



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

Processo nº 10480.725109/2014-65
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.406 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 24 de janeiro de 2017
Assunto IRPJ/CSLL
Recorrente VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 14 de abril de 2016 (fls. 1049/1071)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos perpetrados pelo Fisco, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS.

A pessoa jurídica enquadrada na sistemática de tributação com base no Lucro Real e optante pela apuração no ajuste anual do IRPJ e CSLL, obriga-se à antecipação de valores determinados sobre bases de cálculo estimadas e se sujeita à multa isolada, calculada sobre as importâncias das antecipações mensalmente não recolhidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA GLOSA DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEL. CSLL.

Não se tratando de mera indedutibilidade material oriunda da legislação de IRPJ, a glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal para que sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

O procedimento fiscal que deu origem aos lançamentos de IRPJ e CSLL aqui apreciados também constatou irregularidades relativas ao IOF que, todavia, foi objeto de processo administrativo específico, conforme informação dos autuantes no Relatório de Auditoria Fiscal – RAF – (fls. 52).

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Deste modo, a análise da lide circunscreve-se aos dois tributos inicialmente referidos (IRPJ/CSLL).

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Por bem resumir os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o e o adaptando quando entendido necessário.

“Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados os autos de infração (ciência em 26/05/2014) exigindo-lhe o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 17.343.197,68 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 6.243.551,16, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, em razão de glosa de despesas para fins fiscais, ou seja, não foram admitidas como dedutíveis as despesas nos valores de R\$ 33.623.589,94 e R\$ 35.749.200,77, relativamente aos anos-calendário de 2009 e 2010, registrados a título de “Serviços Compartilhados”, e, em consequência, a fiscalização adicionou tais valores ao lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL desses períodos de apuração. Exigiu-se ainda a multa isolada nos valores de R\$ 8.671.598,84 e R\$ 3.121.775,21 por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada, tudo conforme Relatório de Auditoria Fiscal. O crédito tributário perfez o montante de R\$ 61.358.187,67 (fl. 02).

(...)

Analisando a contabilidade da empresa dos anos de 2009 e 2010, a fiscalização identificou que foram escriturados na conta do Grupo 42 (Gastos Operacionais), subgrupo 4211 (Custos e Despesas Comerciais e Administrativas), subgrupo 421107 (Serviços de Terceiros), conta-analítica 0033107140 (Serviços Compartilhados), valores na ordem de R\$ 33.623.589,94 e R\$ 35.749.200,77, respectivamente aos anos de 2009 e 2010, cujos valores foram deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL, e que, em regra, os lançamentos nessa conta apresentavam os seus históricos com expressões do tipo: "rateio de gastos", "rateio de despesas" ou "custos compartilhados".

Diante disso, em 14/08/2013, foi a empresa intimada a apresentar os seguintes elementos e documentos:

- a) Explicar, compor e comprovar com documentação hábil e idônea os lançamentos que constituíram redução dos resultados dos exercícios;*
- b) Apresentar o (s) contrato (s) de compartilhamento de despesas porventura existentes;*
- c) Informar e demonstrar os critérios de rateio aplicados; e,*
- d) Comprovar a vinculação dos gastos com a atividade exercida e com os objetivos econômico-sociais da empresa.*

Em 26/08/2013, a fiscalizada formalizou documento no qual (...) alegou:

- i) que, “nos anos calendário analisados, procedia ao rateio de despesas atribuídas às empresas do grupo, as quais eram incorridas pela sociedade Votorantim Cimentos S/A)”;*
- ii) que, “a referida sociedade incorria em despesas relacionadas às atividades comuns às demais empresas do grupo, as quais eram, posteriormente, rateadas pelas sociedades relacionadas”;*
- iii) que, “trata-se de despesas relativas às atividades comuns a todas as sociedades, tais como serviços de limpeza, gastos com refeitório disponibilizado aos funcionários do grupo, informática, treinamento, despesas com segurança, materiais diversos, dentre outras”;*
- iv) que, “a fim de demonstrar a composição dos valores de cada uma das despesas rateadas (...) apresenta cópia do livro Razão, com a abertura dos valores apurados em questão”;*
- v) que, “o critério utilizado correspondia ao cálculo proporcional ao faturamento de cada uma das sociedades em virtude do faturamento total do grupo (tendo sido o percentual atribuível à Intimada de 22,43%, no ano-calendário de 2009, e de 24,72%, no ano-calendário de 2010”;*
- vi) que, “o faturamento utilizado para o cálculo do percentual aplicável é aquele constante nas (...) Fichas 6A das DIPJ relativas a cada ano-calendário”.*

Por entender insatisfatórias as explicações da contribuinte, a Fiscalização reentimou-a a prestar novos esclarecimentos, o que foi feito em 13/12/2013:

“(...) Nestes termos, vem a Intimada esclarecer as dúvidas suscitadas, se colocando desde já à disposição para prestar novos esclarecimentos julgados necessários. Vejamos.

Conforme informado anteriormente, nos anos-calendário de 2009 e 2010, a Intimada procedia ao rateio de despesas com outras empresas do grupo.

As despesas em questão referiam-se à atividades comuns a todas as sociedades, tais como serviços de limpeza, gastos com refeitório disponibilizado aos funcionários do grupo, informática, treinamento, despesas com segurança, materiais diversos, dentre outras.

A sociedade Volorantim Cimentos S/A (inscrita no CNPJ/MF sob o n. 01.637.895/0001 - 32) arcava com as despesas em questão as quais eram, posteriormente, rateadas entre todas as empresas do grupo, na proporção e nos limites do critério de rateio previamente estabelecido.

A descrição de todas as despesas que originaram os valores questionados por esta d. fiscalização, i.e., as quais foram posteriormente rateadas entre as empresas do grupo, encontra-se nas planilhas anexadas à presente, em que constam os valores lançados no livro Razão daquela sociedade (doc. 01).

Cabe registrar que a vinculação das despesas rateadas às atividades exercidas pela Intimada torna-se evidente, conforme se observa pela própria descrição constante na planilha apresentada.

De fato, a Intimada tem por objeto a pesquisa mineral, as atividades de estudos geológicos e de prospecção, a extração de minerais, a fabricação de produtos minerais não-metálicos, a extração e o britamento de pedra, areia, gesso argila, calcário e outros materiais para produção de clínquer e cimento, dentre outras.

Assim, não há dúvidas de que as despesas rateadas, relativas a serviços de manutenção, treinamento de funcionários, segurança, limpeza, eventos, refeição de funcionários, dentre outras conforme descritas no livro razão (planilhas anexas), são necessárias e acessórias às atividades desenvolvidas pela Intimada.

Pois bem. Conforme se verifica, no ano-calendário de 2009, o montante total das despesas comuns a serem rateadas entre todas as empresas do grupo representou o montante de R\$ 150.058.786,69, ao passo que, no ano-calendário de 2010, esse montante foi correspondente a R\$ 141.920.701,24. O critério de rateio utilizado, previamente acordado entre as sociedades do grupo, correspondia ao cálculo proporcional ao faturamento de cada uma das sociedades em virtude do faturamento total do grupo (vide apuração no doc. 01).

Registre-se que a Intimada não localizou em seus registros, até o presente momento, o contraio de rateio formalizando os termos acordados. Contudo, cabe destacar que o critério adotado nos respectivos anos- calendário foi exatamente o mesmo (proporcional ao faturamento), de forma coerente com o que foi acordado pelas sociedades do grupo (...)”.

A fiscalização, ao analisar a resposta da contribuinte, entendeu que a empresa apenas repetiu as suas explicações e que nada de novo trouxe de modo a justificar os lançamentos titulados como "despesas compartilhadas" passíveis de dedutibilidade das bases de tributação do IRPJ e da CSLL e, assim, procedeu as glosas das despesas registradas pela fiscalizada, na conta-analítica 0033107140 (Serviços Compartilhados), nos anos de 2009 e 2010, nos valores respectivos de R\$ 33.623.589,94 e R\$ 35.749.200,77.

Assim justificou a autoridade fiscal seu procedimento (RAF – fls. 41/42):

“Sobre o tema "gastos compartilhados", devemos observar que, para a dedutibilidade de custos e despesas compartilhados entre unidades de um mesmo grupo empresarial, não basta comprovar

que esses custos/despesas foram contratados, assumidos e pagos. É necessário comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos; que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais às atividades das empresas (art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda -Decreto nº 3.000/1999) e que o rateio dos custos/despesas seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustado, mediante contrato firmado entre as partes envolvidas.

No caso sob análise, não ficou comprovado os gastos compartilhados, nem o montante que deveria se atribuído ao sujeito passivo, por rateio entre empresas do grupo.

Ressaltamos que, de maneira alguma se discute a possibilidade e licitude da repartição de despesas e/ou custos entre empresas do mesmo grupo. Incontestavelmente, a jurisprudência administrativa é pacífica a esse respeito, bem como, a sua admissibilidade pela fiscalização tributária; desde que fique demonstrado: que os gastos são necessários, normais e usuais; que sejam justificados os critérios de rateio (objetivos e previamente ajustados) e que seja demonstrada e comprovada a efetividade dos dispêndios.

Logo, a questão se restringe à prova de que esses requisitos foram observados pela fiscalizada. Fato que, conforme narrado acima, não ocorreu na presente ação fiscal.

De fato, quando intimada e reintimada, a fiscalizada não logrou "explicar", tão pouco "compor" e muito menos comprovar com documentação hábil e idônea os lançamentos que constituíram redução do resultado do exercício relativo aos serviços compartilhados. Apenas, apresentou uma cópia do livro Razão com a abertura dos valores apurados no período em questão.

Nos casos de gastos compartilhados, além da comprovação documental das despesas/custos, é indispensável que o rateio se faça com base em contrato previamente ajustado (com a intenção de afastar a possibilidade de manipulação dos resultados), segundo critérios de rateio claros e objetivos (a fim de possibilitar a averiguação, pela fiscalização, de sua observância), e definição dos gastos compartilhados de forma clara e objetiva (igualmente, para possibilitar a averiguação de sua normalidade e necessidade para a empresa que as assumiu).

Ademais ressaltamos que, nos termos do art. 221 do Código Civil, mesmo que o contribuinte houvesse apresentado contrato; este, por si só, não faria prova perante terceiros (no caso, a Fazenda Pública), a menos que estivesse corroborado com outros elementos de prova hábeis.

Conforme supramencionado, a fiscalizada declara a inexistência de contrato de ajuste prévio acordado, fato que conduz tranqüilamente à plena certeza de que esse critério, tão relevante para o tema gasto compartilhado, foi completamente negligenciado.

Destacamos que, mesmo que houvesse o(s) contrato(s) de rateio previamente acordado(s), a dedutibilidade ainda ficaria condicionada à prova da normalidade e efetividade das despesas e a observância dos contratados critérios de rateio; tudo o que também não foi apresentado pela fiscalizada.

Por tudo aqui devidamente circunstanciado, temos que: (I) não existia contrato prévio para o rateio das despesas; (II) não foram apresentados documentos que comprovassem a efetividade das despesas; e, (III) não foi formalmente demonstrada mediante documentação comprobatória a vinculação dos gastos com a atividade exercida e a correspondente vinculação ao objeto social.

Assim, concluímos que as despesas registradas pela fiscalizada, na conta-analítica 0033107140 (Serviços Compartilhados), nos anos de 2009 e 2010, respectivamente, nos valores de R\$ 33.623.589,94 e R\$ 35.749.200,77, não serão admitidas como dedutíveis das bases de tributação do IRPJ e da CSLL; portanto, serão adicionadas, por esta fiscalização, ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL desses períodos de apuração”.

Como a autuada optou, nos anos-calendário de 2009 e 2010, pelo regime do lucro real anual, o Fisco entendeu que, em face dos lançamentos atrás descritos, restaram insuficientes os recolhimentos de estimativas mensais, impondo a penalização da “multa isolada”, nos seguintes montantes”:

IRPJ

Multa pelo não pagamento da Estimativa Mensal do IRPJ	
Mês / Ano	Valor (R\$)
Dezembro/ 2009	4.202.948,75
Dezembro/ 2010	4.468.650,09

CSLL

Multa pelo não pagamento da Estimativa Mensal da CSLL	
Mês / Ano	Valor (R\$)
Dezembro/ 2009	1.513.061,56
Dezembro/2010	1.608.714,04

DA IMPUGNAÇÃO OFERTADA

Na peça de defesa apresentada perante a DRJ/RPO a contribuinte contestou a acusação fiscal, pontuando, i) que a multa isolada foi exigida concomitantemente com a exigência da chamada multa proporcional, o que está em desacordo com a legislação, conforme doutrina e jurisprudência que transcreveu, acrescentando, ainda, seu entendimento sobre a matéria; ii) alegou que as bases impositivas de IRPJ e de CSLL têm contornos diferentes e que nem sempre o que é indedutível para o imposto também o é para a contribuição; iii) criticou a falta de aprofundamento da fiscalização que se limitou a glosar as despesas, sem se dar ao trabalho de fazer completa apuração dos tributos, especialmente o IRPJ, pois as autoridades

sabiam que a impugnante é beneficiária de incentivo fiscal do IRPJ (situada na área da SUDENE) e, no entanto não se deram ao trabalho de recalcular o benefício fiscal e acrescentou.

A respeito, pontificou:

“Não se trata de simples comodismo da fiscalização, que não se deu ao trabalho de recalcular o benefício fiscal. Trata-se de evidente incongruência lógica, na medida em que tendo as despesas sido incorridas por Votorantim Cimentos S.A., não porque - no mesmo grupo empresarial - se partilhá-las com empresa beneficiária de incentivo fiscal regional, como é a Impugnante. Em outras palavras, se fosse para simplesmente reduzir tributos, melhor seria deixar de partilhar e tomar todas as despesas na empresa que não tem incentivo”.

No mérito, bateu-se longamente contra o trabalho fiscal, procurou demonstrar a lógica de seu raciocínio em ratear as despesas comuns com base no faturamento das empresas do grupo envolvidas, que não há nem na lei nem na jurisprudência a fixação de um critério; sobre o questionamento do Fisco do “porquê” da adoção deste critério, responde com outras indagações a) “porquê não antiguidade? b) porquê não segundo o tamanho do ativo? e que não é admissível que o Fisco “aceite o rateio enquanto possibilidade teórica”, mas condicione essa aceitação “à apresentação de um critério qualquer que permita justificar com precisão científica cada alocação de cada despesa” (impugnação – fls. 786).

Diz não ter localizado contrato que fixe o critério de rateio, mas que tal instrumento não invalidaria o procedimento, principalmente por envolver empresas do mesmo grupo e sob o mesmo controle acionário.

Reiterou a correção de seu procedimento e requereu a conversão do julgamento em 1ª Instância em diligência para cotejar os “valores lançados enquanto despesas pela Impugnante (e que foram objeto de glosa) com os valores lançados na contabilidade da empresa Votorantim Cimentos S.A. e com os documentos relacionados às despesas, de modo a verificar (i) a existência efetiva das despesas, (ii) a higidez dos lançamentos contábeis e (iii) a racionalidade do rateio”.

DA DECISÃO RECORRIDA

Analisando primeiramente o litígio, a 5ª Turma da DRJ/RPO converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 3.269 – sessão de 06/02/2015) concluindo pela necessidade de que viessem aos autos maiores informações.

Confira-se nos excertos abaixo:

“Por outro lado, a impugnante alegou que não houve como apresentar a documentação completa das despesas, primeiro porque trata-se de documentação em poder de terceiro, a Votorantim Cimentos S.A., responsável pelo rateio, e demais disso, trata-se de volume por demais elevado de documentos (centenas e centenas de documentos), mas todos os documentos que suporta saldos do livro razão da empresa Votorantim Cimentos S.A. em 31/12/2009 e 31/12/2010 estavam e estão à inteira disposição daqueles que se dispusessem examiná-la, e solicitou a realização de diligência para examinar os livros contábeis da Empresa Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32).

Segundo a impugnante, glosar todas as despesas da impugnante em razão da não apresentação de contrato escrito e por falta de explicitação do critério do faturamento, seria admitir que seria possível uma empresa do porte da impugnante auferir receitas sem incorrer em despesas, além de implicar exigência de IRPJ sobre receita e não sobre a renda.

Questionou ainda o fato de não ter a autoridade fiscal levado em consideração que a impugnante é beneficiária de incentivo fiscal do IRPJ porquanto situada na área da SUDENE.

Não há dúvida de que a efetividade e necessidade das despesas deve ser comprovada pela fiscalizada/autuada, ainda que os contratos tenham sido celebrados pela Holding ou outra empresa do grupo, bem assim o pagamento aos prestadores dos serviços, cujo ônus cabe à impugnante. Por outro lado, é bem provável que grande parte dessas despesas são efetivas e que não foram apresentadas na impugnação em razão de insuficiência de prazo, desorganização, ou em razão do volume de documentos os quais, segundo a impugnante, sempre estiveram à disposição do Fisco. Além disso, pelo que depreende-se da DIPJ (fls. 61 e seguinte, no caso pg 12, fl. 73), a contribuinte tem mesmo direito ao benefício fiscal de 75% de redução do IRPJ, e isto não foi levado em consideração pela fiscalização.

Diante disso e visando um bom e justo julgamento VOTO pela conversão do julgamento em diligência, com o retorno dos autos à repartição de origem (DRF/Recife) a fim de que sejam tomadas as seguintes providências:

1) Efetuar diligência na Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32), para verificar a efetividade e necessidade das despesas compartilhadas com a fiscalizada e, caso, constante irregularidades efetuar os procedimentos cabíveis, determinando o montante do rateio que possa ser acatado dentro de critério que a fiscalização entender aceitável;

2) Após apurado o valor correto a ser aceito no rateio, recalcular o lucro da exploração e, por conseguinte, o valor a ser tributado;

3) Por fim, lavrar relatório consubstanciado e cientificar a empresa para se manifestar, se assim desejar”.

Cumprida a diligência (fls. 963/1032), os autos voltaram a julgamento, sendo distribuídos à 1ª Turma da DRJ/RPO, sob a mesma Relatoria inicial.

Segundo o voto condutor (os destaques são do original):

1 - Da dedutibilidade e do rateio de despesas

“Conforme se depreende do Relatório a fiscalização concluiu no final dos trabalhos que as despesas registradas pela fiscalizada, na conta-analítica 0033107140 (Serviços Compartilhados), nos anos de 2009 e 2010, nos valores respectivos de R\$ 33.623.589,94 e R\$

35.749.200,77, não poderiam ser admitidas como dedutíveis das bases de tributação do IRPJ e da CSLL e, conseqüentemente, adicionou tais valores ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL desses períodos de apuração.

As despesas teriam sido pagas pela empresa Votoratim Cimentos Brasil (CNPJ 96.824.594/0001-24) e pela sua sucessora, Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32) e partilhadas entre a Impugnante (VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A) e a empresa Interavia Transportes (CNPJ 09.795.030/0001-06).

Segundo a fiscalização, não haveria como admitir a dedutibilidade porque a empresa não apresentou contrato prévio para o rateio das despesas, apenas informou que o critério utilizado correspondia ao cálculo proporcional do faturamento de cada uma das sociedades. Além disso, não comprovou a efetividade das despesas/gastos compartilhados, nem o montante que deveria se atribuído ao sujeito passivo, por rateio entre empresas do grupo, limitando-se a justificar a composição dos valores simplesmente juntando "cópia do livro Razão com a abertura dos valores apurados no período em questão. Também, não foram apresentados documentos que comprovassem a efetividade das despesas, nem a vinculação das despesas celebradas e pagas por outra empresa do grupo com a atividade exercida, de cuja parte se utilizou como dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, a impugnante alegou que não houve como apresentar a documentação completa das despesas, primeiro porque trata-se de documentação em poder de terceiro, a Votorantim Cimentos S.A., responsável pelo rateio, e demais disso, trata-se de volume por demais elevado de documentos (centenas e centenas de documentos), mas todos os documentos que suporta saldos do livro razão da empresa Votorantim Cimentos S.A. em 31/12/2009 e 31/12/2010 estavam e estão à inteira disposição daqueles que se dispusessem examiná-los, e solicitou a realização de diligência para examinar os livros contábeis da Empresa Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32).

Baixado o processo em diligência para que a repartição de origem apurasse junto à Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32) a efetividade e necessidade das despesas compartilhadas com a fiscalizada e, se fosse o caso, efetuar os procedimentos cabíveis, a fiscalização solicitou a Votorantim Cimentos S/A a apresentação de esclarecimentos e documentos. Entre outras alegações, reafirmou que não existe contrato entre as empresas ligadas regulando o rateio das despesas, e que o critério que norteia o rateio é eminentemente objetivo: a partilha é exatamente proporcional à receita que cada uma das empresas aufera e as planilhas juntadas demonstrariam como é operacionalizado e controlado este rateio.

Passo à análise da matéria à vista dos elementos constantes dos autos.

1.1 - Considerações Iniciais

A centralização de atividades administrativas para compartilhamento de custos e despesas entre empresas que integram o mesmo grupo econômico, conhecida como “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas” ou Cost Sharing Agreements, consiste em uma operação em que empresas de um mesmo grupo econômico indicam, entre elas, aquela que ficará encarregada de prestar serviços (denominada “centro de custos”) em proveito das demais, centralizando os custos e despesas com o escopo de minimizar encargos e maximizar resultados.

Nesses casos, os gastos incorridos pelo centro de custos serão rateados entre as empresas do grupo que deles se beneficiam de acordo com critérios previamente estabelecidos em contrato.

Esse tipo de situação, atualmente, é bastante comum na atividade empresarial, de forma que pode-se afirmar que inexistente restrição legal para utilização de um sistema de compartilhamento de custos/despesas entre empresas de um mesmo grupo econômico.

1.2 - Rateio de custos e despesas

Conforme explicitado no Parecer Normativo - PN CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “a qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica como despesas dedutíveis na determinação do lucro real está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade das cifras correspondentes para aquele efeito”.

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se subsumem às condições previstas no artigo 299 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, assim descrito:

(...)

O PN nº 32/1981 definiu o conceito de despesa necessária, estabelecendo, em seu item 4, que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que sejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

O item 5 do mesmo ato normativo, de sua vez, dispôs que “despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

A dedutibilidade de despesas operacionais, portanto, deve ser assegurada quando comprovada sua necessidade, usualidade e normalidade, mediante documentação hábil e idônea que garanta a completa identificação dos serviços efetivamente prestados e de seus beneficiários.

Assim, no caso de custos ou despesas realizados por grupos econômicos, que por questões empresariais concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados. Neste sentido, mencione-se acórdão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

(...)

Cabe também transcrever comentário de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi a respeito do rateio de despesas administrativas:

*Na maioria dos grupos econômicos, os departamentos jurídicos e de contabilidade e processamento de dados, por questão de economia, estão concentrados numa das empresas e as despesas mensais são rateadas para as demais empresas. Para que a dedutibilidade das despesas não seja questionada, convém elaborar contrato escrito sobre os critérios de rateio. (HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI; Hiroshi Higuchi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: Interpretação e prática.** 31. ed. São Paulo: IR Publicações, 2006. p. 228)*

Registre-se, por oportuno, que não cabe à Administração Tributária estabelecer os critérios de rateio a serem utilizados pelos contribuintes. Relevante é que o critério adotado seja objetivo e capaz de demonstrar os custos/despesas incorridos relativos a cada uma das empresas signatárias do contrato de rateio. Além disso, deve haver consistência na utilização de determinado critério de rateio, o que significa dizer que a interessada não poderá, ao seu alvedrio, modificá-lo a cada exercício.

Por fim, cabe observar que, para a atribuição de despesas rateadas por um grupo econômico, seja ou não com repercussão na receita, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessária, principalmente, a comprovação de que elas correspondam a bens e serviços efetivamente recebidos, além de que eles sejam necessários, normais e usuais na atividade das empresas, devendo o rateio ser efetuado com o uso de critérios objetivos e previamente ajustados.

Em síntese, no que tange ao IRPJ e à CSLL, despesas rateadas são dedutíveis se:

a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;

b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades de cada uma das empresas;

c) o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;

d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;

e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade;

f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Na situação versada nos autos, apesar dos documentos e esclarecimentos prestados pela autuada e pela Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32), as exigências para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas não foram observadas, senão vejamos:

Segundo a própria impugnante, as despesas atribuídas ao grupo teriam sido pagas pela empresa Votorantim Cimentos Brasil (CNPJ 96.824.594/0001-24) e pela sua sucessora, Votorantim Cimentos S.A. (CNPJ 01.637.895/0001-32), e foram rateadas entre a Impugnante (VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A) e a empresa Interavia Transportes (CNPJ 09.795.030/0001-06), sendo que o critério de rateio utilizado corresponde ao cálculo proporcional do faturamento de cada uma das sociedades.

O que se verifica é que, na proporção assim estabelecida, todas as despesas, independentemente de ser necessária, usual e normal nas atividades de cada uma das empresas, foram utilizadas para deduzir das bases de tributação do IRPJ e da CSLL.

A impugnante alegou tratar-se de despesas relativas às atividades comuns a todas as sociedades e citou como exemplo, despesas com serviços de limpeza, gastos com refeitório disponibilizado aos funcionários do grupo, informática, treinamento, despesas com segurança, materiais diversos, dentre outras. No entanto, na relação apresentada pela impugnante em sua manifestação ao Termo de Diligência, verifica-se tantas outras despesas que não se pode afirmar serem comuns a todas as empresas, indistintamente, tais como despesas com aluguel de móveis, utensílios, imóveis e máquinas, depreciações, amortizações, viagens internacionais, pesquisas, sondagens, energia elétrica, IPTU, multas, despesas com condomínio e muitas outras.

A prova de fundamental importância de que tais despesas são necessárias, usuais e normais nas atividades de cada uma das empresas não foi apresentada. Algumas dessas despesas podem ter conexão direta

com a Votorantim Cimentos S.A., mas não se pode afirmar que tem conexão com a Interavia Transportes ou com a impugnante. Assim, em razão da ausência de prova, não se pode aceitar que todas as despesas relacionadas sejam utilizadas pela pessoa jurídica impugnante para apuração do resultado tributável, ou seja, não se pode admitir como válido o rateio de todas as despesas como se todas fossem comuns às empresas do grupo. Não é razoável admitir que a empresa do grupo, a Interávia, que realiza o transporte da produção de cimento incorre nas mesmas despesas que a Votorantim Cimentos S/A e Votorantim Cimentos N/NE as quais produzem e vendem cimento. Enfim, não ficou comprovado a vinculação dos gastos com a atividade exercida por cada empresa. Assim, além de não ter sido devidamente formalizado por instrumento firmado entre os intervenientes, o rateio, da forma como foi feito, tomando a totalidade das despesas, demonstrou ser inadequado e não possui razoabilidade.

Apenas para esclarecimento, a exigência de que a forma do rateio seja previamente ajustada e devidamente formalizada por instrumento firmado entre os intervenientes visa impedir que fique livre o fluxo financeiro entre as empresas, pois, caso contrário, poderiam manipular o volume das despesas faturadas conforme a conveniência de seus planejamentos tributários.

Conclui-se, por fim, que as despesas registradas pela fiscalizada, nos anos de 2009 e 2010, respectivamente, nos valores de R\$ 33.623.589,94 e R\$ 35.749.200,77, não podem ser admitidas como dedutíveis das bases de tributação do IRPJ e da CSLL, e correto a adição desses valores ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL desses períodos de apuração.

A impugnante alegou ser beneficiária de incentivo fiscal do IRPJ porquanto situada na área da SUDENE e, no entanto, as autoridades não se deram ao trabalho de recalcular o benefício fiscal.

Com relação a esse item adoto, como fundamento, os esclarecimentos prestados pelo encarregado da diligência fiscal, que assim se manifestou:

- No caso, não há alteração no valor da glosa de despesas e a tributação não altera o lucro líquido ou o lucro da exploração declarado pela empresa, logo, não há o que recalcular.

- Trata-se aqui de GLOSA DE DESPESAS PARA FINS FISCAIS, ou seja, tais despesas, apesar de admitidas pela empresa para diminuir o seu resultado contábil (Lucro Líquido), não foram admitidas para diminuir o seu resultado fiscal (Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL).

- Não foi desconsiderada a existência dessas despesas e sim glosadas a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e CSLL, posto que, não restaram demonstradas as suas características de normalidade, necessidade e habitualidade com as atividades operacionais da empresa.

- Não sendo dedutíveis, a fiscalizada deveria tê-las adicionado nas apurações das bases de tributação do IRPJ e da CSLL; como não o fez, procedemos de ofício às glosas, adicionando-as às bases de tributação. De tal sorte, a tributação não afetou a apuração do lucro líquido contábil nem do lucro da exploração, conforme foi o preenchimento das fichas 08 das declarações DIRPJ dos exercícios.

2 - Da Multa Isolada

Conforme se depreende do relatório, com as adições das despesas consideradas não dedutíveis do IRPJ e também da CSLL, a empresa, além do pagamento a menor do IRPJ e da CSLL também recolheu a menor as estimativas mensais relativas aos meses de dezembro/2009 e dezembro/2010, quando optou pelo pagamento da estimativa mensal com base no balanço/balancete de suspensão/redução.

A falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007) que diz:

(...)

Portanto, com a edição da MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promoveu alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada, não deixa qualquer dúvida de que a multa isolada (inciso II) incide sobre o valor do pagamento mensal de estimativa e, como isso, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido de estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido no final do período.

O disposto acima também se serve para derrubar o argumento trazido pelo impugnante a respeito da dupla incidência sobre a mesma materialidade. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma. Nota-se que o legislador buscou separar as bases de cálculo das infrações, fazendo incidir a multa de ofício (75%) sobre o disposto no inciso I (a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata) e a multa isolada (50%) sobre o disposto no inciso II (sobre o valor do pagamento mensal).

Como se verifica, nenhuma razão cabe à impugnante, visto que a possibilidade desta imposição está prevista no dispositivo legal anteriormente transcrito (artigo 44, II, b da Lei nº 9.430/96).

3 - Das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

A contribuinte questionou a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis com fulcro na legislação do

IRPJ, alegando que ainda que pudesse ser aceita a exigência de IRPJ (ou as despesas que influenciaram o cálculo do IRPJ), não se poderia aceitar idêntico tratamento em relação à CSLL em razão da falta absoluta de previsão legal nesse sentido, conforme julgados que transcreve.

Em que pese o fato de que nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios previstas pela legislação do Imposto de Renda serem aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro, deve-se ter em conta que, no presente caso, a glosa das despesas no Auto de Infração ora em litígio não foi motivada por disposições específicas da legislação de IRPJ.

A fiscalização considerou as alegadas despesas como indedutíveis em razão de: (a) ausência de demonstrativo da composição das origens das despesas contabilizadas provenientes de “rateio de despesas de terceiros”; (b) ausência de demonstrativo de adoção de critério de rateio das despesas; (c) falta de comprovação dos referidos gastos, e (d) falta de comprovação da vinculação das despesas celebradas e pagas por outra empresa do grupo, de cuja parte se utilizou como dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

A Contribuição Social sobre o Lucro tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

(...)

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preenchem os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que as despesas em questão, por violar as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Cabe lembrar que, o que os tornam indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990.

Nesse sentido tem-se manifestado a jurisprudência administrativa, como segue:

(...)

As conclusões fundamentadas quanto ao lançamento do IRPJ alcançam a Contribuição Social sobre o Lucro, pois, somente se observados os requisitos legais pertinentes à legislação do Imposto sobre a Renda da pessoa Jurídica, é que estará assegurada a dedutibilidade de

um dispêndio com idêntica repercussão na base de cálculo da CSLL devido a redução que esta despesa acarreta ao lucro líquido do período.

Diante de todo o exposto VOTO pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário tal como foi constituído”.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 19/05/2016 (fls. 1084), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 14/06/2016 (fls. 1086/1112), no qual, basicamente, repisa os argumentos expendidos na impugnação inaugural, aduz, em caráter preliminar que a diligência não foi corretamente cumprida e, por isso, levaria à nulidade do acórdão recorrido.

Especificamente sobre o procedimento de diligência pontua que “*após a empresa Votorantim Cimentos S/A haver apresentado a documentação solicitada em estrita obediência ao que foi solicitado, seguiu-se pronunciamento da fiscalização no sentido de que não se aceitava qualquer partilha feita à falta de apresentação de contrato escrito regulando o compartilhamento das despesas e o critério utilizado pelo contribuinte (partilha proporcional ao faturamento de cada empresa) se revelava inadequado, razão pela qual se mantinha a glosa total das despesas”.*

Que, “*a desídia e a desobediência por parte da fiscalização, com efeito, comprometem o resultado do julgamento, na medida em que a autoridade fiscal se limitou a afirmar que a ausência de contrato escrito invalida qualquer aproveitamento de despesa”*, e que, “*num incompreensível e inaceitável comodismo, afirmou na competir a ela, autoridade fiscal, indicar qualquer critério e sim validar o critério do contribuinte, o que, no caso, não ocorreu por alegada falta de razoabilidade”.*

Diz mais, que, “*lamentavelmente, no entanto, o órgão julgador não se apercebeu da negligência da autoridade fiscal e, por isto mesmo, passou a enfrentar o mérito no pressuposto, totalmente equivocado, de que todas as despesas seriam desnecessárias e não efetivas”*; que, “*esta desídia e desobediência implicam na nulidade do v. acórdão recorrido, eis que decidiu-se sem base em elementos fáticos, que poderiam ter sido coligidos pela fiscalização, caso tivessem as autoridades cumprido o seu dever”*; e que, assim, deve-se determinar o retorno à unidade de origem para que “*as autoridades se desincumbam do dever de verificar as despesas, apontando, eventualmente, aquelas que não possam ser aproveitadas e indiquem qual critério que seria razoável adotar para, a partir da adoção desse critério, possa ser feito o auto de infração e revisto o lançamento”.*

No mérito, reforça os argumentos antes expendidos na impugnação, reafirma o princípio da verdade material que deve nortear os procedimentos administrativo-fiscais, assenta que “*a autoridade lançadora, diante da ausência de contrato escrito, a prever o rateio de despesas, houve por bem glosar todas elas, sem cumprir a sua obrigação, que é privativa (...) de verificar se estas despesas foram incorridas e se eram – como de fato o são, normais, usuais, necessárias, etc”*, e pontua que “*ao glosar todas as despesas da Recorrente em razão da não apresentação de contrato escrito e pela alegada falta de explicitação do critério do faturamento ou porque não seria razoável este critério, os autos de infração em tela acabam por refletir a exigência de tributo sobre a receita e não a exigência de imposto sobre a renda (ou disponibilidade econômica ou jurídica de renda) e de contribuição social sobre o lucro”.*

Mais, que, “*a prevalecer os autos teremos que admitir ser possível a uma empresa industrial do porte da Recorrente (...) auferir consideráveis receitas de venda sem despender sequer um centavo para além do custo efetivo dos produtos!!!*” (sublinhado no original).

Prossegue:

- a) *“a diligência que se realizou configurou a oportunidade para que se fizesse a correta investigação da verdade material, como, aliás, determinara a própria DRJ. Lamentavelmente, no entanto, a diligência serviu apenas para reiterar a apresentação de um inexistente contrato prevendo o rateio”*;
- b) *“a aceitação de um lançamento sem respeito à verdade material implica em admitir que se está tributando o patrimônio (receita de R\$ 1.641.264.299,03 em 2009 e R\$ 2.066.139.376,35 em 2010) e não o lucro real ou o lucro líquido”*;
- c) *“é inaceitável, outrossim, a oposição constante na decisão recorrida no sentido de que o faturamento não seria um critério razoável, porquanto abrangeria a totalidade das despesas cujo desembolso foi realizado por Votorantim Cimento e não necessariamente àquelas que dizem respeito mais de perto à Recorrente”*;
- d) *“as despesas que são compartilhadas aproveitam a todas as empresas, tais como, as despesas com empresa de auditoria, a contratação de seguro de vida, a assistência médica. A lógica econômica da partilha está na otimização das atividades e na redução das despesas”*;
- e) *“o nexo de coerência econômico do critério de partilha está na capacidade contributiva: a empresa que mais fatura arca (e deduz para efeitos fiscais) a maior parte da despesa”*;
- f) *“não há nada de incerto ou não razoável no critério eleito pelo contribuinte. Pelo contrário, o faturamento enquanto critério, é aceito pela jurisprudência, como se constata do seguinte julgamento (...)”*;
- g) *“como foi demonstrado pela documentação juntada e pela diligência realizada, o critério utilizado pelo contribuinte foi exatamente o mesmo nos anos de 2009 e 2010, tal seja, o faturamento naqueles anos-calendário. Não há dúvida, a diligência “esbarrou” na verdade material mas não foi capaz de enxergá-la”*; (destaque no original).

Na sequência, acentua que, *“se para a fiscalização o tratamento dado pelo contribuinte às despesas compromete a apuração do lucro real, e sendo conhecida a receita bruta da empresa, deveria ter sido arbitrado o lucro (...) e não fazer uma tributação pelo lucro real “pela metade”, vale dizer, levando em conta apenas o total das receitas”*. Segundo o entendimento da recorrente, *“se a falta de apresentação de contrato escrito a justificar a partilha de despesas implica em desconsiderar a totalidade das despesas, logo assume a fiscalização que a escrituração e elementos fornecidos pelo contribuinte são revestidos de defeitos e não podem ser considerados, tanto assim que a fiscalização não realiza o exame da usualidade, necessidade e efetividade de cada uma das despesas”, o que implicaria em realizar “o arbitramento do lucro”*. (RV – fls. 1104/1105).

Finalmente, quanto à exigência de multa isolada e acerca do item “bases de cálculo diferentes de IRPJ e de CSLL”, ratifica o aduzido na peça inaugural de defesa e conclui requerendo o provimento do seu recurso ou a conversão do julgamento em nova diligência para que a *“fiscalização (...) determine o montante do rateio que possa ser acatado dentro dos critérios que entender aceitável”*.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

De prefácio, afasto a preliminar de nulidade em razão de possível descumprimento da diligência realizada ainda quando na fase do julgamento em 1ª Instância.

Embora, como sustenta a recorrente, a diligência possa não ter se aprofundando nos exames determinado pela DRJ, ainda assim tais procedimentos – favoráveis ou contrários aos interesses da contribuinte – foram levados a efeito. Quando muito, se entendido que o cumprimento da diligência foi apenas parcial, a autoridade julgadora de 1º Grau poderia ter determinado novo procedimento, o que não ocorreu.

Todavia, tal fato, ainda que existente, não implicaria – como não implicou – em qualquer nulidade.

Preliminar rejeitada.

Passo ao mérito.

A discussão tem três tópicos centrais:

1. glosa de despesas, apuradas pelo sistema de rateio entre empresas do mesmo grupo;
2. multa isolada de IRPJ e de CSLL por recolhimentos insuficientes de estimativa, em razão das glosas efetuadas; e,
3. bases de cálculo diferentes para fins de lançamento do IRPJ e da CSLL.

Sendo os dois itens finais dependentes do que se decidir em relação ao primeiro deles, passo à apreciação daquele.

Como exaustivamente relatado, a discussão diz respeito a despesas apropriadas pela recorrente e apuradas com base em “rateio” procedido com outras duas empresas do mesmo grupo, tendo se utilizado o critério de faturamento.

Pois bem, segundo a Fiscalização (RAF – fls. 41/42) “*de maneira alguma se discute a possibilidade e licitude da repartição de despesas e/ou custos entre empresas do mesmo grupo. Incontestavelmente, a jurisprudência administrativa é pacífica a esse respeito, bem como, a sua admissibilidade pela fiscalização tributária*”.

Entretanto, mesmo assim discursando, o Fisco opôs outros três argumentos para não aceitar a dedução, via rateio: i) o critério utilizado (faturamento); ii) a falta de contrato firmado entre as empresas participantes do *pool*; e , iii) não comprovação de que as despesas eram normais, habituais e necessárias às atividades da recorrente.

Contrapondo-se, a autuada ofertou longa impugnação na qual reiterou a correção de seu procedimento.

Após baixa para a diligência determinada pela DRJ, os autos voltaram com as informações coletadas sendo assentado pelo Colegiado de 1º Piso, inicialmente, i) “*não caber à Administração Tributária estabelecer os critérios de rateio a serem utilizados pelos contribuintes*”; e, ii) “*relevante é que o critério adotado seja objetivo e capaz de demonstrar os custos/despesas incorridos relativos a cada uma das empresas signatárias do contrato de rateio*”, para, a seguir, decidir pela manutenção dos lançamentos, em razão da inexistência de contrato escrito entre as partes, objeção ao critério de rateio que deve mostrar “*a efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados*”, e que “*a prova de fundamental importância de que tais despesas são necessárias, usuais e normais nas atividades de cada uma das empresas não foi apresentada. Algumas dessas despesas podem ter conexão direta com a Votorantim Cimentos S.A., mas não se pode afirmar que tem conexão com a Interavia Transportes ou com a impugnante*”.

Vale dizer, a mesma posição da Autoridade Fiscal ao perpetrar os lançamentos.

No seu Recurso Voluntário a recorrente bate-se ferozmente contra a diligência que entendeu ter sido feita de modo desidioso, ratifica a correção de seu procedimento, diz que não há exigência em lei de que exista contrato formal entre as partes que participam do rateio, ainda mais em se tratando de empresa do mesmo grupo acionário, que não apresentou os documentos que comprovavam as despesas posto que estes pertencem a outra empresa (Votorantim Cimentos), mas que a diligência poderia ter resolvido esta situação e que o critério de divisão proporcional das despesas (faturamento) que utiliza é objetivo e foi consistente nos dois períodos fiscalizados (2009 e 2010).

Pois bem, que o chamado rateio de despesas entre empresas (de diferentes ou mesmo grupo acionário) já é realidade há vários anos no Brasil, fruto da necessidade de maximização de resultados e redução de gastos é indelével, tanto que os condutores do feito expressa e literalmente o reconheceram em seu RAF, do mesmo modo que a própria DRJ assim o fez.

Deste modo, os “*Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas*” ou “*Cost Sharing Agreements*” como nominado pelo voto condutor da DRJ, consiste, como lá foi corretamente definido, **em uma operação em que empresas de um mesmo grupo econômico indicam, entre elas, aquela que ficará encarregada de prestar serviços (denominada “centro de custos”) em proveito das demais, centralizando os custos e despesas com o escopo de minimizar encargos e maximizar resultados.**

Não há controvérsias neste aspecto.

Também incontroversa a necessidade de se fixar um parâmetro, um critério, um modo de mensurar, de forma proporcional (rateio), as despesas que serão distribuídas e alocadas a cada uma das participantes do grupo.

As discussões e divergências presentes neste processo começam a surgir a partir do momento em que o Fisco (com ratificação pela decisão recorrida), não aceita o critério adotado pela recorrente (faturamento) e não concorda que todas as despesas façam parte deste rateio.

Dizendo de modo diferente, a Fiscalização não homologa o critério adotado pela recorrente, mas não diz qual deveria ser utilizado e, em outra ponta, embora aceite que o “Compartilhamento de Custos e Despesas” seja uma realidade irreversível na economia globalizada e altamente competitiva dos dias de hoje, obstaculiza a utilização de TODAS as despesas constantes do rol de rateio, entendendo que somente podem ser atribuídos à recorrente

gastos que se revistam de normalidade, usualidade e habitualidade, além de efetivamente vinculados à sua atividade.

De seu lado, a recorrente discorda veemente desta posição e assegura que todos os dispêndios têm vinculação direta ou indireta com as atividades da autuada.

Por fim, tanto o Fisco como a decisão recorrida sustentam, como ponto central, que a aceitação das despesas como dedutíveis passa pela existência formal de contrato escrito entre as partes, posição contestada integralmente pela recorrente ao argumentar que além de se estar diante de empresas controladas pelo mesmo grupo acionário, quando o contrato não teria os efeitos previstos na lei civil, os critérios adotados já mostram a intenção – objetiva e consistente – de adotar a mesma forma de mensuração dos valores ao longo dos anos tratados nos autos de infração.

Pois bem, abstraindo o ponto de vista deste Relator acerca da necessidade da existência de contrato formal para dar sustentação ao rateio praticado, assunto que será tratado em momento posterior, entendo que o debate chegou a um ponto de indefinição, exigindo melhor instrução probatória dos autos de forma a se proferir uma decisão consentânea com a verdade material que deve nortear o processo administrativo-fiscal.

Em outras palavras, está-se diante de verdadeiro círculo vicioso, iniciado já quando da ação fiscal, que prosseguiu na elaboração do RAF e da impugnação e se fortaleceu quando da realização da diligência determinada pela DRJ, de um lado o Fisco dissertando longamente sobre o trabalho realizado e as falhas no procedimento da autuada e esta rebatendo, em não menores dissertações, tais acusações, sem que, no entanto, **QUAISQUER DAS PARTES** trouxessem sequer um documento comprobatório que permitisse aferir – AINDA QUE POR AMOSTRAGEM – se os valores de R\$ 150.058.786,69 e R\$ 141.920.701,24, que compõem o TOTAL de despesas rateadas em 2009 e 2010, respectivamente, estão suportados por documentos hábeis e idôneos e têm relação – direta ou indireta – com as empresas que participaram do rateio e, mais especificamente, relação com as atividades da empresa autuada.

E, diga-se, tanto o Fisco quanto a recorrente não só poderiam como DEVERIAM ter se atido a isto.

No caso do Fisco porque não se está diante de caso de “presunção legal” quando o ônus da prova é transferido ao contribuinte, de forma que ao questionar a normalidade, usualidade, habitualidade e efetividade das despesas, a Fiscalização deveria ter investigado e obtido junto à empresa líder o suporte documental de referidos estípedios (e poderes para isso não lhe faltavam, bastando a emissão de um MPF de diligência para realizar um simples procedimento de circularização). Não o fez.

Do mesmo, modo, a recorrente, maior interessada em comprovar a correção de seu procedimento, deveria ter trazido aos autos as citadas comprovações documentais das despesas, ainda que, como dito, em forma de amostragem. Tal encargo não lhe seria de difícil realização já que, como a própria recorrente diz ao longo das peças de defesa, ela e a empresa líder pertencem ao mesmo grupo acionário. Também não o fez, limitando-se a juntar resumo da conta questionada (fls. 524/527).

Pelo exposto, para se evitar postergações infundáveis e novas argumentações que, já foi possível perceber, circularão no mesmo terreno já trilhado de conceituações teóricas e jurídicas, sem a juntada de provas, que se mostram fundamentais, entendo deva o presente julgamento ser convertido em nova DILIGÊNCIA, desta vez em caráter definitivo, a fim de que venham aos autos as informações e documentos de cunho objetivo e probatório que deem a sustentação necessária ao deslinde da refrega travada.

Assim, encaminho meu VOTO no sentido de converter o julgamento em diligência para que o agente autuante ou quem lhe faça as vezes:

1. **DILIGENCIE** diretamente junto à empresa líder – Votorantim Cimentos S/A – que detém TODOS os documentos comprobatórios das despesas rateadas, nos totais de R\$ 150.058.786,69 (2009) e R\$ 141.920.701,24 (2010), intimando-a, **sem prejuízo de outros itens que possam a vir a ser exigidos pela autoridade diligenciadora**, para:

- 1.1 elaborar e apresentar planilha analítica (ou cópia do Livro Razão) contendo a discriminação individualizada de TODOS os valores que compõem os saldos das contas contábeis abaixo descritas, nos ano de 2009 (dados extraídos de fls. 524/525):

33107010	33107010 Serviços - Assistência E Consultoria Empresarial	13.744.082,55
33107020	33107020 Serviços - Auditoria	1.366.513,70
33107030	33107030 Serviços - Honorários Advocaticios	3.103.730,54
33107040	33107040 Serviços - Limpeza	225.386,22
33107050	33107050 Serviços - Pessoas Físicas	7.891,64
33107060	33107060 Serviços - Refeitório E Copa/Cozinha	52.371,52
33107070	33107070 Serviços - Temporários	983.594,24
33107080	33107080 Serviços - Vigilância / Portaria	18.263,40
33107090	33107090 Serviços - Agenciamento	104.486,96
33107100	33107100 Serviços - Treinamento	5.431.038,95
33111090	33111090 Marketing	6.370.478,14
33116050	33116050 Despesas de Viagens	4.246.971,98
33116060	33116060 Despesas de Viagens Internacionais	59.272,89

- 1.2 elaborar e apresentar planilha analítica (ou cópia do Livro Razão) contendo a discriminação individualizada de TODOS os valores que compõem os saldos das contas contábeis abaixo descritas, nos ano de 2010 (dados extraídos de fls. 526/527):

33105030	33105030 Materiais de Consumo	493.185,86
33105040	33105040 Materiais de Expediente	504.214,42
33105050	33105050 Materiais p/Limpeza	11.122,76
33105060	33105060 Materiais e Equipamentos de Segurança	490,00
33105080	33105080 Materiais p/Análises Químicas	7.000,00
33105100	33105100 Materiais P/Eventos E Comemorações	547.579,37
33105110	33105110 Materiais p/Refeitório e Copa/Cozinha	21.853,98
33105130	33105130 Roupas Profissionais e Uniformes	3.592,00
33107090	33107090 Serviços - Agenciamento	963.755,56
33107100	33107100 Serviços - Treinamento	3.555.840,09

2. **NO MESMO ATO**, intime a Votorantim Cimentos S/A a apresentar, juntamente com as informações dos subitens 1.1 e 1.2, por cópia, TODOS os documentos que comprovem as despesas relacionadas acima;
3. **DE POSSE** de tais informações e documentos, proceda às observações que entender pertinentes, inclusive sobre o conteúdo das despesas e

suporte documental, podendo exigir da diligenciada novos esclarecimentos complementares;

4. FINALMENTE, elabore relatório conclusivo detalhando todo o procedimento e juntando eventuais novos documentos cabíveis.

Do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no item 4, deverá ser cientificada a recorrente, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que esta, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência da recorrente, com ou sem nova intervenção da contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sejul para prosseguimento de seu julgamento.

É como voto.

Brasília (DF), 24 de janeiro de 2017.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator