



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

Processo n° 10855.721449/2016-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.219 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente HUAWEI SERVIÇOS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

Não é nulo o procedimento administrativo fiscal que utiliza-se de vários argumentos para constituir o crédito tributário, mesmo sendo um destes argumentos não aplicável ao contribuinte fiscalizado.

IRPJ E CSLL. DESPESAS COM RATEIO. REQUISITOS.

Para que seja admitido o aproveitamento de despesas rateadas entre empresas coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, devem ser cumpridos e comprovados pela entidade (i) que as despesas correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas ou incorridas; (ii) que os critérios de rateio sejam razoáveis e objetivos, devendo estar alinhados com o preço real do serviço prestado; (iii) que o rateio seja previamente formalizado entre as partes, através de instrumento contratual, em que reste previsto expressamente os critérios, formas de remuneração e justificativas para que as despesas sejam rateadas; (iv) que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe; (v) que a empresa descentralizada, beneficiária dos bens e serviços, aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe, de acordo com o critério de rateio; e (vi) que a contabilidade das entidades envolvidas reflita de forma fidedigna as operações.

Não sendo comprovado algum destes requisitos, correta é a glosa da despesa pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de autuação lavrada em face do ora Recorrente, Huawei Serviços do Brasil Ltda., através do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativos ao ano calendário de 2011.

De acordo com a acusação fiscal, a Recorrente deduziu indevidamente da base de cálculo daqueles tributos valores relativos a suposto "*rateio de custos administrativos*" com a empresa Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda.

A motivação da autuação, constante no Relatório Fiscal de fls. 217 a 226, foi muito bem sintetizada no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte (MG). Por isso, pede-se vênica para transcrevê-lo:

6. A ação fiscal iniciou com a intimação à fiscalizada para justificar a diferença entre o informado em DIRF e a DIPJ correspondentes ao AC de 2011, a título de "rendimentos do trabalho assalariado".

6.1. Em síntese, a fiscalizada esclarece que tal diferença decorre de rateio de despesas salariais, decorrente de contrato de rateio de utilização de profissionais entre empresas do grupo. Informa que os profissionais e colaboradores são contratados pela coligada HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA, em benefício próprio e em favor da HUAWEI SERVIÇOS DO BRASIL.

6.2. Intimada, a fiscalizada apresentou o pacto entre as partes; tal acordo não importava cobrança ou aplicação de margem de lucro entre quaisquer das partes; em síntese, não se verificou o estabelecimento de contraprestação pela cessão da mão de obra.

7. O fisco entende que há prestação de serviços da empresa centralizadora às demais empresas, de modo que o resultado desta operação deverá ser escriturado como receita tributável da empresa centralizadora; logo, o documento a ser emitido pela

controladora não é nota de débito. Deveria ser uma nota fiscal de prestação de serviços.

7.1. Não há comprovantes dos possíveis pagamentos efetuados pela contribuinte à centralizadora, relativos às notas de débitos apresentadas. Indagada a esclarecer, a fiscalizada informa que a liquidação financeira da operação não ocorreu.

8. Neste contexto, entendeu o fisco que não houve comprovação da alegada despesa de rateio de mão de obra. Portanto, foi efetuada a glosa de R\$ 18.121.106,46, a título de despesas de ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados, constantes da DIPJ.

8.1. Tal glosa resultou no lançamento de ofício do IRPJ e CSLL constantes dos Autos de Infração anexados ao processo.

Ademais, deve-se acrescentar ao relato acima, que acusação fiscal, após intimar a centralizadora dos custos - Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda. - verificou que, mesmo havendo a afirmação de que os custos com o pagamento de pessoal eram rateados entre as empresas do grupo, não foi constatada diferença entre a DIRF e a DIPJ da centralizadora. Veja-se a afirmação do fiscal neste sentido:

Quando foi intimada a responder qual o valor a maior declarado em DIRF (código 0561), uma vez que os funcionários são registrados na HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES, alegou que o valor relativo ao contrato de rateio de despesas estaria integralmente na DIRF da requerente.

(...)

Ora, se o valor estivesse integralmente na DIRF, a despesa com remuneração de empregados, declarada na DIPJ, deveria ser menor em, ao menos, R\$ 18.121.106,46 (declarados pela cessionária).

Devidamente intimado do Auto de Infração, o Recorrente apresentou Impugnação administrativa, cujos os argumentos foram assim destacados pelo acórdão recorrido:

11. Nulidade do Relatório Fiscal, que leva ao cancelamento dos autos de infração 11. A exigência em questão deve ser afastada, em razão da nulidade da autuação fiscal, tendo em vista que o Relatório Fiscal é imotivado.

11.1 “A autuação fiscal decorreu supostamente da glosa das despesas de rateio de mão de obra no valor de R\$ 18.121.106,46, visto que não haveria a comprovação dessas despesas na ora Impugnante. Entretanto, o fato com o qual afetivamente não concorda a Fiscalização, é o tratamento dado pela centralizadora (HB) aos valores recebidos das outras empresas do grupo econômico (a contribuinte considera que tais valores revestem-se da natureza de mero reembolso, não configurando, portanto, efetiva receita)”.

11.2 A seguir, o impugnante tece extensa argumentação para concluir que “tais valores não podem ser caracterizados como receita da HB”, ilustrando com jurisprudência judicial e administrativa. Invoca ainda a Solução de Divergência COSIT nº 23, de 2013, como vinculante à administração e fiscalização tributárias.

11.3. Por se tratar de rateio de despesas comuns, a impugnante poderia, como o fez, deduzir no resultado tributável a parte que lhe cabia nos gastos comuns sem que o valor que pagaria à centralizadora dos gastos comuns tivesse que se sujeitar à tributação como receita.

11.4 O direito à dedução dos gastos pela impugnante não impunha que a HB tivesse que registrar como receita a quantia que foi ressarcida. Ilustra com passagem doutrinária.

12. Percebe-se a nulidade dos trabalhos fiscais pela sua falta de motivação, o que demonstra a inconsistência dos lançamentos impugnados. Em outras palavras, a motivação externada pelo fisco é diferente do resultado concreto do ato administrativo. O auto de infração em nome de pessoa estranha à relação jurídico tributária macula o ato administrativo; a indicação incorreta da legislação infringida não permite constatar com clareza a infração cometida pelo suposto contribuinte, configurando supressão aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Improcedência da autuação fiscal

13. O contrato de rateio firmado entre a HB e a impugnante está de acordo com a legislação e a jurisprudência que regem o tema, inclusive com o pronunciamento da própria COSIT. Por consequência, o montante devido pela impugnante à HB constitui sim despesa para a manutenção das suas atividades sociais, dedutíveis para fins do IRPJ e CSLL.

14. A seguir, tece extensa argumentação acerca do fundamento e objetivo do rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, ilustrando com passagens doutrinárias.

15. Das considerações apresentadas, assevera que decorre ser o rateio instrumento legítimo, avalizado por robusta jurisprudência judicial e administrativa sobre a questão.

15.1. No caso concreto, “justifica-se que a HP exerça a função de centralizadora do rateio de despesas comuns às demais empresas envolvidas, tendo em vista que ela é a empresa mais antiga do grupo econômico e com a estrutura administrativa mais desenvolvida. Assim, nessas condições, é razoável que ela concentre as despesas de pessoal (atividades de “back office”) comuns a ela e às demais empresas¹³. Desse modo, ela realiza o pagamento desses custos para seu uso e das demais empresas, dentre elas a Impugnante, as quais, ao final de período certo de tempo, reembolsam a centralizadora conforme valores e critérios de rateio previamente ajustados”.

15.1. De forma objetiva, a COSIT, por intermédio da Solução de Divergência nº 23, de 2013, definiu os seguintes pontos que devem ser observados nos contratos de rateio, de modo que as

despesas incorridas sejam dedutíveis; aplicando-se os critérios propostos pela COSIT, revela que as despesas incorridas pela impugnante revestem-se dos requisitos necessários para serem consideradas dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR, de 1999.

16. O fisco menciona que não há comprovantes dos pagamentos da obrigação;

equivoca-se o fisco, visto que existe a contabilização da obrigação na impugnante e o direito na HB, ambos no mesmo montante; no decorrer do exercício social há uma compensação destes valores, tudo dentro do relacionamento normal existente entre empresas do mesmo grupo.

16.1 O fato de a Impugnante não ter transferido o numerário a que estava obrigada à centralizadora no sistema de rateio até o presente é indiferente para caracterizar a despesa como incorrida e, nessas circunstâncias, dedutível. De fato, o que torna o valor passível de ser apropriado no resultado (contábil e tributável) é a sua exigibilidade. Não o seu pagamento.

Disserta a seguir acerca do regime de competência, ilustrando com passagem doutrinária, citando o PN CST no 58, de 1977.

17. As despesas glosadas de R\$ 18.121.106,46 foram calculadas de acordo com o critério de repartição determinado pela utilização homem/hora de trabalho, cabendo à Impugnante, conforme tabela mostrada ao Fisco durante o processo de fiscalização, 48% de uma base de R\$ 37.752.032,38. Assim, verifica-se que a Impugnante contabiliza apenas a parcela que lhe cabe de acordo com os critérios de rateio. Da mesma forma, procede a HB, a qual confirmou o mesmo critério de rateio informado pela Impugnante, reconhecendo em seus assentamentos contábeis apenas a despesa que lhe cabe de acordo com esse rateio.

17.1 O fato de a diferença na DIRF e na DIPJ da HB não corresponder ao valor esperado pela Fiscalização, de R\$ 18.121.106,46, não é motivo suficiente para glosar as despesas de rateio registradas pela Impugnante. Os valores em questão estão registrados na DIRF da centralizadora, HB, que, na condição de transmitente dos recursos aos colaboradores, está obrigada a declarar tais valores em DIRF.

18. Por fim, pleiteia o cancelamento integral das autuações fiscais.

Em análise aos argumentos apresentados pelo contribuinte em Impugnação administrativa, aquela Delegacia de Julgamento entendeu, contudo, por negar provimento ao apelo. Eis a ementa do proferido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011 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.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

RATEIO DE CUSTOS OU DESPESAS. EMPRESAS DE MESMO GRUPO. CRITÉRIOS.

O rateio de custos e despesas administrativas comuns entre empresas do mesmo grupo deve ser precedido da centralização dos valores numa única pessoa jurídica, e posterior distribuição com base em critérios formalmente estabelecidos. As empresas envolvidas - centralizadora e coligadas - somente podem se apropriar como despesa da parcela que lhes cabe de acordo com o critério de rateio, comprovado o ônus financeiro da obrigação formalmente pactuada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recorrente, não concordando com a decisão proferida pela DRJ de Belo Horizonte (MG) apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, repisa todos os argumentos apresentados na Impugnação Administrativa, requerendo, ao final, o provimento do Recurso, para que reste exonerado, na integralidade, o crédito tributário constituído em seu desfavor.

Posteriormente, os autos foram distribuídos a este relator.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 03/03/2017 (fl. 330), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 31/03/2017 (fl. 335), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DA PRELIMINAR

SUPOSTO ERRO DE MOTIVAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em longo arrazoado, após discorrer sobre a autuação e os motivos que levaram o agente fiscal a constituir os créditos em seu desfavor, o Recorrente alega que a motivação do Auto de Infração é diferente da conclusão a que chegou aquele agente quando lavrou a autuação.

Alega, o Recorrente, que "*o fato com o qual afetivamente não concorda a Fiscalização, é o tratamento dado pela centralizadora (HB) aos valores recebidos das outras empresas do grupo econômico (a contribuinte considera que tais valores revestem-se da natureza de mero reembolso, não configurando, portanto, efetiva receita)*".

Assim, defendendo que os pagamentos relativos ao rateio dos custos entre empresas coligadas devem ser tratados como reembolso de despesas e não receitas da cedente, o Recorrente alega que, tendo a motivação do lançamento partido de uma premissa equivocada e desconectada da conclusão a que se chegou, esse - o Auto de Infração - deve ser considerado nulo, por vício na motivação.

Em suas alegações, em síntese, o Recorrente argumenta que não poderia haver uma glosa de despesa da cessionária, quando o fundamento do lançamento é o tratamento que a cedente deveria dar aos valores supostamente recebidos em decorrência do compartilhamento de despesas.

Não assiste razão ao Recorrente. Explica-se.

Em primeiro lugar, é importante pontuar que a questão de os valores recebidos pelas despesas decorrentes do rateio entre empresas do mesmo grupo serem tratados como receita ou não pela cedente será tratada no próximo tópico deste acórdão, quando se analisará as razões recursais levantadas pelo Recorrente, as provas acostadas aos autos e, por consequência, se a autuação deve ser mantida ou não.

Entretanto, no que tange à preliminar de nulidade, por suposto erro de motivação, não assiste razão ao Recorrente, uma vez que, como se depreende do Relatório Fiscal, não foi o fato de a cedente ter tratado os valores do rateio de despesas como reembolso e não como receitas, que levou o agente fiscal a constituir o crédito tributário.

Não se despreza essa colocação da fiscalização, que afirmou expressamente no Relatório Fiscal que o entendimento era de que "*o rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, em face da centralização de atividades, representa, em*

verdade, receita da empresa que inicialmente suportou os custos e as despesas, decorrente dos serviços prestados às demais empresas do grupo".

Mas esta não foi a motivação do lançamento. Até mesmo porque, se o fosse, quem deveria ter sido autuada era a cedente, por não levar à tributação, aos olhos da fiscalização, valores representativos de receita. O que se discute, entretanto, no presente caso, é se a despesa supostamente incorrida pela entidade (o Recorrente) cumpria os requisitos ou não para ser dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, como assim o contribuinte procedeu ao fazer suas apurações.

Há de se ressaltar, como se observa do Relatório Fiscal, que o agente que promoveu a autuação partiu, em um primeiro momento, da análise da DIPJ e da DIRF do contribuinte e do contrato de rateio que foi apresentado, quando das respostas das intimações emitidas. Com base nas informações que obteve, buscou, aquele agente, detalhes das demonstrações contábeis e financeiras da cedente, para, ao final, concluir que *"não houve comprovação da alegada despesa de rateio de mão de obra"*.

No tópico "das conclusões", o fiscal deixa bem clara toda a motivação para que a despesa supostamente incorrida fosse glosada. Transcreve-se alguns trechos do que constou do Relatório Fiscal:

CONCLUSÃO:

Se houve um contrato de rateio, uma parte deveria ceder mão de obra, recebendo, em troca, uma contraprestação.

A parte cessionária (no caso, a HS) declararia a despesa com mão de obra na sua DIPJ e teria valores menores a declarar em DIRF, pois a mão de obra utilizada seria da parte cedente.

Já a parte cedente (no caso, a HB), não declararia a despesa do rateio destinada a parte cessionária, em sua DIPJ. E ainda teria valores a maior a serem declarados em DIRF, pois, cedeu mão de obra em troca de uma contraprestação.

Não foi o que ocorreu.

Conforme resposta ao termo de diligência, a HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES, informou que R\$ 18.121.106,46 cabia à Huawei Serviços, com base no contrato firmado entre as duas empresas.

(...)

Quando foi intimada a responder qual o valor, no ano-calendário de 2011, que deixou de ser declarado como despesas com funcionários, na DIPJ, uma vez que seriam despesas da HUAWEI SERVIÇOS DO BRASIL, esquivou-se da resposta, informando qual seria o valor correspondente a cessionária.

(...)

Quando foi intimada a responder qual o valor a maior declarado em DIRF (código 0561), uma vez que os funcionários são registrados na HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES, alegou que o valor relativo ao contrato de rateio de despesas estaria integralmente na DIRF da requerente.

Ora, se o valor estivesse integralmente na DIRF, a despesa com remuneração de empregados, declarada na DIPJ, deveria ser menor em, ao menos, R\$ 18.121.106,46 (declarados pela cessionária).

Entendemos que o rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, em face da centralização de atividades, representa, em verdade, receita da empresa que inicialmente suportou os custos e as despesas, decorrente dos serviços prestados às demais empresas do grupo.

Em outras palavras: há prestação de serviços da empresa centralizadora às demais empresas, de modo que o resultado dessa operação deverá ser escriturado como receita tributável da empresa centralizadora.

Logo, o documento a ser emitido pela empresa controladora não é nota de débito. Deveria ser uma nota fiscal de prestação de serviços. No caso presente, verifica-se que o contrato a amparar o repasse de despesas é cheio de vícios, conforme descritos no item IV.

Também não há comprovantes dos possíveis pagamentos efetuados pela contribuinte à centralizadora, relativos às notas de débitos apresentadas.

Quando indagada, no termo de intimação nº 006, de que forma foi realizado o pagamento pela cessão de mão de obra, a fiscalizada respondeu:

*“Sendo que a liquidação financeira da operação **não ocorreu todavia**”. (grifei)*

(...)

Assim, para os fins almejados:

- são insuficientes as notas de débito;*
- são insuficientes os demonstrativos e os documentos emitidos pela centralizadora e pela fiscalizada, em especial o contrato de rateio;*
- fica comprovado, conforme a própria fiscalizada declara, que não houve o efetivo pagamento das despesas pela cessão da mão de obra.*

Desta forma, entendemos que não houve comprovação da alegada despesa de rateio de mão de obra.

Portanto, estamos glosando R\$ 18.121.106,46, a título de despesas de ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados, constantes na linha 02, da ficha 05A, da DIPJ 2012, ano-calendário 2011, da Huawei Serviços do Brasil Ltda.

Assim, foram lançados de ofício valores relativos ao IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a CSLL -Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ao contrário do que alega o Recorrente em seu Recurso Voluntário, não há vício de motivação, a ensejar a nulidade da autuação. O acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte (MG) é preciso em suas colocações neste ponto, *in verbis*:

29.1. Tal como já demonstrado anteriormente, não se vislumbra, no presente caso, qualquer óbice que determine a precariedade do ato realizado pelo Fisco, uma vez que efetuado nos moldes estabelecidos pela legislação afeta ao procedimento. Constata-se que os Autos de Infração combatidos foram prolatados por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, e com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

29.2. Por outro lado, constata-se ainda que a motivação para os lançamentos foi perfeitamente identificada pela autoridade competente no Auto de Infração e no Relatório Fiscal anexados ao processo; por sua vez, a argumentação desenvolvida pelo interessado na peça impugnatória permite concluir que esta motivação foi compreendida, tanto que contestada.

30. Enfim, a argumentação acerca da nulidade apresentada pelo impugnante não tem razão de ser: o ato em questão não resultou em cerceamento do direito de defesa do interessado, uma vez que o mesmo tomou ciência do procedimento, da sua motivação e da capitulação legal correspondente. Prova inequívoca de que incoorre o cerceamento do direito de defesa é que o ato foi impugnado e a impugnação está sendo examinada por essa autoridade julgadora. Ressalte-se ainda que, se as razões apresentadas pelo impugnante forem procedentes, a solução para o litígio será a exoneração do crédito tributário - parcial ou total - e não a sua nulidade.

De fato, como muito bem colocado no último parágrafo transcrito acima, o contribuinte, desde o início da autuação, teve ciência da motivação da glosa da despesa e apresentou Impugnação Administrativa na tentativa de desconstruir as ilações da fiscalização, em pleno exercício do direito de ampla defesa que lhe é garantido no âmbito do processo administrativo tributário.

Entretanto, o fato de não concordar com a construção do agente fiscal, que trouxe várias razões para constituição do crédito tributário, não se confunde com o fato de a motivação estar equivocada e em descompasso com a Auto de Infração lavrado.

Como demonstrado acima, as conclusões da fiscalização foram de que a despesa supostamente incorrida não poderia ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não restaram cumpridos requisitos exigidos para tal dedução. E, para comprovar essas ilações, a fiscalização trouxe diversas razões em seu Relatório Fiscal.

Desta forma, neste ponto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade da autuação, no que se refere ao suposto erro na motivação da autuação.

DO MÉRITO

Superada a preliminar apresentada no Recurso Voluntário, passa-se a analisar as razões de mérito invocadas pelo contribuinte. Antes, contudo, de se verificar os fatos e documentos acostados aos autos, entende-se como necessária a fixação de algumas premissas, que serão essenciais ao deslinde da questão.

DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL.

De pronto, deve-se discorrer, mesmo que de forma breve, acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real, que é a forma de apuração do lucro do Recorrente.

Neste contexto, é importante esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

*As **despesas operacionais dedutíveis** na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As **despesas necessárias**, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as **despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa** (HIGUCHI, Hiromi, Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279) (detacou-se).*

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99. Verifica-se:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São 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).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto. 2. **Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas.** 3. **O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.** 4. **Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.** 5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não

provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial I DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).

2. A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.

3. Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.

7. Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.

8. Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

- (i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);
- (ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da entidade e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos para a dedutibilidade das despesas em geral incorridas pelo contribuinte.

Por outro lado, no que se refere ao rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo ou conglomerado, não há óbices para que seja feito, até mesmo porque este rateio proporciona uma melhor eficiência e controle de gastos para as entidades, que podem, de alguma forma, reduzir e otimizar os seus custos, principalmente aqueles relacionados às atividades administrativas das sociedades.

A Lei 6.404/76 (Lei das S/A's), por exemplo, em seu artigo 274, deixa clara a possibilidade de a remuneração dos administradores do grupo e os investidos em cargos de mais de uma sociedade ser rateada "*entre as diversas sociedades, e a gratificação dos administradores, se houver, poderá ser fixada, dentro dos limites do § 1º do artigo 152 com base nos resultados apurados nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo.*"

E essa possibilidade de ratear os custos se estende aos gastos com pessoal ligados a áreas administrativas comuns das entidades e essenciais à condução dos negócios, mesmo que os objetos sociais sejam distintos. Contudo, os critérios de rateio devem ser razoáveis, com justificativas operacionais e econômicas plausíveis e comprovadas pelo contribuinte.

Como bem apontado por Edmar Oliveira Andrade Filho, a Solução de Divergência COSIT nº 23, de 14 de outubro de 2013, trouxe os balizamentos necessários para se admitir que as despesas sejam rateadas pelas entidades coligadas e/ou pertencentes a um mesmo grupo econômico. Eis os seus ensinamentos, que detalham o que restou estabelecido naquela Solução de Consulta:

"De acordo com a Solução de Divergência nº 223 (sic), de 14 de outubro de 2013, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas. É exigível, ainda, que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja

mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Por fim, é indispensável considerar que os valores suportados devem estar alinhados com os preços praticados no mercado, ou, ao menos, que haja contraprestação justa pelos bens recebidos, de modo a evitar a alocação de receitas com base em critérios não racionais." (ANDREADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018).

Assim, para que sejam admitidas o aproveitamento de despesas rateadas entre empresas coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, entende-se que os seguintes requisitos devem ser cumpridos e comprovados pela entidade:

- (i) as despesas correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas ou incorridas.
- (ii) os critérios de rateio devem ser razoáveis e objetivos, devendo estar alinhados com o preço real do serviço prestado;
- (iii) o rateio deve ser previamente formalizado entre as partes, através de instrumento contratual, em que reste previsto expressamente os critérios, formas de remuneração e justificativas para que as despesas sejam rateadas.
- (iv) a empresa centralizadora da operação (que assume, em um primeiro momento, a integralidade da despesa, mas depois é reembolsada pelas demais, de acordo com o critério de rateio) aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe;
- (v) a empresa descentralizada, beneficiária dos bens e serviços, aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe, de acordo com o critério de rateio; e
- (vi) que a contabilidade das entidades envolvidas reflita de forma fidedigna as operações.

Assim, é com base nesses requisitos que serão analisadas a operação realizada pela Recorrente, as ilações da fiscalização e os documentos e provas acostados aos autos.

DA DESPESA GLOSADA PELA FISCALIZAÇÃO.

No presente caso, como já relatado alhures, a fiscalização entendeu que o rateio de despesas com pessoal firmado entre a Recorrente, a empresa Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda. e a empresa Huawei Gestão e Serviços do Brasil Ltda. não restou devidamente comprovado e, por isso, a despesa não poderia ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquela entidade (da Recorrente).

Primeiro, deve-se esclarecer que não há dúvidas de que as despesas com pessoal (ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados) utilizados em áreas não relacionadas à atividade-fim da entidade podem ser deduzidas da base de cálculo daqueles tributos, uma vez que se encaixam no comando do acima esmiuçado artigo 299, do

RIR/99. Estas despesas, em que pese não estarem diretamente ligadas à atividade-fim da entidade, são essenciais à manutenção da respectiva fonte produtora.

Neste ponto, inclusive, como se observa do "Acordo para Repartição de Custos" firmado pela Recorrente (fls.87 a 91), tais despesas com pessoal seriam relativas às seguintes atividades: (i) gerenciamento de recursos humanos; (ii) suporte jurídico; (iii) despesas administrativas; (iv) tecnologia da informação; (v) marketing; (vi) centro de atividades compartilhadas (contabilidade, contas a pagar, contas a receber, custo, inventário e reconhecimento de receita) e (vii) suporte financeiro.

Assim, é necessário verificar se foram cumpridos os demais requisitos para que o rateio das despesas seja válido.

Pois bem. A fiscalização, no Relatório Fiscal, consignou que *"a própria fiscalizada declara, que não houve o efetivo pagamento das despesas pela cessão da mão de obra"*.

Contudo, entende-se que a falta do efetivo pagamento seria irrelevante para fins da dedução da despesa (se analisado isoladamente), uma vez que, como a própria Solução de Divergência COSIT nº 23/2013 afirma, *"são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa."* Portanto, independentemente do pagamento, poderia, a entidade, deduzir os valores de despesas incorridas da base de cálculo dos tributos em testilha.

No que tange à falta de cumprimento dos critérios para o rateio, entretanto, concorda-se com a fiscalização, quando esta afirma que *"são insuficientes os demonstrativos e os documentos emitidos pela centralizadora e pela fiscalizada, em especial o contrato de rateio."*

De pronto, deve-se pontuar que consta dos autos o "Acordo para Repartição de Custos" e, em que pese a ausência de assinatura de testemunhas e do reconhecimento das firmas dos signatários, não há como afirmar, como fez a fiscalização, de que este não seria válido.

Contudo, apesar de o contribuinte dizer, em seu Recurso Voluntário, que o Anexo I daquele acordo estaria acostado aos autos, este documento não foi apresentado. A única reprodução deste está na "Resposta à intimação de nº 06" (fls. 101 a 109), na qual o contribuinte detalha (com um quadro) os percentuais cabíveis a cada uma das empresas envolvidas no rateio das despesas com pessoal administrativo.

Nesta mesma resposta, a Recorrente exterioriza os critérios estabelecidos, com a simplória informação, *data venia*, de que *"o critério de rateio entre as partes é efetuado pela proporção em que cada uma das empresas utiliza a mão de obra de funcionários da HB os quais prestam serviços também a HS respectivos aos seguintes departamentos: (i) RH; (ii) Jurídico; (iii) TI; (iv) Marketing; (v) Contabilidade, (vi) Financeiro e; (vii) Administrativo."* Apenas isso!

Por outro lado, quando se analisa o "Acordo para Repartição de Custos", que foi firmado entre a Recorrente, a empresa HB e a empresa Huawei Gestão e Serviços do Brasil Ltda., pode-se perceber que ficou pactuado entre as partes que os critérios para o rateio *"serão os que refletirem o real benefício experimentado por cada uma das empresas em decorrência do compartilhamento de tais atividades, podendo alterá-lo de tempos em tempos, na medida*

em que a realidade de seus negócios sofre modificação que exija a adoção de um novo critério." (item 1.4 do acordo).

Já no item 1.4.1 do mesmo acordo, está expresso que *"as partes reconhecem desde já que um dos critérios válidos, encontra-se a proporção entre as receitas de cada uma das empresas em comparação com a receita global das três pessoas jurídicas"*.

Veja-se que na resposta à intimação, a Recorrente afirma que o critério seria a proporção de utilização da mão de obra de funcionários da HB, o que acaba por contradizer com um dos critérios pontuados no acordo, no sentido que se levaria em conta *"a proporção da receita de cada uma das empresa"*.

Questiona-se, assim, se o fato de a empresa possuir maior receita, ela necessariamente utilizaria-se de mais mão de obra do que a que tem uma receita menor. Pelo o que consta dos autos, não há como responder esse questionamento! Não há objetividade nenhuma nesse critério, até mesmo porque, em uma construção argumentativa, uma empresa em maior dificuldade financeira (menor receita) pode ter que demandar mais as áreas administrativas, tais como, por exemplo, jurídico, financeiro, contabilidade, para que possa gerir melhor seus negócios.

E mais: seriam razoáveis e objetivos esses critérios a referendar o rateio de despesas pretendido? Haveria como a fiscalização aferir, dentro da proporção apresentada, se houve um rateio correto ou se este foi feito de acordo com os interesses fiscais e tributários das entidades e alterados de "tempos em tempos"?

Tem-se convicção pela não objetividade e razoabilidade dos critérios supostamente estabelecidos entre as partes. Não há como dar respaldo ao rateio, arrimado em frágil pactuação e com uma subjetividade grande.

Como se não bastasse essa fragilidade do pacto firmado entre as partes, para este julgador, o que restou mais nítido em todo o trabalho fiscal, que culminou na glosa da despesa com o suposto rateio pactuado, foi o fato de a empresa cedente (empresa HB) não ter demonstrado que, em sua DIPJ, os valores declarados como despesas com pessoal não englobavam os valores supostamente assumidos pela Recorrente, tendo em vista o rateio das despesas com pessoal.

A resposta daquela cedente, quando intimada expressamente para tanto, foi evasiva e nada esclareceu. A conclusão da fiscalização é cristalina e, por isso, pede-se vênua para reproduzi-la novamente:

Se houve um contrato de rateio, uma parte deveria ceder mão de obra, recebendo, em troca, uma contraprestação.

A parte cessionária (no caso, a HS) declararia a despesa com mão de obra na sua DIPJ e teria valores menores a declarar em DIRF, pois a mão de obra utilizada seria da parte cedente.

Já a parte cedente (no caso, a HB), não declararia a despesa do rateio destinada a parte cessionária, em sua DIPJ. E ainda teria valores a maior a serem declarados em DIRF, pois, cedeu mão de obra em troca de uma contraprestação.

Não foi o que ocorreu.

Conforme resposta ao termo de diligência, a HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES, informou que R\$ 18.121.106,46 cabia à Huawei Serviços, com base no contrato firmado entre as duas empresas.

(...)

Quando foi intimada a responder qual o valor, no ano-calendário de 2011, que deixou de ser declarado como despesas com funcionários, na DIPJ, uma vez que seriam despesas da HUAWEI SERVIÇOS DO BRASIL, esquivou-se da resposta, informando qual seria o valor correspondente a cessionária. (destacou-se)

Para corroborar com este entendimento, transcreve-se trecho das conclusões expostas na Solução de Divergência COSIT nº 23/13. Confira-se:

Sendo assim, no que tange ao IRPJ, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:

(...)

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

Assim, dentro das premissas fixadas alhures, não restou comprovado nos autos que "a empresa centralizadora da operação (que assume, em um primeiro momento, a integralidade da despesa, mas depois é reembolsada pelas demais, de acordo com o critério de rateio) aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe". Mesmo tendo oportunidade para contestar as conclusões da fiscalização neste ponto, a Recorrente não fez.

Por outro lado, deve-se pontuar, apenas para argumentar, que não se coaduna com a afirmação da fiscalização de que "o rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, em face da centralização de atividades, representa, em verdade, receita da empresa que inicialmente suportou os custos e as despesas, decorrente dos serviços prestados às demais empresas do grupo."

Não há que se falar em receita neste caso e, sim, em mero reembolso de despesas. Não se pode olvidar que receita está ligada a alguma forma de acréscimo patrimonial e, neste caso, o reembolso das despesas anteriormente suportadas da centralizadora, em nada acresce no patrimônio da entidade. Mais uma vez se vale das conclusões da Solução de Divergência COSIT nº 23/13:

22. Neste contexto, impende reconhecer que os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial. (destacou-se)

Processo nº 10855.721449/2016-83
Acórdão n.º **1302-003.219**

S1-C3T2
Fl. 403

Assim, em que pese não se concordar com as conclusões da fiscalização de que os valores recebidos pelo rateio deveriam ser tratados como receita pela empresa cedente, não há como dar respaldo ao apelo da Recorrente, devendo ser mantida a autuação combatida na integralidade.

Por todo exposto, **NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, mantendo-se, na totalidade o acórdão proferido pela DRJ de Belo Horizonte (MG) e, por consequência, o Auto de Infração lavrado em face da Recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator