



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729518/2018-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.329 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2021
Recorrente QPI BRASIL PETROLEO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. SUPERAÇÃO. ART. 59, § 3º, DO DECRETO 70.235/72

Ainda que verificada hipótese de nulidade do processo administrativo, fincada nos preceitos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72, caso a demanda possa ser solucionada, no mérito, em favor do contribuinte, impõe-se a sua superação, nos termos do § 3º do dispositivo anteriormente mencionado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS. ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

A míngua de demonstração inequívoca da concretização das hipótese objetivas contempladas pelo art. 47, III, da Lei 8.981/95, descabe o arbitramento do lucro, mesmo que esta modalidade possa, eventualmente, ser mais benéfica ao contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de lançamento reflexo daquele realizado quanto ao IRPJ, aplica-se à CSLL o que foi decidido quanto aquele último tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de diligência, em superar a nulidade dos atos posteriores à ciência do lançamento, e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões, quanto à preliminar de nulidade, os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Andréia Lucia Machado Mourão.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes e Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente a Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em desfavor da ora recorrente a fim de se lhe exigir créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL apurados no ano-calendário de 2014, segundo o Lucro Arbitrado e com espeque nos preceitos do art. 47, inciso III, da Lei 8.981/95 (ou 530, inciso III, do antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo então vigente Decreto 3.000/99).

Pelo relato fiscal, juntado à e-fls. 14 a 19, a D. Auditoria teria, inicialmente, instado a contribuinte a comprovar que teria incorrido nos custos com a produção no importe de R\$ 477 milhões, os quais, pelo que afirma a Autoridade Lançadora, corresponderiam a 65% do total dos custos apurados pela empresa no ano-calendário de 2014 (percentual que cresceria para 80%, quando desconsideradas as despesas com amortizações). Tais custos, diga-se, como se infere do próprio TVF, estariam, em grande parte, registrados na escrita da empresa em contas intituladas “*Billing Statements*” e “*Royalties*” e se refeririam à obrigações encartadas em contrato de Consórcio firmado pela interessada e pela Companhia de Petróleo Shell.

A Fiscalização então traz notícias de que teria, além do TIF de nº 1, expedido mais três outras intimações à insurgente objetivando a obtenção de elementos que pudessem comprovar os custos supra referidos. E, em atendimento a tais incursões, a empresa teria apresentado “*algumas planilhas impressas sem ao menos apresentar resposta escrita esclarecendo o que estava sendo apresentado*”, considerando-as, pois, insuficientes. Esclarece, ainda, que, até mesmo para explicar as aludidas planilhas e prestar esclarecimentos sobre a natureza e especificidades do predito contrato de Consórcio, foi agendada uma reunião presencial com representante da recorrente na qual, todavia, afirma a Fiscalização, não teriam sido trazidos quaisquer novos documentos. Isto, inclusive, motivou uma nova intimação.

O D. Agente dá conta, em seguida, de diligência realizada junto à Shell para buscar os elementos necessários à comprovação dos preditos custos o que, mais uma vez sustenta, restara infrutífero, culminando com a lavratura de uma derradeira intimação. E esta, segundo a D. Autoridade Lançadora, não teria sido atendida pela empresa QPI.

A mingua de documentos que comprovassem os custos mencionados alhures, e como já dito, com espeque nos preceitos do art. 47, III, da Lei 8.981/95, a Fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro da empresa a partir da receita bruta conhecida (extraída da própria escrituração contábil e fiscal da recorrente).

Regularmente intimada, a insurgente opôs a sua impugnação administrativa em que, resumidamente, e de início, discorreu sobre a sua atividade e sobre a evolução da estrutura do Consórcio formado juntamente com a Shell.

Passo seguinte, descreveu detalhadamente os eventos que se sucederam no curso do procedimento investigatório. Em seguida, deduziu uma preliminar de nulidade da autuação por cerceamento de defesa, já que, pelo que relata, parte dos documentos mencionados no TVF teriam sido juntados pela Fiscalização apenas quando faltavam pouco mais de 10 dias para o decurso do prazo de que dispunha para apresentar a sua defesa. Tal situação levaria a um vício de fundamentação e, por fim, ao cerceamento à garantia encartada no art. 5º, LV, da CRFB.

