verbis:*

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;
>
> (...)
>
> § 4° 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) destinese a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
>
> (...)

O transcrito §4° do art. 16 do Decreto n° 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. A regra é clara e justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo, assim, a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.

Porém, comungo do entendimento de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros aos processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, ampla defesa e da verdade material, devido processo legal substancial, etc.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que obteve a referida documentação a qual não tinha acesso apenas posteriormente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material, pois aqueles documentos apresentados poderem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação, pelo menos em parte, para a comprovação de despesas/custos incorridos por parte do contribuinte.

Semelhante raciocínio chegou o **CSRF,** em recente composição, representado pelo voto-vencedor da Conselheira Cristiane Silva Costa, no acórdão n° **9101-002.781,** cuja ementa transcrevo a seguir, por concordar com suas conclusões:

> Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIAÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.
>
> **Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente ser apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material.**
>
> Situação que se apresenta comum quando o indeferimento da compensação é efetuado por meio de despacho decisório eletrônico no qual não são apresentados ao

contribuinte orientações completas quanto aos documentos necessários à comprovação do direito de crédito. Recurso Especial do Contribuinte Provido.

(G.N)

Acresça-se que a Lei n° 9.784/1999, em seu artigo 38, assim prescreve:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1° Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2° Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

(G.N)

Assim, embora o artigo 16, §4ª, do Decreto n° 70.235/72, estabeleça ser regra geral para efeito de preclusão que a prova documental seja apresentada juntamente com a impugnação do contribuinte, isso não impede, segundo meu juízo, com base em outros princípios contemplados no processo administrativo fiscal, em especial princípio da verdade material e formalidade moderada, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, sobretudo quando se prestam a corroborar com tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Dessa forma, os documentos apresentados e colacionados às fls. 2.932 a 3.718 dos autos devem ser admitidos e apreciados por ocasião da diligência proposta pela Relatora, de forma a verificar se eles comprovam as glosas efetuadas.

Do exposto, propõe-se a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização:

- Elabore relatório fiscal conclusivo fundamentando o motivo pelo qual os documentos relacionados às fls. 2.915 e 2.916 não foram aceitos como hábeis e idôneos à comprovação das glosas efetuadas;

- Ainda em relatório conclusivo, elabore ainda relatório fiscal, a fim de verificar se os documentos apresentados em recurso e colacionados às fls. 2.932 a 3.718 dos autos, comprovam as glosas efetuadas.

- Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na seqüência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a Ilustre Conselheira relatora independentemente de sorteio.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza