



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.721063/2011-99
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-011.997 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2021
Embargante BRASIL NORTE BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS INTERLIGADAS.

Falta objetividade nas informações apresentadas. Não está definido o critério da forma de calcular o rateio em questão.

Embora definido que a base de cálculo do rateio do mês seria o montante total das receitas líquidas de todas as beneficiárias, dos onze meses antecedentes, excluindo o mês antecessor, não se pode vislumbrar onde esse percentual apurado referente a cada beneficiária, teria sido levado para confronto com as despesas/custos realizadas pela centralizadora, visando identificar e quantificar o quinhão de cada beneficiária nos rateios mensais das aludidas despesas, e aí já reside um dos motivos de não se considerar como objetivo o critério de rateio.

As contabilidades, tanto a da centralizadora quanto as das beneficiárias, simplesmente não apresentam contas específicas e destacadas onde estariam lançados os registros referentes ao suposto rateio, nos moldes estabelecidos pela Solução de Divergência nº 23, de 23/09/2013 e Solução de Consulta Cosit nº 94, de 25/03/2019.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar o vício apontado, sem imprimir-lhes efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Corintha Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto parcialmente o Relatório da **Resolução n.º 3302-001.194**, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, de 24/09/2019 (e-folhas 6.272), conforme a seguir transcrito:

Por meio do Acórdão n.º **3302-006.358** a Turma 3302 desproveu o recurso voluntário, sob o argumento de que o contribuinte não comprovava o rateio de custos e despesas entre as empresas do mesmo grupo econômico.

A defesa apresentou em tempo hábil embargos de declaração, alegando que apresentara os documentos necessários à demonstração do rateio em papel, durante o procedimento fiscal, e em DVD com comprovante de entrega via SVA, mas que a repartição de origem não juntara os documentos aos autos.

Os embargos de declaração ao Acórdão foram rejeitados por meio do despacho de fls. 6047/6049.

Seguiu-se a interposição de recurso especial por parte do contribuinte, cujo seguimento foi negado por falta de prequestionamento, conforme despacho de fls. 6155/6159.

Às fls. 6164/6169 a defesa apresentou embargos de declaração, em face do despacho que negou seguimento ao recurso especial, alegando contradição, uma vez que não se poderia alegar falta de prequestionamento em relação a uma matéria que não foi apreciada por culpa da própria Administração, que deixou de juntar ao processo as provas apresentadas pelo contribuinte.

Os embargos de declaração contra o despacho de admissibilidade do recurso especial veio seguido da informação fiscal de fls. 6170/6171, na qual a autoridade administrativa confirma as alegações que o contribuinte vem fazendo desde a apresentação dos embargos ao Acórdão n.º **3302-006.358** (fls. 6039/6044), no sentido de que os documentos foram apresentados, mas não foram integralmente juntados ao processo.

Conforme relatado, o contribuinte embargou o despacho de admissibilidade do recurso especial.

A leitura do art. 65, *caput*, e § 6º do RICARF autoriza a conclusão no sentido de que apenas as decisões colegiadas do CARF são passíveis de serem embargadas.

Não há previsão regimental para que despachos monocráticos sejam embargados.

Com efeito, o despacho monocrático de juízo de admissibilidade de recurso especial está sujeito apenas a Agravo, excetuadas as hipóteses previstas nos art. 71, § 2º do RICARF.

Por sua vez, os despachos de análise de embargos de declaração, quando proferidos nas hipóteses previstas no art. 65, § 3º, do RICARF, são definitivos, ou seja são irrecorríveis por parte do contribuinte ou da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme o caso.

Entretanto, neste caso concreto, a autoridade administrativa da DRF Manaus reconheceu que houve falha na instrução processual. Na informação fiscal de fls. 6170/6171 consta que o arquivo SINCO.rar não havia sido juntado aos autos nem com os CD apresentados nos dias 30/07/2018 e 14/08/2018 e nem com o CD apresentado no dia 04/10/2018.

Segundo os embargos de declaração ao Acórdão (fls. 6042) esse arquivo SINCO.rar é crucial para comprovar o fato alegado no recurso voluntário, pois ele conteria os

registros contábeis das empresas centralizadora e beneficiárias do rateio de despesas. E justamente esse arquivo deixou de ser anexado ao processo antes do julgamento efetuado pela Turma 3302.

Desse modo, embora o despacho de admissibilidade de recurso especial só esteja sujeito a agravo e o despacho de análise de embargos de declaração seja irrecurável por parte do contribuinte, não há impedimento legal algum para que tais despachos sejam revistos ou até mesmo anulados de ofício, quando eivados de ilegalidade, conforme autoriza expressamente o art. 53 da Lei n.º 9.784/99 .

E no caso concreto, a ilegalidade dos atos monocráticos praticados a partir da interposição dos embargos de declaração de fls. 6039/6044 é manifesta, diante das informações da autoridade administrativa prestadas às fls. 6170/6171.

Houve violação do direito à ampla defesa, em virtude da falta de apreciação de documentos que deveriam ter sido juntados pela repartição ao processo antes da prolação do Acórdão ora embargado, o que reclama a incidência do art. 59, II, §§ 1º e 2º do Decreto n.º 70.235/72.

Com esses fundamentos, a 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, valendo-se da competência que lhe é conferida pelo art. 19, V, do RICARF, determinou:

1. Anular o despacho de análise de embargos de declaração de fls. 6047/6049, assim como todos os demais despachos monocráticos proferidos neste processo entre as fls. 6050 e 6163; e
2. Admitir os embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do Acórdão n.º 3302-006.358.

Restitua-se o processo ao ilustre relator a fim de que indique o processo para a pauta de julgamento com proposta de saneamento dos vícios apontados pela embargante às fls. 6039/6044.

Em 24 de setembro de 2019, através da **Resolução n.º 3302-001.194**, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, foi proposto baixar os autos em NOVA DILIGÊNCIA para que fosse feita nova análise em face dos documentos apresentados **tempestivamente**, a saber:

- mais de 2 DVDs com mesmos documentos - CONTAS CONTÁBEIS, planilhas EXCEL, arquivo em formato “.RAR” denominado “SINCO” (**item 6 da intimação fiscal** - todas as contas contábeis declaradas, inclusive as do rateio), comprovantes das despesas rateadas, critério do rateio e coincidência de valores das transações bancárias e contábeis) - documentos, conforme protocolos realizados em 30/07/2018 (fls. 4004/4917) e 14/08/2018 (fls. 4918) -.

Sob esse prisma, que a autoridade preparadora informe:

Esses documentos, apontados no item **3. DA OMISSÃO** foram levados em consideração quando da resposta à **Resolução n.º 3302-000.672**?

Se a resposta for negativa, que responda novamente aos seguintes quesitos, a luz desses documentos:

1. O rateio das despesas administrativas entre as empresas se procedeu através de critérios razoáveis e objetivos? Que critérios foram esses?

2. O rateio das despesas administrativas entre as empresas foi devidamente formalizado por instrumento firmado entre os intervenientes? Juntar cópia desse instrumento.
3. O critério de rateio das despesas administrativas entre as empresas está de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços? Fazer uma breve explanação sobre o critério de rateio utilizado.
4. O rateio das despesas administrativas entre as empresas está em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade?
5. A empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriou como despesa tão-somente a parcela que lhe cabia de acordo com o critério de rateio utilizado?
6. As empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços apropriaram como despesa tão-somente a parcela que lhes cabiam de acordo com o critério de rateio utilizado?
7. As empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços contabilizaram as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade?
8. A empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiveram escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas?

Após a prestação das informações, que a autoridade preparadora abra prazo de trinta dias para manifestação do contribuinte e depois retorne para decisão final.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Em 27 de junho de 2019, através de Despacho de Admissibilidade de Saneamento, proferido pela 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, determinou que fossem admitidos os embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-006.358**, de 12 de dezembro de 2018 (e-folhas 6.015).

Portanto, entende-se que o recurso é admissível por atender a forma do artigo 65 do RICARF.

2. DO CABIMENTO

O ora embargante foi intimado da decisão embargada em 14/02/2019 (cfe. Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fls. 6.036). O recurso foi apresentado em 18/02/2019 (cfe. Termo de Solicitação de Juntada, fls. 6.037).

O recurso é tempestivo.

3. DA OMISSÃO

Foi alegado no Recurso de Embargos:

A empresa apresentou extensa documentação visando comprovar a impossibilidade da incidência da Contribuição ao PIS e da CONFINS sobre os valores recebidos pela Recorrente referentes as despesas compartilhadas entre esta e as demais empresas do grupo empresarial, de modo que referido acórdão encontra-se eivado do vício de omissão.

Ao defender que a empresa deixou de apresentar as contas contábeis, o que supostamente teria inviabilizado a identificação das receitas líquidas, despesas próprias e rateadas das empresas que compõem o rateio de despesas, peca o acórdão pelo vício de omissão, eis que desconsiderou, assim como o Auditor Fiscal, a vasta documentação acostada aos autos pela empresa.

A empresa protocolou vários documentos em mídia eletrônica (protocolo físico no balcão da RFB-Manaus - procedimento previsto nas normas da RFB quanto o e-cac não suporta o tamanho excessivo dos arquivos) e estes não foram juntados ao processo pela fiscalização. não se trata de falta de documentos que comprovem o rateio, mas sim falta de juntada destes arquivos após o protocolo pela embargante. Todos os comprovantes destes protocolos destes DVDs foram juntados ao processo antes da remessa ao CARF e, por diversas vezes a Embargante suplicou ao Auditor que os DVDs fossem juntados ao processo - o que não ocorreu.

Mesmo após a baixa dos autos em diligência e repetidas juntadas dos documentos solicitados pelo Auditor Fiscal (mais de 2 DVDs com mesmos documentos - CONTAS CONTÁBEIS, planilhas, arquivos SINCO (todas as contas contábeis declaradas, inclusive as do rateio), comprovantes das despesas rateadas, critério do rateio e coincidência de valores das transações bancárias e contábeis), a r. Autoridade Fiscal quedou-se inerte na análise dos documentos, limitando-se a afirmar de forma genérica que a empresa não havia juntado documentos/informações, o que, de certa forma, induziu este d. Juízo ao erro.

Novamente, esclarece-se que todas os documentos indicados como “não entregues” foram regularmente protocolados pela empresa, em formato físico (papel) durante o procedimento de fiscalização e posteriormente (em DVDs com comprovantes de entrega via SVA - <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/auditoria-fiscal/sva-arquivos>)— sistema de autenticação da Receita Federal pelo qual, no momento do protocolo o Auditor Fiscal confere o conteúdo do DVD entregue. Dentro deste equivocado cenário processual, a Embargante entende que a decisão Embargada é omissa quanto aos documentos que comprovam o protocolo de todos os esclarecimentos requeridos pela autoridade fiscal e as súplicas para que estes fossem juntados aos autos - para atendimento, na íntegra, dos itens do Mandado de Procedimento Fiscal 0200100.2018.00097-2. O empenho da Embargante foi tamanho que solicitou, inclusive, prorrogação do prazo para atendimento (o que foi deferido) - com o posterior fiel cumprimento de disponibilização de TODOS os documentos, conforme protocolos realizados em 30/07/2018 (fls. 4004/4917) e 14/08/2018 (fls. 4918).

Reitera-se que em 30/07/2018 a Contribuinte apresentou parte dos documentos através de mídia digital (CD/DVD), no qual foi recebido pela servidora Sra. Erika Chaves e devidamente conferido pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, conforme recibo em anexo (Fls. 4004/4917). **Protocolado pela Embargante e não juntado aos autos pela Receita Federal de Manaus.**

Dentre os documentos há um arquivo em formato *excel* denominado “Conciliação”, onde foram prestadas todas as informações pertinentes às contas contábeis (*identificação e conciliação entre beneficiárias e centralizadora*) que foram utilizadas para registro das despesas e reembolso por cada uma das empresas. Abaixo trazemos recorte da planilha já entregue (*que pode ser cotejada com o arquivo SINCO* (*também*

entregue em cumprimento a diligência) e que possui expressa indicação da conta contábil na coluna D.

Foram apresentadas também a origem dos créditos em favor da centralizadora, bem como o razão contábil, que demonstra a fidelidade entre os valores rateados e os valores originários das beneficiárias destinados à centralizadora. Estes documentos demonstram, ainda, a **inexistência de qualquer saldo positivo na empresa centralizadora** — restando plenamente demonstrado estarmos tratando de um rateio de despesas.

Existe ainda um arquivo em formato “.RAR” denominado “**SINCO**” (**item 6 da intimação fiscal**), que contém os registros contábeis de todas as empresas (centralizadora e beneficiárias) atinentes ao rateio, e a contabilização dessa movimentação entre as empresas (arquivos ‘.TXT’, relatório complementar e resumos livro diário). Exemplificamos também estes dados (**conta contábil na coluna ‘C’**).

Tais arquivos contém TODOS os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, de modo que se pode concluir que o Mandado de Procedimento Fiscal foi integralmente cumprido pela Contribuinte. **Contudo, mesmo entregues em mídia digital nem todos foram juntados aos autos eletrônicos (somente parte destes arquivos - mesmo com repetidos alertas da recorrente via petições que também não foram examinadas)** em que pese o comando exarado pelo d. Conselheiro Relator.

Diante da comprovação de entrega — e recebimento - dos fornecidos pela empresa Recorrente, a r. fiscalização, caso tivesse analisado a documentação e informações prestadas pela empresa, poderia verificar a real localização dos arquivos após a entrega destes na RFB em 30/07/2018 e 14/08/2018. Ou ainda, caso tenha ocorrido qualquer espécie de problema sistêmico dos arquivos (tamanho, formato, versão, etc.) ou extravio dos DVDs - *o que não parece ser o caso, visto que a parte da documentação está acostada aos autos* - a r. fiscalização poderia ter intimado a Contribuinte para que entregasse novamente os arquivos, não remetendo os autos novamente à esta Corte sem sua análise.

4. DO INDEFERIMENTO

Em resposta à **Resolução n.º 3302-001.194**, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, de 24/09/2019, a autoridade preparadora informou o seguinte (e-folhas 6.318 a 6.323):

- Em cumprimento ao determinado na Resolução n.º 3302-001.194 - 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exarada às fls. 6272 a 6277, nos autos do Processo Administrativo Fiscal - PAF, supra aludido, temos a informar o que segue.
- Os documentos apontados no item 3. Da Omissão, da Resolução, não foram levados em consideração por não terem chegado tempestivamente ao domínio e conhecimento do auditor infra-assinado, por conseguinte, não foram antes analisados e anexados aos autos.
- Após então examinar os documentos/arquivos ora apresentados pelo sujeito passivo, anexados por outro auditor fiscal ao **Dossiê n.º 100100053036031920**, que segundo **informação da própria recorrente passou a fazer parte integrante deste processo administrativo fiscal**, direcionou-se a diligência no sentido de responder aos questionamentos do ilustre julgador, expresso na supra aludida Resolução.
- Inicialmente releva assinalar, em atendimento ao solicitado pela autoridade julgadora, que o rateio acordado entre as pessoas jurídicas, foram devidamente instrumentalizados e formalizados por meio de contratos firmados entre a centralizadora e as empresas beneficiárias. Os mencionados contratos encontram-se às fls. 1483 a 1562, e, em observância ao princípio da economia processual, deixam de ser pensados novamente aos autos.

- Realizando então análise do critério de rateio adotado pelas empresas, inserto na cláusula 3a, parágrafo único, dos contratos firmados entre a centralizadora e as beneficiárias, verificou-se que, **embora o dispositivo contratual faça referência a itens objetivos, como a receita líquida das beneficiárias e o custo da centralizadora, não pode o mesmo ser considerado um primor da objetividade, em virtude dos fatos a frente demonstrados.**
- O mencionado critério, como já frisado, **encontra-se expresso nas cláusulas 3ª, dos contratos de reembolso e indicam que “o ressarcimento de despesas do NAA ocorrerá levando-se em consideração o rateio dos custos totais diretamente proporcionais ao faturamento líquido de cada participante”.** Na verdade, a minguada redação não esclarece muito ou quase nada, sobre a forma de calcular o rateio em questão.
- Inobstante este obstáculo, conseguiu-se verificar por exame procedido nas planilhas refletidoras das receitas líquidas das empresas beneficiárias, que a pessoa jurídica teria adotado como base para cálculo do rateio das despesas, os valores das receitas líquidas acumuladas de 2005, 2006 e 2007, de todas as beneficiárias dos serviços.
- De acordo com as planilhas supramencionadas (fls. 4949), verificou-se, por exemplo, que a base de cálculo do rateio em janeiro/2006, seria o montante total das receitas líquidas de todas as beneficiárias, de janeiro/2005 a novembro/2005; a base de fevereiro/2006, seria o montante geral das receitas líquidas das beneficiárias de janeiro/2005 a dezembro/2005, e assim por diante. Todavia **não se pode vislumbrar onde esse percentual apurado referente a cada beneficiária, teria sido levado para confronto com as despesas/custos realizadas pela centralizadora, visando identificar e quantificar o quinhão de cada beneficiária nos rateios mensais das aludidas despesas, e aí já reside um dos motivos de não se considerar como objetivo o critério de rateio.**
- Também **não foi encontrada nas escritas contábeis das empresas beneficiárias nenhuma conta alusiva às receitas líquidas, o que impediu de se comprovar se os valores informados nas planilhas supramencionadas, estariam em conformidade com os registros contábeis daquelas pessoas jurídicas.** Esta dificuldade poderia ter sido superada caso a recorrente, com a colaboração das beneficiárias, posto que se trata de empresas do mesmo grupo empresarial, tivesse elaborado e apresentado um demonstrativo informando os códigos e nomes das contas contábeis integrantes das receitas brutas mensais, das deduções dessas receitas (descontos incondicionais, devoluções de vendas, impostos sobre vendas e etc) para se chegar as receitas líquidas a serem examinadas, pois mesmo não constando nos balancetes mensais uma conta específica de receita líquida, tal demonstrativo poderia ser considerado para efeito de verificação entre o informado nas planilhas (fls. 4949) com o refletido nas escritas contábeis. Mas a recorrente não o fez.
- Nada obstante a dificuldade acima apontada, e em cumprimento ao disposto na Resolução do CARF, procedeu-se **intimação** à empresa para que demonstrasse de **forma clara e objetiva** o cálculo do rateio das despesas, a qual foi respondida em comunicação de 25/05/2020.
- Na comunicação, a empresa, como já ficou patenteado desde o início do procedimento fiscal, perdurando agora na evolução do processo, **nada informou de maneira clara e objetiva, sobre a forma que teria sido apurado o rateio das despesas.** Limitou-se a citar a existência de vários documentos, planilhas e etc, já juntados anteriormente aos autos e que em seu entendimento explicaria o cálculo do aludido rateio, e, máxime, **não apontou ela as contas contábeis das empresas que teriam sido utilizadas para registrar as operações do rateio.**
- Todavia, análise procedida nas contabilidades das pessoas jurídicas envolvidas, inseridas nos arquivos digitais no modelo do ADE Cofis n.º 15/2001, gerado e autenticado no SINCO - Sistema Integrado de Coleta da Receita Federal, constante do Dossiê n.º 10010053036031920, e que foram importados e analisados no CONTÁGIL, programa oficial de auditoria da Receita Federal, **permitiu vislumbrar o motivo da**

empresa recorrente ter-se mantido refratária, ao longo do procedimento fiscal e agora no desenrolar do processo administrativo, em indicar de maneira clara e objetiva, quais contas contábeis teriam sido utilizadas para registro da operação de rateio envolvendo a centralizadora e as beneficiárias.

- **As contabilidades, tanto a da centralizadora quanto as das beneficiárias, simplesmente não apresentam contas específicas e destacadas onde estariam lançados os registros referentes ao suposto rateio, nos moldes estabelecidos pela Solução de Divergência n.º 23, de 23/09/2013 e Solução de Consulta Cosit n.º 94, de 25/03/2019.**

- Repise-se, **não há escrituração destacada na contabilidade da empresa centralizadora, das contas onde estariam registradas as aquisições de bens e serviços empregados nas despesas abrangidas pelo rateio, não se vislumbrando assim distinção entre estas despesas e as despesas próprias decorrentes do funcionamento normal da sua atividade.** No mesmo diapasão, as escritas contábeis das beneficiárias.

- Também **não se identificou, na escrita contábil da centralizadora, conta representativa dos direitos de créditos a recuperar (conta de ativo) relativos a parte das despesas a serem reembolsadas pelas beneficiárias.**

- Assinale-se que nos **casos de reembolso de despesas, como pretendido pela recorrente, as despesas assumidas por ela em favor das beneficiárias, não poderiam ser contabilizados como gastos próprios, mas sim como valores pagos por conta e ordem daquelas, a serem recuperados via ressarcimento.**

- A boa técnica contábil ensina que nos casos de rateio como o alegado pela recorrente/centralizadora, o procedimento correto seria, quando ocorresse as operações alusivas ao rateio acordado, o reconhecimento contábil na centralizadora da operação mediante a utilização de uma conta de ativo circulante que poderia ser, por exemplo, Créditos Empresa X, e a contrapartida poderia ser a conta de resultado Recuperação de Custos/Despesas, retificadora das contas de despesas/custos gerais da centralizadora, posto que diminuiria o saldo destas contas. Quando houvesse o recebimento dos ressarcimentos das despesas/custos, seria creditada a conta Créditos Empresa X, pela baixa de seu saldo, em contrapartida a bancos, caixa e etc.

- Releva assinalar que a parte das despesas/custos a ser considerada como dedução efetiva para efeito de resultado contábil e acatamento pelo fisco federal na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na centralizadora, seria apenas o saldo da Conta de Despesas/Custos Gerais, remanescente após o confronto com o saldo da conta retificadora de resultado, Recuperação de Custos/Despesas.

- Inobstante tais observações e visando evitar alguma arguição de cerceamento de direito de defesa por parte da recorrente, e após minucioso exame na escrita contábil dela, verificou-se a existência de uma conta de ativo, 11030500000 - Operações Com Partes Relacionadas, que poderia vir a ser indicada mais tarde pela empresa, como sendo a conta de registro do crédito a recuperar nas transações do rateio entre ela e as beneficiária, mas que foi descartado pelos motivos a seguir esboçados.

- Tal medida também foi tomada em homenagem ao princípio da verdade material, malgrado, repise-se, a falta da empresa recorrente em apontar de forma clara e objetiva, as contas envolvidas nas operações do suposto rateio, porém o seu exame só corroborou a inexistência de uma conta representativa do direito ao suposto reembolso.

- Observou-se então que os lançamentos a débito da conta

11030500000 - Operações Com Partes Relacionadas, no mês de Janeiro/2006, por exemplo, apresenta apenas

um registro, a débito, no valor de R\$ 2.711,84, tendo como contrapartida a conta 12020399905 - Contas a Receber de Coligadas, quando a **boa técnica contábil determina, como já exposto supra, que caso aquela fosse a conta utilizada para**

registro do rateio das despesas, o correto seria a **contrapartida na conta de resultado Recuperação de Custos/Despesas.**

21 - Assinale-se que, conforme consta da descrição dos fatos do auto de infração lavrado, a pessoa jurídica centralizadora informou que os registros constantes da **conta 32999999905 (-) Aprop Despesa Operacionais** se referia aos valores recebidos a título de ressarcimento das despesas rateadas com as beneficiárias, e esta conta apresentou lançamentos a crédito, no mês de janeiro/2006, no somatório de R\$ 1.604.729,63, evidenciando assim a ausência de qualquer vínculo com as conta de ativo 12020399905 - Contas a Receber de Coligadas e 11030500000 - Operações Com Partes Relacionadas. Na mesma toada seguiu-se os outros meses dos anos-calendário de 2006 e 2007, corroborando assim a **inexistência de contas contábeis específicas e destacadas do rateio de despesas, em contrariedade ao disposto na Solução de Divergência n° 23 - Cosit, de 23/09/2013 e Solução de Consulta Cosit n° 94, de 25/03/2019.**

22 - Ainda sobre a conta **32999999905 (-) Aprop Despesa Operacionais**, chamou atenção a ocorrência de vários lançamentos a crédito desta conta que, **conforme os históricos dos lançamentos, envolveram as empresas beneficiárias**, e que tiveram como contrapartida, a débito, a **conta 1101001002098 - Caixa Geral**. Tal fato leva-se a reflexão sobre o motivo de grandes valores ter transitado pelo caixa da empresa, visto que ela possuía a conta de Bancos para registrar o fluxo de somas tão expressivas. Reputam-se **expressivas visto que no ano-calendário de 2006, o total levado a débito de Caixa Geral, tendo como contrapartida a conta 32999999905 (-) Aprop Despesa Operacionais, atingiu o montante de R\$ 19.654.852,24 e no ano-calendário de 2007, chegou a R\$ 21.834.486,74.**

- Como frisado acima, **os históricos dos lançamentos fazem referência às empresas beneficiárias do suposto rateio de despesas**, evidenciando assim que **os pagamentos efetuados pelas beneficiárias à centralizadora, em decorrência dos serviços por ela prestados, foram em espécie**. Um procedimento no mínimo estranho, posto que os valores pagos pelas beneficiárias são significativos, como por exemplo, o valor de R\$ 323.055,10, pago em 30/08/2006, pela Manaus Refrigerantes; o valor de 298.183,68, pago em 04/12/2006, pela Compar - Companhia Paraense; o valor de 418.864,24, pago em 28/06/2007, pela Manaus Refrigerantes; o valor de 405.672,07, pago 09/11/2007, pela Compar-Companhia Paraense, e muitos outros pagamentos nesses significativos patamares, conforme se comprova nos lançamentos das contas contábeis supracitadas.

- Então, pelo até agora exposto, e, respondendo ao questionamento da autoridade julgadora, restou patenteado que **as escritas contábeis da centralizadora e das beneficiárias não demonstram as parcelas das despesas que cada uma das pessoas jurídicas, envolvidas no suposto rateio, teriam direito de apropriar, em consonância com o acordado nas avenças.**

- Ficou também evidenciado que a centralizadora/recorrente e as beneficiárias **não observaram, na contabilização da operação referente ao suposto rateio, os princípios e convenções contábeis norteadores da escorreita escrituração contábil, como por exemplo, o princípio da realização da receita e da confrontação das despesas (competência), a convenção da materialidade, a convenção da consistência (uniformidade), dentre outros.**

O Recorrente ingressou com petição solicitando prorrogação de prazo para a sua manifestação, em função da Pandemia de COVID-19 que se abateu sobre Manaus/AM (e-folhas 6.409 e 6.410).

Ingressou com manifestação a partir de e-folhas 6.413, trazendo às seguintes considerações:

A empresa Recorrente apresentou sua manifestação em 25/05/2020 e apontou, de forma detalhada a localização das informações e documentos que comprovam a existência e respeito ao critério do Rateio de Despesas válido (como já reconhecido pelo fiscal em

sua conclusão quando da primeira diligência determinada pelo CARF) - planilhas remissivas (as sintéticas com hyperlinks entre as abas para que esta R. Fiscalização possa verificar a coerência, legitimidade e retidão dos dados contábeis, bancários, das proporções de rateio e legitimidade das despesas rateadas), planilha “Conciliação.xls” (fls. 4095), planilhas “Valores de Rateio - RASA 2006” e “Valores de Rateio - RASA 2007”, a depender da competência à qual pertence, ambas localizadas no processo principal, às fls. 5985; 5988; 5991 e 5994 - todas com suporte documental também juntado a este processo, bem como ao dossiê no qual a RFB em Manaus corrigiu as omissões que praticou.

Esclareceu, a Recorrente, que este critério foi integralmente respeitado ao longo dos anos de 2006 e 2007, ao:

1. ratear das despesas admitidas pela legislação por sua empresa centralizadora;
2. reembolsar, pelas empresas beneficiárias, valor perfeitamente condizente com o critério do rateio fixado;
3. registrar documentalmente as despesas (planilha, escrituração fiscal, notas e recibos);
4. registrar documentalmente as movimentações financeiras entre as beneficiárias e centralizadora (registros contábeis e históricos bancários); e
5. efetuar os registros contábeis com indicação das contas contábeis específicas do rateio registrados (na data em que ocorriam).

Por fim, apresentou, de forma detalhada e didática no corpo da petição, os recortes das planilhas já juntadas aos autos com os quadros demonstrativos dos cálculos dos critérios de rateio, entradas e saídas da centralizadora, contas contábeis com lançamento das entradas, das saídas, dos registros bancários e, por fim, das despesas rateadas.

(...)

Destacamos, Julgadores, que, a princípio, não prospera a afirmação de que se tenha ocorrido atenta análise dos documentos juntados pela Recorrente. Isso porquê, mesmo com a afirmação da Recorrente (ratificada pela auditoria externa que ratificou a sistemática do rateio), o Auditor, nos parágrafos 5º, 6º, 7º e 8º da Informação Fiscal afirma, que foi utilizada a receita líquida como base do rateio, mas, de forma integralmente equivocada afirma que o rateio tinha por base a soma dos 12ª (décimo segundo) ao 2º (segundo) mês meses anterior a competência do rateio.

A conclusão é totalmente equivocada pois, como é apontado, desde o início do processo e se demonstrou pelos arquivos contábeis, receitas das empresas (fls. 4949 à 4951) e Arquivos SINCO, a base para o rateio do mês de janeiro/2006 (como no exemplo trazido Informação Fiscal) foi, apenas, o faturamento líquido do mês de novembro/2005 - sempre o faturamento líquido do segundo mês anterior ao da competência.

A sistemática adotada foi ratificada e esclarecida na última petição da Recorrente dias antes da Informação Fiscal, que repisamos nesta oportunidade:

“Nesta planilha estão expostos, de forma interligada, informações suficientes para responder todos os questionamentos indicados por ocasião da baixa do processo em diligência.

Neste arquivo juntado aos autos - e acompanhado dos documentos que dão origem às informações - a Recorrente demonstra:

- 1) o valor do faturamento que serviu de base para proporção da distribuição das despesas; e
- 2) quanto cada uma delas contribuiu efetivamente para o rateio daquele mês:

(...)

A “Planilha Conciliação” demonstra, claramente, o procedimento de rateio de despesas, haja vista que apresentar:

- abas do cálculo da proporção devida por cada beneficiária com relação ao faturamento líquido;
- o total de despesas e de entradas na centralizadora a título de rateio;
- as despesas administrativas;
- o detalhamento das entradas;
- o detalhamento das despesas; e
- a indicação da respectiva localização nos seus documentos de origem.

A razoabilidade do critério é clara, vez que toma como base:

- a distribuição do custo total das despesas administrativas;
- a proporção da participação de cada empresa no faturamento líquido total do grupo; e
- o ônus de cada empresa na proporção das despesas do grupo empresarial.

Esse critério foi fixado na cláusula 3- dos instrumentos contratuais que já haviam sido juntados nestes autos às fls. 1484; 1488; 1492; 1496; 1500; 1504; 1508; 1512; 1516; 1520; 1524; 1528; 1532; 1536; 1540; 1544; 1548; 1552; 1556 e 1560. O critério também foi validado por esta fiscalização, quando de seu parecer de conclusão da primeira baixa em diligência determinada pelo CARF.

Quanto a informação de falta de base para análise das receitas líquidas e da retidão dos lançamentos contábeis contidas nos parágrafos 9º e 11º da Informação Fiscal, a Recorrente esclarece que além de juntar os Arquivos SINCO das empresas ao processo (centralizadora e beneficiárias - físico e digital), juntou também planilhas com a clara menção da forma de apuração da receita líquida (fls. 1371 à 1376) e também das conta contábeis utilizadas (pela centralizadora e beneficiárias).

Não é demais lembrar que nestes autos já se decidiu:

“Para que os valores movimentados sejam aceitos em razão do rateio de custos e despesas exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos.” (Acórdão 3302006.358 de 12/12/2018)

E assim procedeu a Recorrente após explicar e detalhar todos os documentos já juntado aos autos e aqueles que foi intimada a apresentar posteriormente quando da primeira baixa em diligência do processo. Some-se a isto o Relatório Parecer da Auditoria Independente Price Waterhouse Cooper, pelo qual o rateio e a contabilização são validados. Ou seja, a empresa informou de modo detalhado e validado as contas contábeis que foram utilizadas nas operações de rateio.

Ora, estamos às vésperas de completar 10 (dez) anos de discussão administrativa séria nestes autos. Não há mais espaço para o Auditor deixar de analisar se o critério trazido pela Recorrente tem razoabilidade e comprovação documental e, autonomamente criar um critério (que não foi afirmado pela Recorrente em sua defesa e tampouco constava em seu auto de infração original de 2011). Certamente, como descrito na Informação Fiscal, não encontrou e nem encontrará base documental que sustente este critério irreal!

O que de fato se verifica é que o Auto de Infração não possuía sustentação jurídica ou documental, como se verifica desde a sua origem (lançamento sobre presunção) pois cerrou os olhos em 2011 frente ao claro critério da Recorrente e, repete o ato em 2020 - após mais de 6000 páginas de documentos e um dossiê complementar também volumoso.

2.3 Contas Contábeis

Diferente do informado nos parágrafos 12º até 18º, a empresa possuía, em 2006 e 2007, escrituração contábil do rateio.

Tais informações podem ser localizadas na planilha “Conciliação.xls”, juntada às fls. 4095. Neste arquivo pode-se localizar o registro de todos os dispêndios da centralizadora no período:

1. na aba “Conciliação Final”, discriminados entre os rateáveis e não rateáveis, localizam-se os registros de todos os créditos tomados das beneficiárias e o respectivo débito na conta da centralizadora;
2. nas abas “Crédito-Origem(...)”, localiza-se o registro detalhado das despesas empreendidas conforme os borderôs de pagamento;
3. na aba “Base Borderô Financeiro”, localizam-se as telas “RESUMO 2006” e “RESUMO 2007”, juntadas entre as fls. 4949 e 4951 (este arquivo contém o faturamento de cada beneficiária por mês, fixando o percentual de despesas que cada beneficiária arcará em cada competência respectiva).

Os dados inseridos nestas telas são comprovados (data, valor e descrição) pela movimentação financeira de cada beneficiária no arquivo “SINCO”, que foi um daqueles que não foram juntados no processo em tela (omissão da fiscalização na instância preparatória já detalhada e corrigida no Dossiê n.º 10010053036031920 - fls. 322-336).

Em outra aba da planilha a Recorrente expôs, de forma resumida, as saídas e entradas contábeis da centralizadora:

(...)

Por fim, a empresa Recorrente, em nome de todo o grupo participante apresenta, em aba específica, a comprovação dos registros contábeis dos lançamentos deste rateio em conta específica:

(...)

Como forma de auxiliar o trabalho da Auditoria, determinado pelo CARF, nesta aba da planilha foram feitos os seguintes esclarecimentos:

“Instruções de Visualização:

De cada competência (mês), deve ser observado o valor assinalado e ressaltado como "Total Apropriação para Rateio no Mês". É tal valor que corresponde à soma dos valores tomados e dos devolvidos, representando assim o montante efetivamente utilizado na atividade de centralização.

Esta demonstração é uma adaptação das abas "APROPRIAÇÃO DESP - RASA", nas planilhas Valores de Rateio - Rasa (2006 e 2007).”

Nestas é possível verificar o registro contábil de cada uma das operações detalhadamente:

(...)

Os registros de entradas, e da apuração final de cada período podem ser verificados nas planilhas “Valores de Rateio - RASA 2006” ou “Valores de Rateio - RASA 2007”, a depender da competência à qual pertence, ambas localizadas no processo principal, às fls. 5985; 5988; 5991 e 5994.

Importante destacar que toda sobra/resto/excesso originário da empresa beneficiária era devolvido dentro do mesmo período para esta, como comprovam as planilhas e documentos.

Ainda, nestes parágrafos da Informação Fiscal, o Auditor levanta suspeita sobre o uso da Conta Caixa da empresa e aponta desconfiança sobre a existência de pagamentos em espécie entre as empresas beneficiárias e centralizadora.

(...)

É fundamental destacar que a Recorrente é empresa com mais de 60 (sessenta) anos de atividade, possuidora de Auditoria Interna e Externa, com Compliance rígido,

franqueada da Coca-Cola Company - submetida anualmente a verificações de padrão internacional.

Dito isto, a Recorrente esclarece diferente do alegado pelo Auditor, não ocorreram pagamentos em espécie entre as empresas, e que deve ser afastada qualquer 'estranheza' (parágrafo 23º da Informação Fiscal) quanto ao trânsito de recursos. Em nenhuma oportunidade existiu qualquer pagamento em espécie entre estas empresas. Todos eles foram registrados e disponibilizados para análise (contábil e financeiro - banco). Vejamos:

(...)

Em último suspiro, a Informação busca desqualificar o completo e responsável processo de rateio da Recorrente naqueles anos pelo uso de uma conta contábil não proibida (conta caixa). Fato é que não há embasamento legal ou normativo contábil que limite os valores movimentados na Conta Caixas.

O único princípio contábil que se aproxima de tratar da questão seria o da Prudência, mas esta seria matéria de discussão para uma obrigação acessória, diferente do caso destes autos (onde se apura a existência de receita tributável em favor da Recorrente). E esta receita não existiu em favor da Recorrente.

Ademais, os princípios a Materialidade e Relevância não foram transgredidos, pois, há total registro contábil, financeiro e bancário das despesas e dos reembolsos, como já demonstrado anteriormente pelos documentos juntados respeitados integralmente os valores (tanto do ponto de vista de registro como de controle) e adequação.

Destaque-se que o alegado lançamento em conta apartada, dito irregular no parágrafo 20º da informação Fiscal, assim como todas as demais receitas rateadas, seguiu corretamente os padrões contábeis, como abaixo destacamos:

(...)

Pugna-se, portanto, pela isenta análise desta Respeitável Turma Julgadora sobre todos os documentos e esclarecimentos prestados como forma de afastar a imposição de tributo sobre despesas rateadas reembolsadas - hipótese já afastada pela RFB e por este D. Conselho. Caso entenda, esta Colenda Turma, pela necessidade e mais provas, pugna-se pelo deferimento de prazo para que a Recorrente traga aos autos perícia independente integral sobre os documentos do presente rateio.

3 - Conclusão

Os esclarecimentos acima, baseados nos documentos, demonstrativos e informações apresentados, demonstram ter a Recorrente:

A) demonstrado que o rateio está de acordo com o critério estabelecido, respeitando a efetiva contribuição de cada empresa, na proporção da sua participação na formação do faturamento líquido total do grupo empresarial, do 2º mês anterior ao do rateio, com o preço global pago pelos bens e serviços (em razão dos saldos mensais e anuais), comprovados pelas planilhas acima recortadas (juntadas aos autos), e somadas as respostas da diligência fiscal anterior (2018);

pormenorizado todo o procedimento de realização do cálculo dos rateios, dos anos-calendário de 2006 e 2007;

disponibilizado a integralidade de todos os cálculos necessários à comprovação do rateio, esclarecido e descrito detalhadamente (como anexado nas planilhas "conciliação", "valores rateio - RASA 2006" e "valores rateio - RASA 2006" - totalizador e ano a ano), operação por operação, e indicado o saldo final contábil mensal das despesas rateadas, consideradas tanto na centralizadora como as beneficiárias (tanto contábil, como financeira);

juntado além dos códigos e dos nomes das contas contábeis relativas aos custos da centralizadora (ora solicitados), os valores de cada um dos lançamentos;

juntado as informações suficientes sobre os faturamentos líquidos das beneficiárias.

Ademais, a Recorrente pleiteia que seja considerado, na análise do mérito, o Parecer confeccionado pela PriceWaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda - PwC, que também valida o rateio ora examinado (fls. 3939/3971):

Em que pese o alegado, entende-se que o pleito da Embargante não pode prosperar, pois mesmo admitindo que o critério estabelecido é a efetiva contribuição de cada empresa, na proporção da sua participação na formação do faturamento líquido total do grupo empresarial, do 2º mês anterior ao do rateio, com o preço global pago pelos bens e serviços (em razão dos saldos mensais e anuais), não se identifica onde esse percentual apurado referente a cada beneficiária, teria sido levado para confronto com as despesas/custos realizadas pela centralizadora, visando identificar e quantificar o quinhão de cada beneficiária nos rateios mensais das aludidas despesas, e aí já reside um dos motivos de não se considerar como objetivo o critério de rateio.

E o principal: não foi encontrada nas escritas contábeis das empresas beneficiárias nenhuma conta alusiva às receitas líquidas, o que impediu de se comprovar se os valores informados nas planilhas supramencionadas, estariam em conformidade com os registros contábeis daquelas pessoas jurídicas.

Pelo fato das contabilidades, tanto a da centralizadora quanto as das beneficiárias, simplesmente não apresentarem contas específicas e destacadas onde estariam lançados os registros referentes ao suposto rateio, não se atende os moldes estabelecidos pela Solução de Divergência n.º 23, de 23/09/2013 e Solução de Consulta Cosit n.º 94, de 25/03/2019.

A contestação da Embargante, no item “2.3 Contas Contábeis”, limita-se a citar e colacionar planilhas eletrônicas, em particular informações localizadas na planilha “Conciliação.xls”. Por outro lado, não há escrituração destacada na contabilidade da empresa centralizadora, das contas onde estariam registradas as aquisições de bens e serviços empregados nas despesas abrangidas pelo rateio.

Por fim, nos casos de reembolso de despesas, como pretendido pela recorrente, as despesas assumidas por ela em favor das beneficiárias, não poderiam ser contabilizados como gastos próprios, mas sim como valores pagos por conta e ordem daquelas, a serem recuperados via ressarcimento.

Sendo assim, acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para suprir a OMISSÃO referente ao rateio das despesas administrativas entre as empresas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.