Já no mérito, atestou a regularidade dos procedimentos adotados por todas as empresas participantes do Consórcio, lembrando, inclusive, que o registro e guarda de documentos atinentes aos resultados do predito Consórcio seriam de responsabilidade da empresa líder, no caso, a Shell.

Esclareceu, outrossim, que a consolidação das despesas, custos e demais ônus aí suportados seriam sumarizados e divididos, conforme a participação de cada uma das consorciadas, no já mencionado “*Billing Statements*” (sendo, pois, este o único documento válido a dar suporte à sua escrituração contábil). Afirmou mais, e particularmente quanto aos “*Royalties*”, que tais valores seriam devidos à própria União (como pagamento pela exploração das jazidas de petróleo) e que teria apresentado, desde o início da ação fiscal, os respectivos DARFs de recolhimento.

Atacou, neste particular, a inação da Fiscalização que jamais exigiu da Shell a apresentação dos documentos que lastreariam as preditas “*Billing Statements*” e, ainda, o fato da Autoridade Lançadora ter desconsiderado os DARFs anteriormente mencionados.

Demais a mais, como atendera a todas as intimações e apresentara os documentos de que dispunha para comprovar os custos tratados no feito, sustentou o descabimento do arbitramento e, ato contínuo, a improcedência da autuação.

Nos tópicos subsequentes, afirmou ter trazido, no bojo de sua impugnação, a documentação que comprovaria e demonstraria as informações lançadas nas preditas “*billing statements*”, além de apresentar, novamente, os DARFs concernentes aos *Royalties* do petróleo. Fez, então, as suas considerações sobre o princípio da verdade material, inclusive para justificar a apresentação de documentos após a conclusão dos trabalhos fiscais (provavelmente para tentar afastar a aplicação, ao caso, do entendimento externado no verbete da Sumula 59, deste CARF).

Finalmente, deduziu pedido de realização de diligência, apontando os quesitos pertinentes.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de São Paulo houve por julgar improcedente a impugnação oposta com base nos argumentos sumarizados na ementa cujo teor se reproduz abaixo:

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Observados os requisitos formais e materiais exigidos na legislação, reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO

A perícia e a diligência se reservam à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o produto da análise não interfira no resultado do processo administrativo.

DESPESAS COM CONSÓRCIO. COMPROVAÇÃO.

As despesas incorridas, advindas de consórcio, devem estar lastreadas em documentos consistentes que demonstrem suas operações. A contabilidade deve estar aliada aos documentos para que se possa mensurar o *quantum* a ser deduzido pelo consorciado em sua declaração de rendimentos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS EM FASE DE JULGAMENTO.

Ainda que o arbitramento não tenha caráter punitivo, é incabível a desconstituição do lançamento de ofício, efetuado com base no lucro arbitrado, se o contribuinte, desrespeitando a ordem legal para apresentar documentação de suporte à escrituração contábil por reiteradas vezes, no decorrer da fiscalização, somente a exhibe em fase recursal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Confirmada a procedência da exigência fiscal relativa ao IRPJ, aplica-se idêntica solução ao litígio decorrente versando sobre exigência de CSLL em virtude do suporte fático comum que as instruem.

A contribuinte foi intimada do teor do acórdão acima em 25/05/2009 (e-fl. 3.953), tendo interposto o seu recurso voluntário em 03/06/2019 (e-fl. 3.956), por meio do qual, basicamente, reproduz os argumentos já despendidos em sua impugnação.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos intrínsecos e extrínsecos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I PREFACIALMENTE.

As exações ora exigidas foram apuradas segundo o Lucro Arbitrado. Este fato, *per se*, torna, de antemão, irrelevantes as provas produzidas pela insurgente quanto aos custos e despesas efetivamente incorridos pelo Consórcio e descritos nas citadas “*billing statements*”.

Objetivamente, que tais documentos são pertinentes para comprovar os dispêndios que teriam sido levados a resultado pela recorrente, não se discute. E também não se desmerece, aqui, o esforço empreendido por ela para demonstrar a lisura de suas operações e de sua escrita contábil. O problema é que estes documentos não comprovam aquilo que, realmente, é

primordial para a resolução do imbróglio aqui divisado. I. e, havia ou não, no feito, elementos e fatos suficientemente demonstrados a justificar o arbitramento?

O que se está dizendo é que, uma vez promovido o arbitramento, a comprovação, em impugnação, dos aludidos custos esbarraria nos preceitos contidos no verbete da Súmula 59 do CARF (como, aliás, pontuado pela Turma *a quo*). A súmula em questão, diga-se, é de aplicação obrigatória pelos membros deste Conselho e, assim, mesmo que tais documentos revelem a inaplicabilidade das disposições do art. 530, III, do antigo RIR, a sua exibição extemporânea torna ineficaz todo o esforço, tardio, da empresa.

Noutro giro, e se se considerar incabível o arbitramento, a consequência aí observável será o cancelamento da exigência por erro na identificação da matéria tributável (art.142 do Código Tributário Nacional - CTN). A comprovação dos aludidos custos se torna a toda monta despicienda, já que que este Colegiado não poderia refazer o lançamento, seja por falta de competência para tanto, seja por conta das limitações contidas no art. 146 do CTN.

Já quanto ao pedido de diligência, os quesitos apresentados se voltam para a comprovação da regularidade da escrituração fiscal da empresa e para a existência de documentos hábeis à dar suporte às mencionadas “*billing statements*”. Ocorre que o arbitramento foi realizado com espeque, como já dito, na hipótese versada pelo inciso III do art. 530 do RIR/99, isto é, pela falta de exibição de livros e documentos fiscais e comerciais e não por vício porventura verificado na escrita contábil da empresa. Outrossim, e quanto a prova da correção dos registros constantes das “*billing statements*”, valem as mesmas considerações já propostas anteriormente.

Em outras palavras, a prova da ocorrência efetiva dos custos ou da hígidez da escrituração contábil é, inadvertidamente, inócua, pelo que, e de antemão, propugna-se pelo indeferimento do pedido de perícia/diligência. Noutro giro delimita-se, ainda, o objeto do exame a ser realizado por este Colegiado, qual seja, a verificação efetiva sobre se o caso em exame era ou não passível de arbitramento.

II DA PRELIMINAR DE NULIDADE SUSCITADA.

Em relação à alegação de que haveria um vício de fundamentação no auto de infração, cumpre registrar que a falta de comprovação dos motivos de fato declinados pela D. Autoridade Lançadora não impõe a anulação do ato de lançamento por falta de justificação, mas, quando muito, a sua improcedência.

O ato administrativo praticado com a observância dos requisitos formais descritos na legislação de regência, em que os motivos de fato e de direito são efetiva e coerentemente declinados, é absolutamente hígido do ponto de vista formal, não trazendo quaisquer máculas ao direito de defesa do cidadão ou administrado. Apenas a falta de exposição de tais motivos, ou o apontamento de motivos de fato não subsumíveis aos motivos de direito invocados pelos agente administrativo é que permitiriam se concluir pela nulidade do ato (a luz da teoria dos motivos determinantes).

A insuficiência probatória ou mesmo a qualificação equivocada dos fatos ou do próprio direito aplicável revolve, como já dito, o mérito da demanda, não conformando, nesta esteira, a hipótese encartada no art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

Questão diferente, todavia, se observaria acaso se comprove que, de fato, os documentos mencionados no TVF, e que deram suporte ao lançamento, não se encontravam à disposição da parte quando do início do prazo de que dispunha para ofertar a sua defesa (a nulidade, neste caso, não se voltaria aos requisitos do ato administrativo em si, mas, tão só, quanto ao próprio processo administrativo). Neste caso, verificar-se-ia, aí, uma *possível* afronta ao direito de ampla defesa do contribuinte, que, por certo, poderia ter dificuldades de se contrapor, documentalmente, aos elementos coletados pela D. Auditoria Fiscal. Utiliza-se da palavra “possível”, contudo, porque a nulidade, *in casu*, somente seria observada se se demonstrar, igualmente, a existência de um prejuízo concreto ao interessado.

Considerando-se que a empresa foi intimada da autuação em 22/11/2018 (e-fl. 25), observa-se, realmente, que diversos documentos mencionados no TVF foram anexados ao processo posteriormente a esta data. A guisa de exemplo, tome-se o termo de diligência de e-fl. 424, as intimações encaminhadas à Shell e as respectivas repostas que, pelo que se extrai das informações concernentes ao evento processual (extraíveis do próprio sistema e-processo), foram juntadas ao feito apenas em 19/12/2018. I.e., o prazo para a apresentação da defesa do contribuinte já transcorria (há mais de 20 dias) quando estes elementos foram, então, disponibilizados.

Há, inegavelmente, uma irregularidade que, como dito, tem o potencial de representar obstáculo à ampla defesa do contribuinte.

Note-se, e como já alertado no tópico I deste voto, que a autuação restara calcada na falta de exibição de documentos que, no entendimento da D. Autoridade Lançadora, ensejaria o arbitramento do lucro da insurgente. As respostas porventura apresentadas pela Shell poderiam (não o fizeram, é verdade) conter elementos suficientes para derrubar, precisamente, as premissas adotadas pelo Fisco para justificar a suas conclusões e, ainda, o próprio caminho adotado (o arbitramento). Nesta esteira, teria inegável, e virtual¹, importância à elaboração de uma defesa mais eficaz. E, particularmente nesse ponto, a DRJ assim ponderou:

46.3. Ainda, segundo a Impugnante, quanto à falta de “[...] cópia dos termos de intimação da SHELL, operadora do CONSÓRCIO, e as respostas apresentadas” por esta empresa, diligenciada no íterim da ação fiscal, tal fato também não pode ser tomado como cerceador de seu direito de defesa. É que no “Relatório Fiscal” (e-fls. 14/18), cujo teor a Defendente admitiu conhecer desde o momento em que foi cientificada da autuação, já constava que a “[...] Shell também não apresentou nenhum documento capaz de comprovar as despesas da QPI. Foram apresentadas as mesmas planilhas apresentadas pela QPI que em nada contribuíam para a comprovação das despesas” (e-fls. 445/673). É dizer: a Defendente tinha exata noção dos elementos sobre os quais poderia se manifestar, ou não, em suas razões recursais, não necessitando praticar nenhum “exercício de adivinhação”. Tanto que, na Impugnação, pronunciou-se sobre todos, como se viu.

Com a devida vênia ao D. Relator do *decisum* recorrido, mas se trata de uma “baita” presunção afirmar que a QPI sabia quais os elementos que seriam exibidos pela Shell! Na verdade, até o advento da juntada dos preditos documentos, a insurgente sabia apenas que a Shell

¹ Porque até então não se sabia o conteúdo dos documentos juntados a posteriori.

teria sido intimada, mas não tinha ideia, nem mesmo, do conteúdo da intimação², cujo termo também foi anexado ao feito apenas no mês de dezembro de 2018.

Poder-se-ia, aqui, para afastar a constatação de um prejuízo decorrente da falha de instrução ora tratada, dizer-se que a empresa logrou fazer uma defesa lata e robusta e que, destarte, a “falha” incorrida pela Fiscalização seria, neste passo, meramente protocolar. E, para além de dúvidas razoáveis, tanto a impugnação, como o recurso voluntário apresentado, foram muito bem feitos, coerentes, e, mais importante, completos, abarcando todos os vértices da querela. Mas isso se deve, tão só, à competência dos patronos que tiveram que se desdobrar, em pouco mais de dez dias, para analisar cerca de 800 páginas de documentos em relação aos quais, até aí, não se sabia o conteúdo.

A observância à ampla defesa não se exaure na disponibilização de uma oportunidade para o interessado se defender; não se verifica a entrega da predita garantia pela simples exibição ao administrado de relatórios da autoridade administrativa em que se consigna as suas conclusões sobre eventual procedimento investigativo. O respeito à garantia fundamental em testilha pressupõe a disponibilização de meios para se fazer uma defesa “eficaz” e não só de permitir a apresentação de determinadas razões de insurgência. Neste passo, cumpre invocar os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins:

A clareza do texto constitucional e a utilização de expressões esclarecedoras como: ‘litigantes’, acrescido de ‘acusados em geral’ e ‘contraditório’, acrescido de ‘ampla defesa’, sobre não distinguir o cabimento de tais meios nos ‘processos administrativos e judiciais’, dá a cristalina, meridiana, exuberante demonstração de que não qualquer ‘defesa protocolar’, **mas a defesa ‘ampla’, ‘lata’, ‘larga’, ‘sem obstáculos’ é assegurada pelo constituinte** (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Tributário*. 1.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, pp. 56).

A redução do prazo de que dispunha o contribuinte para analisar os documentos, ou, pelo menos, parte substancial deles - que deram lastro ao próprio lançamento - é, sob um olhar até mesmo leigo, a antítese do mister de garantir ao contribuinte a oportunidade de fazer uma “defesa ‘ampla’, ‘lata’, ‘sem obstáculos’” e revelaria, outrossim, até uma violação ao princípio da isonomia processual.

Há, sim, no caso, um prejuízo inegável que só não importou em danos mais graves à insurgente porque seus patronos foram suficientemente diligentes para adequar os termos de suas manifestações às constatações obtidas a partir da análise dos preditos documentos num curto espaço de tempo. E a redução deste mesmo prazo, pela conduta morosa da Fiscalização, representa, para além de dúvidas razoáveis, pecha indiscutível ao princípio e garantia fundamental da ampla defesa, tipificando, neste particular, a hipótese descrita pelo art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

A questão que se levanta, agora, é se a nulidade anteriormente constatada atingiria, inclusive, o próprio ato de lançamento já que, como apontado no início deste tópico, foi praticado dentro dos limites objetivos legais, com a exposição de seus motivos de fato e de direito coerentes entre si e sem a verificação de inobservância de quaisquer outros elementos ínsitos à sua validade (estão, neste caso, presentes todos os requisitos pertinentes, a saber, a motivação, a finalidade, o objeto, a competência e a forma). O vício, aqui descortinado, diria

² Que, diga-se, é de suma importância para a análise até mesmo do mérito da querela, como se demonstrará mais adiante.

respeito ao procedimento que se seguiu concretização do lançamento, por falta de disponibilização de documentos que lhe dariam azo.

Neste particular, vale lembrar que, nos termos do art. 281, do Código de Processo Civil, cujos ditames se aplicam ao PAF por força de disposição legal explícita (art. 15 do mesmo digesto processual), “a nulidade de parte do ato não prejudica as outras que dela sejam independentes”, cabendo, de outro turno, ao julgador declarar aqueles que foram atingidos e ordenar “as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados” (art. 282). Por fim, e de acordo com o art. 283, “o erro da forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados”.

Conforme destacado, o desrespeito à ampla defesa *in casu* foi observado em etapa processual³ posterior, portanto, ao lançamento e, assim, a decretação da nulidade afetaria apenas os atos que se seguiram à intimação do contribuinte para apresentar a sua impugnação.

A consequência óbvia de semelhante assertiva seria de que, uma vez reconhecida e declarada a nulidade, aproveitar-se-iam, noutro giro, os atos que não tenham contribuído para o vício que resultou na predita anulação. Neste caso, o acórdão da DRJ seria invalidado, assim como os atos que o precederam *até a intimação da empresa*, reabrindo-se, neste passo, novo prazo de 30 dias para que a contribuinte elabore, agora com todos os predicados do devido processo legal e do contraditório, uma defesa “*ampla*”, “*lata*” e “*sem obstáculos*”.

Como restará demonstrado mais adiante, todavia, até pelo esforço emendado pelo recorrente, o feito reúne elementos suficientes para que o mérito da contenda seja resolvido em favor da empresa, o que revelaria, a um só tempo, a inutilidade da decretação da nulidade ora apontada (e, assim, o desrespeito aos princípios da economia e celeridade processual), como, também, a tipificação da situação preconizada pelo § 3º do já citado art. 59 do Decreto 70.235/72.

Dito isto, e a despeito da verificação de inegável nulidade, impõe a superação desta para que a lide seja, aqui, definitivamente solucionada.

III MÉRITO.

Conforme foi destacado no título I deste voto, a questão a ser resolvida por este Colegiado cinge à análise dos elementos dos autos para verificar se, efetivamente, o caso pressupunha a aplicação da regra de apuração encartada no art. 530 do antigo RIR. E, sem desmerecer, reprise-se, o esforço probatório empreendido pelo recorrente, é inegável que a empresa tinha consciência de que a falta de exibição dos documentos que davam lastro às mencionadas “*billing statements*” culminaria, aos olhos do fisco, com o arbitramento do lucro, nos moldes da prescrição legal retro referida (já que advertido, explicitamente, deste risco por meio do Termo de Constatação juntado à e-fls. 325/326).

Enfim, o fato é que a documentação trazida com a impugnação e com o próprio recurso voluntário, bem como a pretensão concernente à realização de uma instrução adicional por meio de perícia ou diligência, é, a toda monta, irrelevante, mormente à luz da já invocada Sumula 59 do CARF.

³ E, do ponto de vista estritamente técnico, se trata de etapa “processual” e não meramente “procedimental”, dado que a realação jurídico-processual já havia se instaurado, pela intimação do contribuinte.

O que importa, e vale a insistência, é a constatação da existência, ou não, dos pressupostos fáticos essenciais à tipificação da regra prevista pelo predito art. 530. E, neste particular, adianto, não há, efetivamente, na hipótese em exame, nenhum elemento que pudesse permitir a conclusão destacada no TVF e no auto de infração. Está-se, aqui, diante de caso de simples glosa de custos/despesas por falta de comprovação da sua efetiva ocorrência e isto, *per se*, não desafia o arbitramento.

Diz o art. 530, I, do RIR/99, *verbis*:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 [...].

Primeiramente, e ainda que se admita posições contrárias à que será exposta agora, o inciso III acima destacado, não obstante impositivo e não sujeito à ponderações subjetivas quanto a sua aplicação (isto é, verificada a não exibição daqueles livros e documentos, o lucro “*será*” arbitrado e não, somente, “*poderá sê-lo*”), trata dos livros e documentos fiscais e comerciais necessários à apuração do imposto. Ele não trata dos documentos, que nem sempre tem cunho eminentemente fiscal, que dão sustentação a escrituração fiscal ou comercial ou, de outra sorte, estaríamos diante de inusitada, e absurda, conclusão de que toda autuação que tenha por objeto a glosa de despesas e/ou custos encerrará, obrigatoriamente, o arbitramento.

Ora vamos, o inciso III é, realmente, objetivo. Mas assim o é apenas porque, neste caso, a falta de exibição daqueles documentos foi considerada pelo legislador como suficiente à atestar a impossibilidade de calcular o IRPJ (e, por conseguinte, a CSLL) por outra modalidade que não e, apenas, o arbitramento. E óbvio, todavia, que quando se está diante de glosa de despesas, a consequência daí imediatamente aferível é o aumento do lucro tributável, calculado pelo Lucro Real. Não há, por conta da constatação desta “infração”, uma impossibilidade de se determinar este mesmo lucro real.

Poder-se-ia cogitar que o lucro arbitrado, em caso em que a glosa é da tal sorte substancial, seria mais benéfico ao contribuinte e que, nesta senda, o questionamento quanto ao seu emprego seria, inclusive, desfavorável ao próprio interessado.

Todavia, fora a hipótese de auto-arbitramento, a aplicação desta modalidade de cálculo é obrigatória e não franqueada à Administração Tributária. Não se trata de norma de competência discricionária, mas, ao revés, de regra de competência vinculada. Assim, apurados os fatos que se amoldem às hipóteses legais descritas nos três incisos do aludido art. 530, o arbitramento se imporá; não estando presentes tais pressupostos, mesmo que mais benéfico ao administrado, o lançamento deverá ser feito pela modalidade de cálculo do imposto escolhida pelo contribuinte, sem que seja dada qualquer alternativa ao Agente Autuante.

Outrossim, também poderia ser questionada a relevância dos valores glosados, mormente em comparação com a totalidade dos custos incorridos pela empresa ao longo do período de apuração analisado pela Fiscalização. E, realmente, pelo que expôs a D. Auditoria, o montante glosado no processo representou cerca de 65% do total dos valores registrados pela

recorrente, a tal título, em sua escrita fiscal. Este fato poderia “*indiciar*”, quiçá, uma “*imprestabilidade de sua escrita contábil*”. Mas este indício serviria, quando muito, para justificar o arbitramento a luz da hipótese descrita no inciso II, “b”, do art. 530 e não do inciso III, utilizado pela Autoridade Lançadora como motivo de direito para justificar o lançamento.

I.e., com base no inciso III, o arbitramento somente teria lugar caso a insurgente não tivesse exibido os seus livros comerciais ou os documentos fiscais necessários à apuração do Lucro Real (e.g., o LALUR, as DCTFs, DIPJs e ou outras declarações atinentes ao cumprimento de obrigações acessórias fiscais). A falta de exibição de documentos nos quais foi lastreada a escrituração contábil/fiscal não tipifica a situação descrita no predito inciso, legitimando, tão só, a glosa dos valores ali consignados.

Mas, por outro lado, mesmo que se admita que a prescrição legal supra abranja, também, os documentos a que alude o art.923 do antigo RIR, há de se considerar, na realidade do feito, que o contribuinte os apresentou sim, e de forma incontestada. Com efeito, não se discute que a empresa atendeu às intimações emitidas para trazer aquilo que efetivamente fora utilizado para efetuar o registro contábil e fiscal dos custos incorridos no ano-calendário de 2014, notadamente a se considerar que o fisco jamais questionou, **fundamentadamente**, a vinculação destes ao contrato de consórcio apresentado nos autos:

Os lançamentos que tiveram a comprovação exigida, em sua grande maioria, faziam em seu histórico referência a Billing Statements e Royalties. Os Billing Statements teoricamente se referiam a valores devidos à Shell, devido ao consórcio com ela firmado (TVF, página 1, *in fine*).

É verdade que a D. Auditoria afirma que as aludidas “*billing Statements*” se refeririam “*em tese*” ao contrato firmado com a Shell. Frise-se, entretanto, que ao realizar a diligência junto à esta última companhia⁴ e receber a respectiva resposta em que as próprias “*billing statements*” foram trazidas, a autoridade fiscal não faz qualquer crítica, à luz da legislação que rege esta figura empresarial, à veracidade ou mesmo à acuidade daqueles documentos. O agente autuante se limita a afirmar, neste passo, que “*a Shell também não apresentou nenhum documento capaz de comprovar as despesas da QPI*”.

Não há nada, absolutamente nada, nos arrazoados fiscais, que desacreditem os preditos “*billing statements*”, quando menos quanto a sua função.

Vale lembrar que nos termos 3º da IN 1.199/2011:

[...] 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.

O documento a que alude o preceptivo acima é o contrato de consórcio que, por sua vez, estabelece os percentuais de participação de cada empresa consorciada. Já o § 2º do citado dispositivo infralegal, prescreve, textualmente, que compete à empresa líder “*manter registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade*”. E, nesta esteira, e quanto a partilha das “*receitas, custos e despesas*”, a prova tratada pelo art. 923 do antigo RIR deve ser mantida e, se for caso apresentada, pela empresa

⁴ Após solicitar os atos constitutivos da entidade associativa, a contabilidade do empreendimento e as demonstrações dos custos atribuídos à QPI (por meio do termo juntado à e-fl. 424).

Líder, até porque quem efetua a compra, contratação e apropriação de insumos, matérias primas e serviços, é esta última entidade.

E aqui, diga-se, ganha em importância a regra encartada na Cláusula 1.5 do documento denominado “*Acordo de Operação – Procedimento Contábil*” (e-fls. 1.527 e ss), mencionado pela Cláusula 1.03 do contrato de consórcio (e-fl. 1.154), cujos dizeres são bastante esclarecedores:

1.5.1 Exceto conforme acordado de outra forma pelas Partes, a Operadora deverá enviar, mensalmente, para cada Parte, até o Dia 25 de cada mês, demonstrativos de custos despesas nas moedas brasileira e norte-americana, incorridos durante o mês anterior, indicando a sua natureza, a categoria de orçamento correspondente e a parte dos referidos custos cobrada de cada uma das Partes. Os referidos demonstrativos serão elaborados nos idiomas inglês e português, se for prático. No mínimo, deverão conter as seguintes informações:

- a) adiantamentos de fundos estabelecendo as moedas recebidas a partir de cada Parte;
- b) a parcela e cada Parte no total de despesas;
- c) o saldo atual de conta de cada Parte;
- d) um resumo de custos, créditos e despesas em um mês civil, atualizado, e abrangente;
- e) detalhes de itens incomuns que custarem mais de US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares norte-americanos).

Ainda que parte das planilhas apresentadas pela empresa à e-fls. 37 e ss esteja, de fato, ilegível (muito provavelmente por conta do processo de digitalização e não, propriamente, por uma desídia imputada à recorrente, como quis fazer crer a DRJ), um simples passar de olhos sobre aquelas cujo o conteúdo esteja claro dá conta de que estes documentos são, precisamente, os relatórios referidos pela cláusula anteriormente reproduzida.

E mesmo que cada Parte seja compelida, pela Cláusula 1.5.4 do aludido acordo, a efetuar o próprio registro contábil destes custos, despesas e encargos (algo inclusive previsto na própria IN 1.199/11), semelhante mister será cumprido a partir das informações extraíveis dos mencionados relatórios, não havendo, nem no Acordo em testilha, nem na própria IN 1.199, nenhuma disposição que obrigue a Operadora disponibilizar os documentos que deram lastro à elaboração das “*billing Statements*”.

A IN 1.199/11, frise-se, no art. 3º, § 6º, até impõe à empresa Líder, e às consorciadas, o dever de guardar o livros e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados; mas estes comprovantes, insista-se, serão aqueles disponíveis para cada qual, sendo, no caso das participantes, como demonstrado, os relatórios disponibilizados pela “operadora”.

Não se nega, diga-se, que em processo administrativo fiscal, cujo objeto é a análise de apropriação custos e despesas, seja impositivo a apresentação dos elementos justificadores do lançamentos contidos nos relatórios referidos alhures. E era o que deveria ter feito à Fiscalização que, nada obstante, como apropriadamente apontou a recorrente, nunca instou a Shell a trazê-los ao feito. Mas a falta destes documentos ocasionaria, apenas, a glosa das

despesas apropriadas com base nas preditas “*billing statements*” e não a tipificação, como já alardeado, da hipótese tratada pelo art. 530, III. Os documentos de que dispunha a empresa, reprise-se, para fazer os registros contábeis próprios (a que se referem os §§ 2º e 6º da IN 1.199/11), são, exclusivamente, os relatórios tratados pela Cláusula 1.5.1 do Acordo de Operação anteriormente mencionado.

O que se conclui, no caso, é que a recorrente apresentou, sim, “*os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal*”; se tais documentos foram considerados insuficientes para comprovar as despesas e custos declarados pela empresa, deveria, a Fiscalização, ter procedido a respectiva glosa, mas, jamais, ter promovido o arbitramento, porque incabível na hipótese em exame.

O recurso, portanto, deve ser provido.

IV CONCLUSÃO.

Diante do exposto, e superada a preliminar de mérito invocada, nos termos do art.59, § 3º do Decreto 70.235/72, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca