



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

Processo nº	10480.725109/2014-65
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-002.965 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	13 de março de 2018
Matéria	IRPJ/CSLL
Recorrente	VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DETUBILIDADE

A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do *pool*, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. Glosa mantida.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a

incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Anos-calendário:2009,2010

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99). Da interpretação sistemática destes dispositivos, deduz-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, quais sejam, as despesas necessárias e devidamente comprovadas. Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, consequentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indeudáveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99. Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva, que dava provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Julio Lima Souza Martins, José Roberto Adelino da Silva, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

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 apropiar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS.

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, consequentemente, 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, foram 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".

Diane 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 reintimou-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 Votorantim 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 clinquer 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 contrário 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 tranquilamente 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 circunstaciado, 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 imponíveis 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 despesas” (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 1^a Instância em diligência para cotejar os “valores lançados enquanto despesas pela Impugnante (e que foram objeto de glossa) 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

Analizando o litígio, a 5^a 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 diligencia 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 destaque 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, consequentemente, 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 inexiste 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 resarcidas 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 Votoratim 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 resarcimento 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 indevidáveis 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 preencham 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 indevidáveis 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, consequentemente, 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 aduz, em caráter preliminar, que a diligência não foi corretamente cumprida e, por isso, levaria à nulidade do acórdão recorrido; no mais, basicamente, repisa os argumentos expendidos na impugnação inaugural.

Especificamente sobre o procedimento de diligência pontua que “*após a empresa Votorantim Ciumentos 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 refeito 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 despendeu sequer um centavo para além do custo efetivo dos produtos!!!*” (sublinhado no original).

Posssegue:

- 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, por quanto abrangeia 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*”;

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*”.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Subindo os autos à apreciação do Colegiado, esta 2^a Turma da 4^a Câmara da 1^a Sejul, por proposta deste Relator, depois de afastar a preliminar de nulidade em razão de possível descumprimento da diligência realizada ainda quando na fase do julgamento em 1^a Instância (com fulcro nos motivos lá elencados), decidiu pela conversão do julgamento em diligência, conforme razões expostas na Resolução nº 1402-000.406, de 24 de janeiro de 2017, *verbis*:

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

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 anos de 2009 (dados extraídos de fls. 524/525):

33106040	33106040 Despesas de Viagens Internacionais
33107010	33107010 Serviços - Assistência E Consultoria Empresarial
33107020	33107020 Serviços - Auditoria
33107030	33107030 Serviços - Honorários Advocatícios
33107040	33107040 Serviços - Limpeza
33107050	33107050 Serviços - Pessoas Físicas
33107060	33107060 Serviços - Refeitório E Copia/Cozinha
33107070	33107070 Serviços - Temporários
33107080	33107080 Serviços - Vigilância / Portaria
33107090	33107090 Serviços - Agenciamento
33107100	33107100 Serviços - Treinamento
33111090	33111090 Marketing
33116050	33116050 Despesas de Viagens
33116060	33116060 Despesas de Viagens Internacionais

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 anos de 2010 (dados extraídos de fls. 526/527):

33105030	33105030 Materiais de Consumo
33105040	33105040 Materiais de Expediente
33105050	33105050 Materiais p/Limpeza
33105060	33105060 Materiais e Equipamentos de Segurança
33105080	33105080 Materiais p/Análises Químicas
33105100	33105100 Materiais P/Eventos E Comemorações
33105110	33105110 Materiais p/Refeitório e Copa/Cozinha
33105130	33105130 Roupas Profissionais e Uniformes
33107090	33107090 Serviços - Agenciamento
33107100	33107100 Serviços - Treinamento

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 científica 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”.

Cumprido o determinado, com o Relatório de Diligência Fiscal (RDF - fls. 1161/1164), anexos elaborados pela autoridade que presidiu o feito e demais documentos juntados e informações prestadas, inclusive pela recorrente, os autos voltaram para prosseguimento do julgamento.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Já foi atestada anteriormente a tempestividade do Recurso Voluntário e confirmado seu recebimento e conhecimento.

Com relação à única preliminar suscitada, de nulidade em razão de possível descumprimento da diligência realizada ainda quando na fase do julgamento em 1ª Instância, discordo do entendimento da recorrente.

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; se não ocorreu, certamente a Turma Julgadora se deu por satisfeita com o resultado do procedimento.

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

Preliminar rejeitada.

Passo ao mérito.

Como expresso no voto que levou à Resolução nº 1402-000.406, de 24/01/2017, 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.

Na forma do quanto 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 indescritível, 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 um dos 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, fato é que o debate chegou a um ponto de indefinição que levou, já em sede de julgamento no CARF, a nova conversão em diligência a fim de permitir aos litigantes a juntada, encarte ou disponibilização de documentos, registros ou provas que pudessem sustentar seus argumentos.

Em outras palavras, que se trouxessem aos autos, ainda que por amostragem, comprovações que permitissem aferir 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, teriam suporte em documentos hábeis e idôneos e relação – direta ou indireta – com as empresas que participaram do rateio e, mais especificamente, **relação com as atividades da empresa autuada**.

Antes, porém, de apreciar o resultado da diligência, cumpre uma breve análise sobre o tema “rateio de despesas”.

De plano, imperioso destacar inexistir na legislação tributária federal um disciplinamento específico que trate do chamado “rateio de despesas”, realidade surgida no mundo empresarial pela globalização dos negócios e necessidade de se maximizar receitas e minimizar custos. Mais ainda, pela incontestável fusão de empresas gerando conglomerados de maior ou menor porte.

A partir daí, a consequência foi inevitável: concentração das atividades meio em um único centro de custos, dividindo as despesas por todos os participantes do pool.

De outra parte, esta realidade, como acontece com as evoluções sociais, financeiras, políticas, empresariais que quebram regras enraizadas ao longo do tempo, acabou por exigir resposta do legislador civil, penal, comercial, tributário, etc., de modo a ditar normas que acolham e racionalizem este novo procedimento.

No que interessa, na seara tributária, inexistindo, como afirmado atrás, legislação específica tratando do tema “rateio de despesas”, o princípio de tudo deve ser tomado a partir da Lei nº 4.506/1964 (geral) e na sua esteira, a Lei nº 9.249/1996, a primeira por seu artigo 47 e a segunda no art. 13, ambos abaixo reproduzidos:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Sómente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do impôsto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do impôsto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

(...)

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o [art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; ([Vide Lei 9.430, de 1996](#))

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a [Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991](#);

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos [incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal](#), até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas

no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

- a) *as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;*
- b) *a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;*
- c) *a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação. ([Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015](#))*

A leitura dos referidos dispositivos (assim como do artigo 299, do RIR/1999) leva à inevitável conclusão de que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar que - EFETIVAMENTE - incorreu na despesa e - tão importante quanto - que tais dispêndios eram usuais, necessários e normais à consecução de seus objetivos sociais.

Nesse cenário, não tendo a legislação contemplado tal experiência, o mundo negocial e os operadores do direito estruturaram, a partir da jurisprudência, doutrina e atos normativos, o que seria indispensável para consumar o rateio e atender as normas tributárias.

Naquilo que importa, o painel exige que:

- a) as despesas (custos) comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio ocorra através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja 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 couber de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, contabilizando as parcelas a serem resarcidas como direitos

de créditos a recuperar, sempre orientando a operação conforme os princípios regidos pela ciência contábil;

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

Neste eito, fica claro que **não basta** apenas comprovar que a despesa incorreu (a vista ou a prazo), que o serviço foi prestado ou o bem foi entregue (isto é elementar e óbvio). É preciso que este gasto, este custo, esta despesa tenha relação (direta ou indireta) com a produção da riqueza a que se propõe a sociedade, vale exprimir, seja partícipe do processo de auferição de receita, por isso, como reza a lei, usuais, normais e necessárias.

Relativamente ao rateio de despesas administrativas via centralização e compartilhamento de custos e despesas entre empresas que integram o mesmo grupo econômico, conhecido como “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas” ou *Cost Sharing Agreements*, 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, mister que a interessada e seus pares no contrato adotem controles consistentes e lastreados por registros e documentos que permitam identificar “o que cabe a quem”, ou seja, definam claramente a participação individual de cada sociedade no todo.

No caso concreto dos autos o que se tem é, de um lado, o Fisco acusando que a recorrente não demonstrou o critério utilizado para o rateio (letra “c” acima), falta de contrato firmado (ibidem) e não comprovação de que as despesas eram normais, habituais e necessárias às atividades da recorrente (letra “b”).

Contrapondo-se, a autuada rebateu assentando ter, sim, declinado o critério adotado (com base no faturamento das empresas do grupo envolvidas), que não há nem na lei nem na jurisprudência a fixação de um critério e, por isso, deve ser aceito. Sobre o “contrato” entre as partes reconhece não ter localizado, mas que tal instrumento não invalidaria o procedimento, principalmente por envolver empresas do mesmo grupo e sob o mesmo controle acionário.

Exatamente por estes confrontos os autos foram baixados em diligência, cujos resultados passam agora a ser analisados, registrando, de plano, ser entendimento deste Relator que, embora não adstrito ou vinculado às conclusões do procedimento, é certo que o rito diligencial é fonte segura e relevante de que deve se fiar o julgador² para fins de delimitação e decisão a ser exarada.

Nesse contexto, segundo o Relatório de Diligência Fiscal (RDF - fls. 1161/1164) e Anexo 4 (fls. 1244/1260), a recorrente, devidamente intimada, não conseguiu

² Processo nº 10580.011166/2002-00

Acórdão nº 1101-00008 – Sessão de 11/03/2009 – Relator Valmir Sandri

Decisão – Provimento parcial ao recurso para reduzir a matéria tributável para (...) valor apurado na diligência fiscal.

RECOMPOSIÇÃO DE BASES - A diligência fiscal resultou em recomposição das bases tributáveis objeto do lançamento. O julgamento administrativo é norteado pelo Princípio da Verdade Material, constituindo-se em dever do Julgador Administrativo a sua busca incessante. Adequação do lançamento de acordo com ajustes reconhecidos pela própria autoridade fiscal em diligência realizada.

correlacionar as despesas a ela imputadas no rateio, com a comprovação de que tais gastos seriam necessários, usuais e normais às suas atividades e, ainda, que tenham sido efetivamente a ela prestados os serviços ou fornecidos os bens e mercadorias.

Veja-se a literal dissertação do RDF:

ANÁLISES E CONCLUSÕES

11. Do contexto, temos que, cumprida a exigência feita pela Resolução 1402-000.406, da 4^a Câmara, da 2^a Turma Ordinária, da 1^a Seção de Julgamento do CARF, para, mais uma vez oportunizar à empresa responsável pelo repasse das despesas de se pronunciar no processo, trazendo as provas necessárias para que se possa admitir que a fiscalizada utilize tais despesas na dedução de seus resultados fiscais; apresentada as respostas e analisados esses elementos, passamos a responder os itens do pedido de diligência:

- Elaborar e apresentar, em meio digital, planilha analítica (ou cópia do Livro Razão) contendo a discriminação individualizada de TODOS os valores que compõem os saldos das contas contábeis que foram objeto de custos compartilhados com a empresa VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A, nos anos de 2009 e 2010

e

Apresentar, cópia em meio digital de TODOS os documentos que comprovem as despesas/custos escriturados nas contas e períodos acima referidos

12. A partir da sua resposta, podemos constatar que, a VC limitou-se a apresentar listagens dos Razões dessas contas e cópias digitalizadas de alguns poucos comprovantes dos lançamentos efetuados; sem que, em nenhum momento, tenha se esforçado em demonstrar existir vinculação dessas despesas com a empresa interligada VCNNE.¹ Ou seja, a VC apenas tentou demonstrar que essas despesas escrituradas em sua contabilidade efetivamente existiram, mas, a documentação apresentada não traz qualquer vinculação com as atividades operacionais de sua interligada – a VCNNE.

¹ Vide demonstrativo contendo as “análises dos documentos apresentados pela VC nas contas de custos/despesas compartilhados com a VCNNE”, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, nos anexos ([ANEXO 3](#)).

Continuação do Relatório de Diligência Fiscal

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;

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

13. Em resposta ao que nos foi delegado, temos a concluir que as despesas listadas às fls. 524/525 (referentes ao ano de 2009) e 526/527 (referentes ao ano de 2010) do presente processo, foram escrituradas na contabilidade da VC e são lastreadas em documentos que permitem suas comprovações como pagamentos efetuados pela empresa VC.
14. Porém, nada foi apresentado no sentido de demonstrar qualquer vinculação de tais custos/despesas (da VC) com as atividades operacionais da fiscalizada autuada (VCNNE), de forma a tornar factível a admissão desses custos/despesas compartilhados como dedutíveis na VCNNE.
15. Perduram, pois, os mesmos elementos que não serviram de prova para caracterizar a possibilidade de dedução dessas despesas por parte da fiscalizada. Eis que, entre empresas de um mesmo grupo, não podem ser considerados compartilhados, meros gastos da empresa A ou da empresa B; precisam possuir, de forma clara e objetiva, a possibilidade de averiguação de sua normalidade e necessidade para todas as empresas que os compartilham.
16. Assim, ratificamos nosso entendimento firmado quando do encerramento da Ação Fiscal, de que os custos/despesas compartilhados pela VC com a fiscalizada (VCNNE) não podem ser considerados dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que:
 - (i) não existe contrato prévio para o rateio das despesas;
 - (ii) os documentos apresentados para comprovação dos custos/despesas são da empresa VC, logo, podem ser comprovados apenas como custos/despesas da VC; e
 - (iii) não há elementos que permitam concluir existir vinculação de tais custos/despesas com a atividade operacional da empresa fiscalizada (VCNNE).
17. Por fim, damos ciência do presente Relatório à fiscalizada recorrente, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que esta, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos aqui narrados, devendo ser desconsideradas manifestações de outra espécie.
18. Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência da recorrente, com ou sem nova intervenção desta, o presente processo deverá retornar à 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF para prosseguimento de seu julgamento.

Compulsando o Anexo 4 (que sintetiza as informações colhidas junto à recorrente) verifica-se que, de fato, não há indicação de documentação que possa vincular a despesa com a empresa, limitando-se o detalhamento a apontar genericamente o documento pertinente (sempre, obviamente, em nome da centralizadora dos custos) e o livro razão onde escriturado.

Confira-se, por amostragem (Anexo 4 - fls. 1246):

Analise das respostas apresentadas pela empresa, em 16/05/2017, ao Termo de Intimação Fiscal cientificado em 03/04/2017						
Período: 01/01/2009 a 31/12/2009		Saldo da conta no Ano Cfe. ECD		Análise das Respostas ao Termo de Intimação datado de 03/04/2017		
Código	Conta	Saldo Final	D/C	Saldo Compartilhado	Discriminação Individualizada da Origem/Natureza da Conta/Lançamentos	Documentação Comprobatória Apresentada
0033102070	Comissões e Prêmios	13.603,24	D	13.603,24	- Não apresentou explicação sobre a origem e natureza da despesa. - Não explicou a existência de relação da despesa com a empresa afiliada Votorantim N/NE .	- Planilha do razão da conta.

Idem (fls. 1247):

0033104130	Transporte Funcionários - VT	310.644,47	D	310.644,47	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim N/NE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns comprovantes de pagamentos
------------	------------------------------	------------	---	------------	--	--

Também (fls. 1248):

0033107010	Serviços - Assistência E Consultoria Empresarial	13.744.082,55	D	13.744.082,55	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107020	Serviços - Auditoria	1.366.513,70	D	1.366.513,70	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107030	Serviços - Honorários Advocacícos	3.103.730,54	D	3.103.730,54	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107040	Serviços - Limpeza	225.386,22	D	225.386,22	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo

Mais (fls. 1249):

0033107100	Serviços - Treinamento	5.431.038,95	D	5.431.038,95	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107110	Serviços - Informática/Software	4.875.914,30	D	4.794.250,80	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107120	Serviços - Informática/Hardware	170.792,79	D	170.792,79	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107130	Serviços - Mão de Obra - Terceirizada	3.118.118,94	D	3.118.118,94	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns documentos e comprovantes de pagamentos de empresas sediadas no estado de São Paulo
0033107140	Serviços - Compartilhados	16.336.112,18	D	15.928.454,45	<ul style="list-style-type: none"> - Não apresentou explicação sobre a origem das despesas. - Não explicou a existência de relação das despesas com a empresa afiliada Votorantim NINE . 	<ul style="list-style-type: none"> - Planilha do razão da conta. - Alguns AL - AVISOS DE LANÇAMENTOS PARA DÉBITO EM CONTA- sem qualquer informação sobre o que trata.

Em suma, ainda que existam documentos (em nome da centralizadora, o que é natural), **faltou o essencial**: vincular que, da nota fiscal, do recibo, da fatura emitida pela empresa “a”, no total de “b”, e que, em razão do critério de rateio (x%) caberia à recorrente o montante rateado de “y”, TENHAM VINCULAÇÃO (mínima que seja) com a autuada.

Em dizer diverso, não basta que, i) haja uma despesa; que, ii) tenha sido paga pela centralizadora do centro de custos; que, iii) pela aplicação do percentual de rateio caberia às empresas participantes do pool os valores “a”, “b” ou “c”.

MUITO MAIS QUE ISSO, é preciso que se comprove que o serviço ou o bem fornecido tenha alguma relação com as empresas, caso contrário estar-se-á permitindo que, mediante “rateio”, possa se dividir para todas as empresas, uma despesa que, efetiva e comprovadamente, pertença a apenas uma ou duas delas.

Em outras palavras, tomando-se o exemplo da última conta acima reproduzida - 0033107140 - Serviços Compartilhados, não há nos autos qualquer comprovação fática ou de direito de que tais serviços tenham uma **mínima** vinculação com a atividade da recorrente; ora, a se aceitar que bastaria um critério de rateio e um contrato entre as partes (que na verdade sequer existe, mas poderia ser suprido por outras formas de comprovação, se existentes), bastaria um simples percentual de rateio para se alocar parte dos mais de 16 milhões como “despesas” da autuada, mesmo que jamais alguns destes “serviços compartilhados” tenham relação com ela.

Claro, poderiam dizer os que pensam diferentemente, tal exigência acabaria por frustrar a possibilidade do uso do rateio.

Aos que assim pensam, convém lembrar que o sistema de rateio não eliminou a obrigatoriedade expressa no artigo 299, do RIR/1999 de que as despesas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47), tendo-se como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º) e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da mesma empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Mais a mais, ao assumir esta regra excepcionada de ratear despesas em conjunto com outras empresas (pool), a recorrente (ou a centralizadora dos custos), deveria cercar-se dos mais elementares cuidados que lhe permitisse alcançar a dedutibilidade almejada. Para isso, só a título de exemplo, bastaria, em casos de “assessoria jurídica”, possuir contrato ou constar na fatura emitida pelo prestador do serviço, que tal assessoria seria prestada às empresas “x”, “y” ou “z” (do grupo); do mesmo modo, quando da contratação de “transporte de funcionários”, realçar que seria realizado a todos (ou ao menos a alguns) funcionários das empresas participantes do pool, ou ainda, em última hipótese, a eles disponibilizado.

Nada disso, porém, veio aos autos, embora oportunidade para tanto não tenha faltado.

Com essa fotografia, ainda que se reconheça certa razão à recorrente quando pontua 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), não é menos certo que a ela caberia demonstrar QUAIS seriam estas despesas e em QUANTO importariam.

Não o fez.

Também inaceitável o argumento da contribuinte de 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*”.

(RV – fls. 1104/1105).

Ora, não se está diante de desconsideração de despesas por inexistentes, suportada por documentos inidôneos ou falsos. As despesas existem, estão registradas na empresa líder e por ela foram pagas. O que o Fisco apontou e a recorrente não foi capaz de destruir foi que, mesmo abstraindo o critério de rateio adotado ou a falta de contrato entre as partes, **não houve comprovação de que o montante rateado tenha ligação, vinculação ou correlação com a empresa autuada**.

É possível e, diria mais, é muitíssimo provável que parte do valor rateado ou - quem sabe? - até o seu montante total, possa, de fato, estar relacionado às atividades da autuada e serem despesas efetivas, usuais, normais e necessárias às suas atividades. É possível. Mas “possibilidade”, sem prova, limita-se a ser simplesmente isso: possibilidade, não fato consumado.

Ademais, a se aceitar, **como alegado pela própria recorrente**, que “*as despesas atribuídas ao grupo 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 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”, ter-se-ia um quadro estampado em que, admitido irrestritiva e unicamente o critério de rateio (sem aferir os demais requisitos antes citados neste voto), todas as despesas, independentemente de serem necessárias, usuais e normais às atividades de cada uma das empresas, pudessem ser utilizadas para deduzir das bases de tributação do IRPJ e da CSLL. Convenhamos, um quadro que atenta contra o artigo 299, do RIR/1999, ofende o princípio da autonomia das entidades e a separação dos patrimônios e fere os preceitos contábeis de registro individualizado dos estipêndios nas empresas que efetivamente os suportaram.

Concretamente, e repisando, é possível que as despesas relativas às atividades comuns a todas as sociedades, como despesas com serviços de limpeza, gastos com refeitório disponibilizado aos funcionários do grupo, informática, treinamento, despesas com segurança, materiais diversos, dentre outras, possam pertencer a todas e por elas poderiam ser aproveitadas na parte que lhes cabem.

Mas não houve comprovação neste sentido, e esse é o ponto central e nevrágico dos autos.

A propósito, a jurisprudência deste Colegiado, ainda que com algumas variações, perfila neste sentido:

*Ac. 1302-001.109 - 3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Relator - Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior
RATEIO DE DESPESAS. A existência de contrato para rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico não tem o condão de dispensar a contribuinte comprová-la com documentos idôneos e de demonstrar que ela era necessária para a manutenção das suas atividades produtivas.*

Na mesma linha:

Ac. 1401-002.113 - 4^a Câmara/1^a Turma Ordinária

Relator - Luiz Augusto de Souza Gonçalves

RATEIO DE DESPESAS. GLOSA. CRITÉRIOS PARA RATEIO. DEMONSTRAÇÃO INSUFICIENTE. CABIMENTO.

A falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do grupo econômico é condição necessária para seu aproveitamento na apuração do Lucro Real. No caso concreto, tal demonstração deveria se dar através da apresentação de folhas de tempo e/ou outra metodologia, conforme consta do “Acordo de Custos Administrativos Compartilhados”, firmado entre as empresas do grupo econômico para estabelecer os critérios de rateio de custos. Glosa mantida.

Por tudo o que se expôs, o trabalho do Fisco restou robustecido e não foi elidido pela recorrente.

Finalmente, sobre o reclamo da recorrente de que seria beneficiária de incentivo fiscal do IRPJ (situada na área da SUDENE) e, no entanto não foi recalculado o pertinente benefício, adoto, por sua pertinência, o voto proferido na decisão de 1º Piso:

- 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.

DOS LANÇAMENTOS DE CSLL

Acerca da dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, melhor sorte não merece a irresignação da recorrente.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é **taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, pela vinculação e conexão entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria.

Pelas razões expostas, igualmente encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à CSLL.

DA MULTA ISOLADA

Bate-se ainda a recorrente contra a imposição da chamada “multa isolada”, por falta ou insuficiência de recolhimentos estimados mensais, em razão das glosas efetuadas.

A respeito desse tema e de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrange também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argüem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumprirem não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte".

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo**, de modo que, sob esta ótica, a **Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou**.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Nessa linha, a evolução da jurisprudência, inclusive na CSRF, conforme recentes decisões, como a abaixo reproduzida:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF nº 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007.

(Ac. 9101-003.307 - 1ª Turma - Sessão de 17/01/2018 - Relatora - Adriana Gomes Rêgo):

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Concluindo, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida e os lançamentos presentes nos autos de infração de fls. 2/33.

É como voto.

Brasília (DF), em 13 de março de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone