



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.726102/2013-19
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.238 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
ONGC CAMPOS LTDA

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando a matéria suscitada, ainda que de ordem pública, não foi tratada no acórdão recorrido, faltando-lhe o requisito do prequestionamento.

CONSÓRCIO CONSTITUÍDO NOS TERMOS DOS ARTS. 278 E 279 DA LEI Nº 6.404, DE 1976. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DAS DESPESAS. DEVER DE GUARDA DAS CONSORCIADAS.

No âmbito dos consórcios instituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, cumpre a cada pessoa jurídica participante do consórcio apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, devendo efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio, em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares, mantendo a guarda dos livros obrigatórios, utilizados para registro das operações do consórcio e dos respectivos documentos fiscais comprovantes dos lançamentos neles efetuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator), que o conhecia. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Acordam ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que não conheciam. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra o Acórdão nº 1301-004.027 (e.fls. 697/725) da 1ª Turma Ordinária/ 3ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por unanimidade de votos negou provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, relativos a lançamento de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

Consoante o “Termo de Constatação” de e.fls. 64/69, lavrado pela autoridade fiscal lançadora, as infrações ocorreram no ano-calendário de 2009 e implicaram nas reduções dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL compensáveis em 2010 e 2011. O lançamento original refere-se à apuração das seguintes irregularidades:

- “Exclusão Indevida de Valor do Lucro Líquido”; devido a apuração de excesso de receita financeira;
- “Despesas Operacionais Indedutíveis”; decorrentes de outras despesas operacionais contabilizadas e não comprovadas; e
- “Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais e da Base Negativa da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido”; compensação indevida decorrente das irregularidades apuradas nos itens anteriores.

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 127/156, onde alega, no que se refere à irregularidade por excesso de receita financeira, que a fiscalização não teria comprovado a opção da contribuinte pela apuração dos tributos pelo regime de competência, para o reconhecimento de receitas e despesas decorrentes de variação cambial, em detrimento da adoção do regime que entende regular, que pressupõe a realização da variação cambial quando da liquidação da operação. Complementa que, ainda que houvesse tal opção pelo regime de competência, eventual saldo positivo entre as receitas e despesas financeiras teria que ser subtraído do total das despesas operacionais registradas no ano de 2009, antes de compor o lucro líquido daquele exercício. Tratando da irregularidade decorrente da glosa de despesas não comprovadas, juntamente com a impugnação a autuada anexa documentos, que afirma comprovarem a realização de todas as despesas pré-operacionais escrituradas e que foram objeto de glosa pela fiscalização, não podendo assim prosperarem tais glosas; apresentando ainda os seguintes argumentos:

(...)

III.C. DA COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS INCORRIDAS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL

(...)

Da análise do trecho do Termo de Constatação reproduzido acima, constata-se que a fiscalização não teceu qualquer questionamento quanto à natureza despesas operacionais relacionadas aos gastos relativos a poços secos, posteriormente transferidos como despesas com poços exploratórios incorridas no ano-calendário 2009. Questionou tão-somente a ausência da comprovação documental correspondente.

É o que se depreende do seguinte trecho, extraído do Termo de Constatação do Auto de Infração: "(...) *restou caracterizada a irregularidade de tais gastos/custos, uma vez que não houve a efetiva comprovação documental dos correspondentes registros contábeis (...)*". Vale observar que, quanto à natureza dessas despesas, essas são sem dúvida despesas operacionais, por se enquadrarem no conceito prescrito no artigo 299, do RIR/99.

Embora a fiscalização justifique o lançamento tributário no suposto descumprimento do previsto nas Instruções Normativas RFB 834/2008 e 917/2009, nomeadamente quanto à obrigação da Impugnante em ter em sua posse a documentação referente aos lançamentos indicados nos registros do consórcio, tal obrigação não recaía sobre todas as consorciadas à época de ocorrência dos fatos geradores.

Nesse ponto, importante notar que somente com a edição da Instrução Normativa nº 1.199/2011, é que a Administração Pública Tributária previu expressamente a obrigação de guarda de todos os documentos por parte não só de uma das empresas consorciadas, mas sim por todas. É o que se depreende do comparativo das redações das mencionadas normas, abaixo:

(...)

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. 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.

Apesar de que a guarda dos documentos, em 2009, coubesse apenas à líder e não à líder e a todas as demais consorciadas (como dispõe a redação a partir de 2011), as Notas Fiscais que se encontram em posse da Petrobras, não se revelam exclusivamente como único meio de prova admitido.

A esse respeito, nota-se inclusive que nenhuma legislação estadual ou municipal que verse sobre a emissão de notas fiscais para circulação de mercadorias ou prestação de serviços prevê a emissão de tantas vias quantos forem os consorciados. Em todos os casos, somente o adquirente dos bens ou o tomador do serviço recebe a única via original endereçada ao destinatário final e, ainda assim, somente nos casos de contratação local, pois os fornecedores/prestadores localizados no exterior, não emitem Notas Fiscais. Nos casos de consórcios de empresas, a via das notas fiscais destinada ao adquirente ou tomador se encontra sempre com a empresa líder/operadora, o que não impede que as despesas das demais consorciadas sejam comprovadas – como evidentemente foram – por outros documentos hábeis e inerentes à atividade e suas especificidades.

É de se observar a prática reiterada da indústria de exploração e produção de petróleo e gás natural (E&P), especialmente no que se relaciona ao modelo de investimento, que é realizado através de um consórcio de empresas para suportar os altos custos e elevados riscos inerentes à atividade.

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 custos incorridos nas campanhas de perfuração de novos poços. Nesse sentido, os Billing Statements (doc. 03), já apresentados pela Impugnante durante a fiscalização, comprovam a parcela por ela

incurrida no total das despesas incorridas pelo consórcio para o poço 01 (Araçagi) do bloco BM-BAR-1.

No entanto, mesmo não tendo o dever de guarda dos documentos relativos aos lançamentos realizados pelo consórcio, a Impugnante apresenta a documentação comprobatória das despesas correspondentes. Tais despesas se relacionam à contratação dos serviços de Afretamento de Sondas, Unidades e Brocas de perfuração, contratação de serviços de revestimento e equipamento de poço, contratação de serviços de apoio marítimo e logístico, entre outros. São evidentemente despesas dedutíveis, diretamente relacionadas à atividade da Impugnante.

(...)

Os documentos relacionados a cada um dos serviços acima se encontram anexados a presente defesa (ANEXO I), de modo a não deixar dúvidas de sua efetiva ocorrência. Para cada fornecedor, é apresentada a listagem pormenorizada dos respectivos documentos.

Dessa forma, apresentados os devidos esclarecimentos e a documentação relativa a essas despesas, é imperiosa a sua manutenção e dedutibilidade, haja vista que a própria fiscalização não questionou sequer a natureza dos gastos efetuados, tendo tão-somente atacado a sua dedutibilidade em razão da sua falta da documentação de suporte.

Como se não bastasse o exposto acima, é imperioso salientar que o presente auto de infração encontra-se maculado pela inobservância do princípio da busca pela verdade material, conforme se verá mais adiante.

(...)

Antes de submeter a impugnação a julgamento, à vista dos argumentos de defesa da contribuinte, entendeu a autoridade julgadora de piso pela conversão dos autos em diligência, conforme o despacho de e.fls. 2714/2716, onde destaco:

(...)

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 optou pelo regime de competência para oferecimento à tributação desta receita (§§ 1º e 2º do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.15835/2001), deve prevalecer a regra geral de tributação segundo o regime de caixa, conforme previsto no caput do artigo 30 da MP nº 2.15835/2001:

(...)

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 nº 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 § 5º do artigo 3º da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal do Brasil (IN/RFB) nº 834, de 26 de março de 2008, com a redação dada pela IN/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.

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 atuada 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 atuada 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 nº 32, de 21/07/2008.

(...)

Em atendimento à solicitação de diligência, foram prestadas pela fiscalização as Informações Fiscais de e.fl.s. 2806 e 2823/2827. Instada a se manifestar quanto ao resultado da diligência, a contribuinte apresentou o expediente de e.fl.s. 2834/2841, onde ratifica os termos da impugnação e reitera solicitação de intimação da empresa Petrobrás S.A. (empresa líder do consórcio), para que apresente os originais dos documentos solicitados: “...em razão de ser a única com meios para tal diante de sua condição de operadora do bloco e líder do consórcio.”

Retornados os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO). a impugnação foi julgada parcialmente procedente, conforme decisão de e.fl.s. 2853/2876. Entendeu a DRJ pela exclusão da infração relativa à “Exclusão Indevida de Valor do Lucro Líquido”; e pelo reconhecimento de parte das despesas declaradas que se entendeu devidamente comprovadas com a documentação juntada à impugnação, conforme proposta pela fiscalização na “Informação Fiscal”; e por consequência, redução dos valores relativos a excesso de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL. Foi apresentado recurso de ofício relativamente à parte desonerada.

Inconformada com a decisão da DRJ/SPO, na parte em que foi vencida, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 2901/2930, onde: a) reitera todos os argumentos de defesa, no que concerne à parte não provida de sua impugnação.; b) aponta supostas máculas na diligência fiscal realizada por determinação da DRJ; c) pleiteia, invocando o princípio da verdade material, a realização de novo procedimento de diligência, para que sejam analisados todos os documentos comprobatórios apresentados pela recorrente, assim como, seja intimada a Petrobrás S.A. para apresentação de documentos; d) requer que seja aceita nova documentação acostada aos autos juntamente com a peça recursal, referente às despesas incorridas pelo Consórcio (no montante de R\$ 53.421.544,92), para que a respectiva parcela apropriada pela Recorrente reste comprovada e, por consequência, considerada sua dedutibilidade. Aduz ainda a recorrente, a ocorrência de adoção de premissa equivocada quanto à sua participação nas despesas do consórcio, uma vez que: “...*embora detentora de 25% do Consórcio, a contribuição com recursos financeiros realizada pela Recorrente para fins de custeio de despesas não estava limitada ao seu percentual de participação.*” Apresenta tabelas e cópia de acordo firmado, com tradução juramentada, onde entende comprovada sua alegação de que teria arcado com despesas em proporção superior à sua participação no consórcio, requerendo ao final, a total improcedência das autuações.

Incluído em pauta de julgamento do dia 20/07/2017, resolveram os membros da 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por nova conversão dos autos em diligência, nos termos da Resolução nº 1301-000.424 (e.fls. 3724/3741, para: a) por unanimidade de votos: “...*análise de documentos anexados em impugnação e não analisados na diligência determinada pela DRJ...*”; e, b) 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...*”.

Cumprindo a diligência solicitada na Resolução nº 1301-000.424, foi elaborada a “Informação Fiscal” de efl.s 3750/3754 e uma vez cientificada, a contribuinte apresentou a manifestação de e.fls. 3762/3772.

Retornados os autos a este Conselho, acordaram os membros da 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das seguintes despesas: (a) as comprovadas em diligência; (b) as comprovadas mediante recibo, exceto em relação àqueles que dizem respeito a pagamentos a Brasco Offshore; (c) reconhecer os 37,06% como o percentual de participação da autuada no total de despesas do consórcio (conforme a “cláusula de carregio”). Mantido assim, parcialmente o crédito tributário lançado, conforme o Acórdão 1301-004.027 (e.fls. 3783/3801), ora recorrido, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CUSTOS/DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Computam-se na apuração do resultado do exercício os custos que, além de guardarem conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita, forem comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos.

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 nº 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.

DESPESAS FINANCEIRAS DA EMPRESA EM ATIVIDADE PRÉ-OPERACIONAL

Não tendo sido comprovado nos autos que a recorrente teria optado pelo reconhecimento das variações cambiais no regime de competência, a tributação deve ser realizada conforme disposto no art. 30 da MP nº 2.158-35, de 24/08/01, entretanto, este não foi o procedimento adotado pela fiscalização que considerou indevida a totalidade das exclusões de receitas financeiras no LALUR.

Ademais, considerando que a recorrente encontrava-se em fase pré-operacional, bem assim, que as despesas financeiras registradas são superiores à variação cambial ativa realizada no ano-calendário de 2009, inexistente saldo credor a ser adicionado ao lucro líquido, sendo portanto, improcedente a presente infração.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das seguintes despesas: (a) as comprovadas em diligência; (b) as comprovadas mediante recibo, exceto em relação àqueles que dizem respeito a pagamentos a Brasco Offshore; (c) referentes à participação de 37,06% ("cláusula de carrego"). Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por lhe dar provimento integral. O Conselheiro Nelso Kichel votou por dar provimento em menor extensão, votando por manter a glosa de despesas comprovadas mediante recibo. Nos termos do Art. 58, §5º, do Anexo II do RICARF, os Conselheiros Marcelo José de Macedo e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça não votaram nesse julgamento em razão de os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto e Amélia Wakako Morishita Yamamoto já terem proferido seus votos na reunião anterior.

Foram apresentados Embargos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), petição de e.fls. 3804/3808.

Rejeitados os embargos, conforme o “Despacho de Admissibilidade de Embargos” de e.fls. 3812/3818, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e.fls. 3821/3830, onde argui divergência interpretativa com relação: a) à preclusão do direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não apresentar uma das justificativas legais para tanto, uma vez que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação; e b) ilicitude de valer-se o julgador de diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que caberia à parte.

Por meio do “Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial” de e.fls. 3832/3838 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional, sendo admitida a rediscussão da matéria atinente à: **preclusão do direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não apresentar uma das justificativas legais para tanto, uma vez que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação.** Acatado como paradigma somente o Acórdão 9101-002.890, que apresenta a seguinte ementa:

Acórdão 9101-002,890:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.

Para que um colegiado tenha interpretado a legislação de forma divergente de outro, é necessário que ambos tenham analisado fatos semelhantes. Se há peculiaridades em um caso concreto, que motivaram o colegiado a adotar determinado posicionamento, e essa peculiaridade não ocorre nos casos trazidos como paradigma, não se pode dizer que há divergência de entendimento apta para se admitir recurso especial.

PRECLUSÃO DE INSTÂNCIA.

Ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação.

Advoga a Fazenda Nacional, quanto à matéria em que admitido seu recurso, que a interessada deveria ter comprovado a sua pretensão desde o início do procedimento, devendo ser reformada a decisão recorrida, vez que proferida com base em documentação juntada a destempo e de modo injustificado. Reproduzindo os §§ 4º e § 5º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, pontua que nenhum dos motivos excepcionais previstos nas alíneas do citado § 4º teria sido invocado para efeito de se justificar a aceitação de juntada de documento após a fase impugnatória inicial, de forma que, verificada a preclusão, seria incabível a juntada posterior de documentos e tampouco a análise de tais documentos para fins de exoneração do crédito tributário. Pontua que o princípio da verdade real: *“...caminha ao lado do devido processo legal, o qual incluiu o devido julgamento da causa por todas as instâncias administrativas.”* Assim, a verdade real não pode ser invocada como socorro para admitir que o processo sofra inversão na ordem lógica de seus atos, o que tolheria a competência das autoridades administrativas de julgamento e ademais: *“Não há nenhum princípio que seja absoluto, e o princípio da verdade real não pode aniquilar os demais princípios processuais. A sua aplicação foi devidamente regulada pela lei, e deve ser observada, sob pena de esse princípio aniquilar outro, o do devido processo.”* Destaca ainda a Fazenda Nacional, que ao iniciar a apreciação do Recurso Voluntário, a Turma Ordinária converteu o julgamento em diligência, para que fosse concedida, à contribuinte, mais uma oportunidade de provar sua pretensão, contudo: *“...,a e. Turma, no Acórdão nº 1301-004.027, não se manifestou sobre o afastamento do art. 333 do CPC (art. 373 do CPC/2015)/72. Verifica-se, portanto, que houve violação ao disposto nos §§ 4º e § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:...”* Baseada em tais fundamentos, pleiteia a reforma, nesse ponto, da decisão recorrida, por considerar que proferida com base em documentação juntada a destempo e de modo injustificado.

O sujeito passivo apresentou as contrarrazões ao Recurso Especial da PFN (e.fls. 3918-3928), onde principia sustentando ausência de similitude fática e da própria divergência jurisprudencial. Afirma que a decisão do acórdão paradigma teria sido proferida em uma situação peculiar, qual seja, apresentação de documentos, que já estavam em posse da contribuinte desde o curso do procedimento fiscal, sendo que tal circunstância fática teria sido fundamental para a conclusão do paradigma no sentido da ocorrência da preclusão. Entende que situação totalmente diferente teria ocorrido no presente processo, em que a Turma de origem teria se baseado em outra circunstância fática, também fundamental para a conclusão atingida, para acolher os documentos juntados com o Recurso Voluntário (e não no dia do julgamento), qual seja, que a Recorrida não teve anterior acesso aos referidos documentos, sendo esse o motivo pelo qual o Colegiado de origem teria concluído pelo acolhimento dos documentos. Alega assim, tratar-se de situações totalmente distintas, posto que o reconhecimento da preclusão no paradigma teria decorrido da análise daquele caso específico, em que restou verificado que os documentos já estavam em poder da contribuinte desde a impugnação e foram juntados aos autos apenas por ocasião da sustentação oral no dia do julgamento no CARF; situação que considera

diversa da ora sob análise. Complementa que: “*Além disso, a apontada circunstância fática que levou a Turma de origem a concluir pela aceitação dos documentos (o fato de não estarem até então em posse da Recorrida) evidencia, em verdade, que o presente caso se insere no disposto na alínea “a” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/723, uma vez que restou “demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.*” Afirma assim, que a aceitação dos documentos trazidos com o Recurso Voluntário foi uma medida que se fez necessária, pois teria restado amplamente demonstrada a impossibilidade de apresentá-los em momento anterior, por estarem sob a guarda da empresa líder do consórcio (Petrobras). Portanto, teria, desde o início da fiscalização, demonstrado que a documentação em questão não estava em seu poder e envidou todos os esforços possíveis para obtê-la, inclusive solicitando o auxílio das autoridades fiscais mediante a expedição de intimação à Petrobras. Sendo assim, ainda segundo a autuada, plenamente justificável a apresentação de parte da documentação apenas com o Recurso Voluntário, uma vez demonstrada que tal parte somente teria sido obtida após a decisão de primeira instância, impondo-se a manutenção do v. acórdão recorrido que se encontra alinhado não apenas ao comando do artigo 16, §4º, alínea “a” do Decreto nº 70.235/1972, mas também à própria jurisprudência desta Câmara Superior, segundo julgados que cita (acórdãos 9101-003.953 e 9101-002.781).

Foram também apresentados pela contribuinte Embargos de Declaração (e.fls. 3849/3859), tendo sido rejeitados conforme o “Despacho de Admissibilidade de Embargos” de e.fls. 3963/3966.

Após ciência da decisão que não acolheu os seus embargos, o sujeito passivo apresentou o Recurso Especial de e.fls. 3983/4004, onde suscita divergência jurisprudencial quanto aos seguintes temas: a) Validade dos *Billing Statements* emitidos pela empresa líder do consórcio (Petrobras) como elementos de prova das despesas incorridas pela autuada e; b) validade das Notas de Débito e Relatórios de Reembolso para comprovação das despesas incorridas junto a empresa Brasco Offshore.

Em “Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial” datado de 05/10/2020 (e.fls. 4075/4085) a então Presidente da 3ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Especial da contribuinte, admitindo a rediscussão da matéria: “**validade dos Billing Statements emitidos pela empresa líder do consórcio (Petrobras) como elementos de prova das despesas incorridas pela Recorrente**”, acatando como paradigma o Acórdão 1401-002.112. O sujeito passivo apresentou Agravo (e.fls. 4094/4102) da decisão que não admitiu o seguimento da segunda matéria objeto de seu recurso especial, entretanto, por meio do Despacho de e.fls. 4113/4122 foi rejeitado o agravo, prevalecendo assim, o seguimento apenas parcial de seu recurso especial. O acórdão paradigma apresenta a seguinte ementa:

Acórdão 1401-002.112

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. APLICAÇÃO DO PERCENTUAL MÍNIMO SOBRE O MATERIAL ADQUIRIDO COMPROVADO. VALOR SUPERIOR AO DEDUZIDO. IMPROCEDÊNCIA.

Comprovando-se que da aplicação do percentual mínimo de depreciação sobre os materiais cuja aquisição restou devidamente comprovada, resultou em despesas em valor superior à deduzida pela recorrente, improcede a glosa realizada.

GLOSA DE CUSTOS. EXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

Os JIB (Joint Interest Billing) são relatórios oficiais amplamente utilizados na indústria do petróleo e gás, constituindo o documento por meio do qual todos os não operadores que atuam em consórcio com a Petrobrás fundamentam seus registros contábeis e fiscais (fl. 496, § 3.15).

De acordo com o art. 845, § 1º, do RIR/99, os esclarecimentos e relatórios só poderiam ser desconsiderados caso contivessem indícios veementes de falsidade ou inexatidão (fl. 497, § 3.20).

Nos termos do § 2º do art. 3º da IN RFB 834/2008, é a Petrobras, na qualidade de empresa líder, que mantém o registro próprio das operações do consórcio. E, em atendimento ao § 5º desse mesmo dispositivo, emite os "comprovantes dos lançamentos efetuados", que são os JIB (fl. 495, § 3.13).

No presente caso, diante de inexistência de dúvidas quanto à exatidão dos relatórios apresentados, e da comprovada dificuldade e onerosidade de se obter os documentos exigidos pelo Fisco, deveria a fiscalização buscar junto à líder do consórcio tal comprovação, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Ademais, glosar de todas as despesas e custos comprovadamente incorridos, afronta a própria sistemática do lucro real. É absolutamente inconcebível sustentar que o Interessado não incorreu em qualquer custo ou despesa, ainda mais na atividade desenvolvida pela Recorrente.

Em seu Recurso Especial (e.fls. 3983/4004), no que se refere à matéria admitida, pleiteia a contribuinte o reconhecimento da valor probatório dos documentos intitulados “*Billing Statements*”, para efeito de comprovação de parte das despesas glosadas pela fiscalização e cuja glosa foi mantida na decisão recorrida. Aduz tratar-se de documentos amplamente utilizados na indústria do petróleo e gás e que servem para a comprovação das despesas incorridas por cada empresa consorciada, estando totalmente em linha com o disposto no artigo 3º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 834, de 2008, com redação dada pela IN RFB nº 917, de 2009, sobretudo de seu do § 5º e complementa que:

(...)

48. Como se observa do comando normativo acima transcrito, cabe à empresa líder a obrigação de realizar os registros contábeis de todas as operações do consórcio (§ 3º), ao passo que as demais consorciadas são obrigadas a efetuar a escrituração das operações relativas apenas à sua participação no consórcio (§ 4º).

49. Exatamente em virtude dessa divisão de responsabilidades que deve ser interpretado o comando previsto no § 5º, e não de forma independente e solitária. Segundo o referido dispositivo, os comprovantes dos lançamentos realizados pelas empresas consorciadas em função das operações do consórcio devem ser por elas guardados. Os lançamentos realizados pelas empresas consorciadas, por sua vez, são aqueles relativos à sua participação no consórcio e não aqueles relativos à operação do consórcio como um todo (responsabilidade essa reservada à empresa-líder).

50. Dessas afirmações, que decorrem de expressa previsão normativa, depreende-se, por raciocínio lógico, que as consorciadas estariam obrigadas a manter comprovantes apenas dos lançamentos por ela realizados em função do consórcio, e não dos lançamentos realizados pela empresa-líder em função do total de operações do consórcio.

51. Pois bem, as despesas reconhecidas pela Recorrente em função de sua participação no Consórcio têm como base os *Billing Statements* preparados pela Petrobras, que apresentam um controle dos custos relativos às operações do Consórcio.

52. Note-se que, como de praxe no mercado de E&P, no Consórcio firmado entre a Recorrente e a Petrobras, as notas fiscais, faturas e recibos eram emitidos pelos fornecedores e prestadores com endereçamento à Petrobras, que, tendo em vista sua condição de Operadora e empresa-líder, com base nos dispositivos acima aduzidos, era

a real responsável tanto pela escrituração do total de operações do consórcio, quanto pela guarda desses documentos.

53. Ademais, note-se inclusive que nenhuma legislação estadual ou municipal que verse sobre a emissão de notas fiscais para circulação de mercadorias ou prestação de serviços prevê a emissão de tantas vias quantos forem os consorciados. Em todos os casos, somente o adquirente dos bens ou o tomador do serviço é quem recebe a única via original endereçada ao destinatário final e, ainda assim, somente nos casos de contratação local, pois os fornecedores/prestadores localizados no exterior não emitem Notas Fiscais.

54. Em outras palavras, os Billing Statements eram para a Recorrente o mesmo que as faturas, notas fiscais e recibos são para a Petrobras - cada documento comprovando os lançamentos em seu respectivo nível: os Billings Statements comprovam as despesas realizadas pela Recorrente enquanto participante do consórcio; ao passo que as faturas, notas fiscais e recibos comprovam as despesas escrituradas pela Petrobras enquanto Operadora e líder do Consórcio

55. A apontada situação foi muito bem analisada pelo primeiro paradigma (nº 1301-004.027) que, inclusive, reconheceu a dificuldade enfrentada pela consorciada na obtenção da documentação solicitada pela fiscalização (dificuldade esta também existente na espécie) e concluiu que os relatórios oficiais emitidos pela empresa líder (Billing Statements ou Joint Interest Billing) somente poderiam ser rejeitados caso houvesse dúvidas com relação a veracidade das informações nele contidas, o que igualmente não há no presente caso.

56. É importante ressaltar que a Recorrente desde a fiscalização solicitou que os Ilustres Fiscais intimassem a empresa líder (Petrobras) em caso de dúvidas, solicitação que nunca foi acatada, limitando-se as autoridades a promover a glosa de despesas legítimas, necessárias e efetivamente incorridas pela Recorrente, em total afronta a própria sistemática do Lucro Real.

(...)

Com base em tais considerações, requer a contribuinte o conhecimento e provimento de seu Recurso, reconhecendo-se a validade dos “*Billing Statements*”, emitidos pela empresa líder do consórcio (Petrobrás), como elementos de prova das despesas por ela (autuada) incorridas.

Foram apresentadas pela PFN contrarrazões ao Recurso Especial da contribuinte (e.fls. 4152/4154), onde pugna pelo não conhecimento, sob argumento de que a recorrente não busca a uniformização de teses jurídicas (fundamento do instrumento recursal), mas sim, o revolvimento do conjunto fático-probatório. Entende que a decisão recorrida teria deixado claro que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório e portanto, o Recurso Especial não deveria ser conhecido, vez que não pode ser utilizado para a rediscussão do conjunto fático-probatório. Após sustentar o não conhecimento do recurso, passa a Fazenda Nacional a defender a improcedência das alegações da recorrente, reproduzindo os seguintes trechos da decisão recorrida:

(...)

Ainda com relação ao tópico acerca da capacidade comprobatória dos documentos apresentados, a recorrente volta a afirmar que não teria obrigação de guarda das notas fiscais, faturas e recibos referentes a todas operações realizadas pelo consórcio, e sim manter comprovantes apenas dos lançamentos por ela realizados em função do consórcio. Assim, para a recorrente, os “billing statements” (controle dos custos relativos às operações do consórcio) fornecidos pela empresa líder, deveriam ser aceitos como comprovantes de despesa incorrida. Sustenta ainda que nos consórcios firmados na indústria de exploração e produção de petróleo e gás natural, é comum que a operadora, no caso a Petrobrás, realize a estimativa de todos custos necessários às

operações e repasse às consorciadas os pedidos de adiantamentos de fundos (cash calls) para fazer face aos custos de exploração. Com base nesses pedidos, as consorciadas realizam os aportes e a operadora emite os Relatórios de Custos (billing statements) discriminando a utilização desses recursos.

Acolho parcialmente essas alegações.

(...).

Analisando os documentos listados no "anexo único" da manifestação do contribuinte sobre o resultado da diligência, verifica-se, de fato, inexistir entre eles notas fiscais ou invoice, e por isso, em regra, não devem ser aceitos. Ora, faturas, relatórios de medição, etc., são documentos que devem lastrear ou dar suporte a emissão de nota fiscal de prestação de serviços (ou invoice), não se prestando, por si só, para comprovação de despesas que serão transportadas para a base de cálculo do cálculo do IRPJ/CSLL.

(...)

Com referência aos documentos denominados billing statements, penso que os relatórios apresentados e produzidos pela própria operadora não possuem força probatória, produzindo efeitos apenas nas relações entre as empresas integrantes do consórcio, não sendo, portanto, hábeis a comprovar as despesas escrituradas pela recorrente em seus livros comerciais e fiscais. A comprovação das despesas devem ser, necessariamente, emitidos por terceiros prestadores de serviços ou fornecedores de mercadorias, o que não é o caso de tais documentos". (Destacou-se)

(...)

Requer assim a Fazenda Nacional, primeiramente pelo não conhecimento do recurso da contribuinte e, caso ultrapassada tal fase, pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A) Recurso Especial da Fazenda Nacional

A.1) Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Nos termos do "Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial" de efls. 3832/3838, foi considerado tempestivo e dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo admitida a rediscussão da matéria: **"preclusão do direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não apresentar uma das justificativas legais para tanto, uma vez que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação"**, sendo acatado como paradigma o Acórdão 9101-002.890, que apresenta a seguinte ementa:

Acórdão 9101-002,890:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA.

Para que um colegiado tenha interpretado a legislação de forma divergente de outro, é necessário que ambos tenham analisado fatos semelhantes. Se há peculiaridades em um caso concreto, que motivaram o colegiado a adotar determinado posicionamento, e essa peculiaridade não ocorre nos casos trazidos como paradigma, não se pode dizer que há divergência de entendimento apta para se admitir recurso especial.

PRECLUSÃO DE INSTÂNCIA.

Ressalvados os casos expressos no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode admitir a prova trazida após a impugnação.

Defende o sujeito passivo, nas contrarrazões, ausência de similitude fática e da própria divergência jurisprudencial, sob argumento de que a decisão do acórdão paradigma teria sido proferida em uma situação peculiar, por se tratar de apresentação de documentos que já estavam em posse da contribuinte desde o curso do procedimento fiscal. Sustenta assim, que na decisão recorrida a Turma teria se baseado em outra circunstância fática, para acolher os documentos juntados com o Recurso Voluntário (e não no dia do julgamento), qual seja, que a Recorrida não teve anterior acesso aos referidos documentos. Desta forma: “...a apontada circunstância fática que levou a Turma de origem a concluir pela aceitação dos documentos (o fato de não estarem até então em posse da Recorrida) evidencia, em verdade, que o presente caso se insere no disposto na alínea “a” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/723, uma vez que restou “demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.”

Em que pese os argumentos contrários da contribuinte, entendo que no Despacho de Admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional encontra-se satisfatoriamente demonstrada a similitude fática das situações, onde restou evidenciado que a divergência reside na forma como as decisões (do recorrido e paradigma) compatibilizaram as regras de preclusão da norma que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal – PAF (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), com os princípios da verdade material, da ampla defesa e formalidade moderada. Peço assim, *vênia* para parcial reprodução de tal Despacho, onde se demonstra que, em situações em que documentos foram apresentados após a fase de impugnação (momento de instauração do litígio), deu-se interpretação dispare à vista do mesmo comando normativo.

(...)

Na Resolução de nº 1301-000.424 (e-fls. 3724 a 3740), que antecedeu o acórdão ora recorrido, o colegiado, ao determinar a realização de diligência, divergiu internamente quanto a essa mesma matéria que agora é objeto do presente recurso especial.

A relatora original do processo entendia que a diligência demandada não deveria empreender nenhuma análise sobre a parte da documentação que foi apresentada somente na fase de recurso voluntário, mas ela restou vencida.

O voto vencedor que orientou a referida resolução, e que determinou a realização de diligência em maior extensão, a fim de que fossem analisados também os documentos anexados em sede de recurso voluntário, foi assim finalizado:

Assim, embora o artigo 16, §4º, do Decreto nº 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.

Na sequência, após a realização da diligência, o colegiado retomou o julgamento do recurso voluntário, e firmou suas conclusões também a partir da análise desses documentos que foram apresentados somente na fase de recurso voluntário.

O Acórdão paradigma nº 9101-002.890, por outro lado, só admite a análise de provas apresentadas após a impugnação diante da materialização de uma das hipóteses expressamente previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Definidas essas premissas resta determinar, agora, se é possível conhecer de novas provas em face da preclusão processual expressamente prevista no §4º do art. 16 e quais as implicações, no caso, de se admiti-las, ou não.

[...]

Deve-se observar que as justificativas comumente apresentadas para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa e da verdade material, quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação, são de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do art. 16, do PAF, deve-se declarar a sua inconstitucionalidade, mas é proibido por lei aos órgãos administrativos de julgamento, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Além disso, é preciso interpretar a lei conforme a Constituição. Ora, quando a lei excepciona as hipóteses de que trata o §4º do art. 16, ela já está contemplando todos os casos em que, por motivos de força maior, a ampla defesa não pode ser exercida anteriormente.

Por tudo o quanto exposto tenho plena convicção de que as provas complementares apresentadas pela pessoa jurídica, somente por ocasião da sessão de julgamento no CARF, por serem inéditas e se encontrarem de posse da interessada desde o curso do procedimento fiscal até a apresentação da impugnação, por violarem as disposições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, são preclusas.

A divergência reside na forma como essas decisões compatibilizam as regras de preclusão do PAF com os princípios da verdade material, da ampla defesa, da formalidade moderada, etc.

(...) (destaques do original)

Conforme se verifica, à vista do mesmo comando normativo, entendeu-se, no paradigma, que não seria possível conhecer de novas provas em face da preclusão processual expressamente prevista no 4º do art. 16, do PAF, e que, ademais o argumento de que o não conhecimento dos novos documentos seria afronta aos princípios da ampla defesa e da verdade material, seria de índole constitucional, não competindo aos órgãos administrativos de julgamento, afastar a aplicação da lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. E que: “*Além disso, é preciso interpretar a lei conforme a Constituição. Ora, quando a lei excepciona as hipóteses de que trata o §4º do art. 16, ela já está contemplando todos os casos em que, por motivos de força maior, a ampla defesa não pode ser exercida anteriormente.*”

A seu turno, no recorrido, no Voto Vencedor que determinou a realização de diligência e conduziu a decisão do acórdão, entendeu-se que, apesar da regra de preclusão do citado §4º do art. 16, deveriam ser admitidos e apreciados os documentos apresentados após a impugnação, com base nos princípios da verdade material, ampla defesa e formalidade moderada.

Deve ser registrado que, diferentemente do afirmado pela contribuinte, não há qualquer menção, no Voto Vencedor da Resolução 1301-000.424 (que admitiu a análise dos documentos apresentados após a impugnação), de que seria hipótese de aplicação da alínea “a” do § 4º do mesmo art. 16 do PAF, qual seja: demonstração da impossibilidade de apresentação das provas por motivo de força maior. Ao contrário, a análise da decisão recorrida deixa evidente que o motivo determinante da apreciação dos novos documentos seria o sopesamento entre o

comando legal e os princípios suso citados, não havendo, repita-se, qualquer menção a motivo de força maior que houvesse impossibilitado a temporânea apresentação dos documentos. Nesse sentido, na própria ementa do acórdão recorrido há expressa declaração de que caberia à autuada manter guarda dos documentos comprobatórios das despesas; confira-se: “*No âmbito dos consórcios instituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 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.*” Não se constata portanto, o aventado “motivo de força maior”.

Voto assim, pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A.2) Recurso Especial da Fazenda Nacional – Mérito

Tendo sido vencido quanto à proposta de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, à vista da posição majoritária do colegiado em sentido contrário, deixo de apresentar o voto de mérito relativo à matéria “preclusão do direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não apresentar uma das justificativas legais para tanto, uma vez que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação”.

B.) Recurso Especial da Contribuinte

B.1) Recurso Especial da Contribuinte - Admissibilidade

Sustenta a recorrente, na parte admitida de seu recurso, divergência jurisprudencial quanto ao tema: “**validade dos *Billing Statements* emitidos pela empresa líder do consórcio (Petrobras) como elementos de prova das despesas por ela incorridas**”, sendo acatado como paradigma ao Acórdão 1401-002.112, que apresenta a seguinte ementa:

Acórdão 1401-002.112

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. APLICAÇÃO DO PERCENTUAL MÍNIMO SOBRE O MATERIAL ADQUIRIDO COMPROVADO. VALOR SUPERIOR AO DEDUZIDO. IMPROCEDÊNCIA.

Comprovando-se que da aplicação do percentual mínimo de depreciação sobre os materiais cuja aquisição restou devidamente comprovada, resultou em despesas em valor superior à deduzida pela recorrente, improcede a glosa realizada.

GLOSA DE CUSTOS. EXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

Os JIB (Joint Interest Billing) são relatórios oficiais amplamente utilizados na indústria do petróleo e gás, constituindo o documento por meio do qual todos os não operadores que atuam em consórcio com a Petrobrás fundamentam seus registros contábeis e fiscais (fl. 496, § 3.15).

De acordo com o art. 845, § 1º, do RIR/99, os esclarecimentos e relatórios só poderiam ser desconsiderados caso contivessem indícios veementes de falsidade ou inexatidão (fl. 497, § 3.20).

Nos termos do § 2º do art. 3º da IN RFB 834/2008, é a Petrobras, na qualidade de empresa líder, que mantém o registro próprio das operações do consórcio. E, em atendimento ao § 5º desse mesmo dispositivo, emite os “comprovantes dos lançamentos efetuados”, que são os JIB (fl. 495, § 3.13).

No presente caso, diante de inexistência de dúvidas quanto à exatidão dos relatórios apresentados, e da comprovada dificuldade e onerosidade de se obter os documentos exigidos pelo Fisco, deveria a fiscalização buscar junto à líder do consórcio tal comprovação, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Ademais, glosar de todas as despesas e custos comprovadamente incorridos, afronta a própria sistemática do lucro real. É absolutamente inconcebível sustentar que o Interessado não incorreu em qualquer custo ou despesa, ainda mais na atividade desenvolvida pela Recorrente.

Contra-arrazoando o Recurso da contribuinte, requer a Fazenda Nacional o não conhecimento do recurso, sob argumento de que a recorrente não busca a uniformização de teses jurídicas (fundamento do instrumento recursal), mas sim, o revolvimento do conjunto fático-probatório. Entende que a decisão recorrida teria deixado claro que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório e dessa forma, o Recurso Especial não deveria ser conhecido, vez que não pode ser utilizado para a rediscussão do conjunto fático-probatório.

Decidiu-se no acórdão paradigma, em situação semelhante à do presente processo, tratando de consórcio de pessoas jurídicas, que seria a empresa líder (também a Petrobras S.A.) quem deveria manter o registro próprio das operações do consórcio. Entendeu-se ainda, que na interpretação do § 5º do art. 3º da IN RFB nº 834, de 2008, ao se fazer referência genérica a "*comprovantes dos lançamentos*" efetuados nos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio, tais comprovantes seriam, para a autuada, precisamente os *Joint Interest Billing*, documentos emitidos pela líder (Petrobras), que se equiparam aos *Billing Statements*.

A seu turno, no recorrido foi decidido que a recorrente estaria legalmente obrigada a manter sob sua guarda a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados em seus livros comerciais e fiscais, nos termos do mesmo § 5º do art. 3º da IN RFB nº 834/2008. Assim, os relatórios apresentados e produzidos pela própria operadora (os *Billing Statements*) não possuiriam força probatória, produzindo efeitos apenas nas relações entre as empresas integrantes do consórcio, não sendo hábeis a comprovar as despesas escrituradas pela recorrente em seus livros comerciais e fiscais.

Entendo não se tratar de "*busca de revolvimento do conjunto fático-probatório*", conforme defendido pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões. Ao examinar a matéria, decidiu-se no acórdão recorrido que as *Billing Statements* não possuiriam força probatória, não sendo hábeis a comprovar as despesas escrituradas pela recorrente, sendo sua obrigação a guarda dos documentos comprobatórios. Já no paradigma, firmou-se a tese de que caberia à empresa líder manter o registro próprio das operações do consórcio, sendo que os "*comprovantes dos lançamentos*", para a empresa autuada, seriam justamente os *Joint Interest Billing*, emitidos pela Petrobras, que se equiparam aos *Billing Statements*.

Constata-se assim, nítida divergência entre o acórdão recorrido e o ora adotado como paradigma (1401-002.112), onde, na interpretação do mesmo dispositivo da IN RFB nº 834, de 2008 (§ 5º do art. 3º), os órgãos julgadores, diante de situações similares, chegaram a conclusões opostas.

Portanto, sendo o Recurso Especial da contribuinte tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

B.2) Recurso Especial da Contribuinte - Mérito

Alega a contribuinte que os *Billing Statements* são documentos amplamente utilizados na indústria do petróleo e gás, para efeito de comprovação das despesas incorridas por cada empresa consorciada, estando totalmente em linha com o disposto no artigo 3º da IN RFB nº 834, de 2008, com redação dada pela IN RFB nº 917, de 2009, sobretudo de seu do § 5º. Afirma que da exegese de referido dispositivo, caberia à empresa líder do consórcio (no caso a

Petrobras S.A.) a obrigação de realizar os registros contábeis de todas as operações do consórcio (§ 3º), ao passo que as demais consorciadas estariam sujeitas a efetuar a escrituração das operações relativas apenas à sua participação no consórcio (§ 4º), devendo o comando do § 5º ser interpretado à luz de tal divisão de responsabilidades e não de forma independente e solitária.

Assim, as despesas reconhecidas pela recorrente, em função de sua participação no consórcio, teriam como base os *Billing Statements* preparados pela Petrobras, que apresentariam um controle dos custos relativos às operações do Consórcio. Destarte, as notas fiscais, faturas e recibos eram emitidos pelos fornecedores e prestadores com endereçamento à Petrobras, que, tendo em vista sua condição de Operadora e empresa-líder, era a real responsável tanto pela escrituração do total de operações do consórcio, quanto pela guarda desses documentos. Sustenta a recorrente, que os *Billing Statements* seriam para ela, o mesmo que as faturas, notas fiscais e recibos são para a Petrobras. Cada documento comprovando os lançamentos em seu respectivo nível, tendo assim apresentado a documentação hábil para comprovação de suas despesas (os *Billing Statements*), devendo ser reconhecidos como elementos de prova.

Ao apresentar suas contrarrazões, alega a PFN que faturas e relatórios de medição seriam documentos que devem lastrear ou dar suporte à emissão de nota fiscal de prestação de serviços (ou *invoice*), não se prestando, por si só, para comprovação de despesas que serão transportadas para a base de cálculo dos tributos. Especificamente quanto aos *billing statements*, advoga que os relatórios apresentados, produzidos pela própria operadora, não possuiriam força probatória, produzindo efeitos apenas nas relações entre as empresas integrantes do consórcio, não sendo hábeis a comprovar as despesas escrituradas pela recorrente em seus livros comerciais e fiscais.

Ao apreciar os argumentos da recorrente quanto à validade dos *Billing Statements* como elementos comprobatórios das despesas por ela incorridas no consórcio, tenho que tais alegações foram detalhada e minuciosamente analisados pela i.relatora do Voto Vencido relativo à Resolução nº 1301-000.424, nos seguintes termos:

(...)

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)

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 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 §§ 2º a 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.

(...)

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.

(...)

Conforme demonstrado, não se sustenta a tese da recorrente de que somente a partir da vigência da IN RFB nº 1.199, de 2011, teria sido instituída a obrigação das empresas consorciadas de guarda de todos os documentos comprobatórios de suas despesas.

A leitura do art. 3º da IN RFB nº 834, de 2008, não deixa dúvidas de que cada pessoa jurídica participante do consórcio deve apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, devendo efetuar a escrituração segregada das operações relativas à respectiva participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares. Especial destaque deve se dar ao disposto no § 5º, do mesmo art. 3º, determinando 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.

Portanto, era dever da recorrente manter sob sua guarda os comprovantes dos lançamentos neles efetuados em sua escrita fiscal e contábil, não se prestando para comprovação de tais registros os documentos intitulados *Billing Statements*, devendo assim, ser mantida a decisão recorrida, relativamente a tal tema,

Nesses termos, voto por conhecer do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio nogueira Righetti – Redator Designado

Em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele divergir no que toca ao conhecimento do recurso da Fazenda Nacional.

De fato, como bem assentou o I. Relator, não há qualquer menção expressa no voto vencedor da Resolução que determinara a conversão do julgamento em diligência. no sentido de que o fato em tela se subsumiria a qualquer uma das hipóteses previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Não obstante, nota-se que toda a discussão acerca da aceitação, ou não, de documentos apresentados de forma inoportuna deu-se por ocasião da referida Resolução e, nesse sentido, preleciona o artigo 118 do RICARF que cabe Recurso Especial contra **acórdão** (*e não Resolução*) que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com efeito, não tendo sido opostos Embargos de Declaração buscando fosse integrado ao **acórdão** recorrido a fundamentação necessária a evidenciar a divergência cuja solução a recorrente objetiva ver decidida a seu favor, penso que por ausência de pré-questionamento o Recurso Especial em tela não deve ser conhecido.

Forte no exposto, VOTO por NÃO CONHECER do recurso da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti