



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11052.720016/2014-57
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.099 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2022
Recorrente MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA INTEGRAL DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS RATEADAS. NECESSIDADE DE DEFINIÇÃO DE CRITÉRIO ALTERNATIVO PARA GLOSA PARCIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial que deixa de demonstrar, mediante indicação nas peças processuais, o prequestionamento da matéria que, embora arguida em recurso voluntário, não foi apreciada no acórdão recorrido.

REPERCUSSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. FUNDAMENTO INATACADO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões de diferentes Colegiados que, individualmente, não confrontam os dois fundamentos autônomos nos quais se apoia o acórdão recorrido, mormente porque proferidas em contextos fático e jurídico distintos, concernentes a período anterior à vigência da Lei nº 9.249, de 1995, ou referente a glosa de despesas distintas, apoiada em requisito específico estipulado no âmbito da apuração do IRPJ para gastos com comissões, diversamente do acórdão recorrido que afirmou a repercussão na base de cálculo da CSLL de glosa de despesas cuja necessidade não foi comprovada, já na vigência da Lei nº 9.249, de 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.113, na sessão de 18 de outubro de 2017, no qual foi negado provimento aos recursos de ofício e voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

DISPÊNDIO COM A EMISSÃO PRIMÁRIA DE AÇÕES. GLOSA. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. DESCABIMENTO.

Anteriormente à introdução do Regime Tributário de Transição RTT, o tratamento tributário relativo às despesas com a emissão de novas ações era de conta redutora do resultado. Durante a sua vigência, o Contribuinte deveria reverter/neutralizar, para efeitos tributários, os novéis expedientes contábeis, de forma que a apuração de seu resultado refletisse o quadro normativo existente até 31/12/2007. Findo o RTT, estabeleceu-se através da MP nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, a garantia do proveito do dispêndio com os gastos na emissão primária de ações. A exposição de motivos da referida norma demonstra a intenção inequívoca de manter o mesmo tratamento tributário até então dado aos contribuintes que tivessem incorrido em tais despesas. Assim, por decorrência lógica, se a intenção manifesta era de garantir o mesmo tratamento tributário até então existente, significa dizer que desde antes da edição da Lei nº 12.973/14 já lhe era garantido tal tratamento. Incabível, portanto, a exigência de exclusão de tais despesas na apuração do Lucro Real.

DISPÊNDIO COM JUROS REMUNERATÓRIOS DE DEBÊNTURES (1ª EMISSÃO). PROVA.

Não comprovado pela Contribuinte o valor efetivamente incorrido com o pagamento de juros sobre debêntures emitidas por ela, não resta outra alternativa senão manter a glosa dos valores apurados pela Fiscalização. Glosa mantida.

DISPÊNDIO COM JUROS REMUNERATÓRIOS DE DEBÊNTURES (2ª EMISSÃO). PROVA.

Comprovado nos autos a efetiva captação dos recursos oriundos da emissão de debêntures, incabível a glosa dos encargos financeiros suportados pelo Contribuinte e vinculados à emissão desses títulos.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 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, conseqüentemente, 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 indedutíveis 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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2010 a partir da constatação de exclusões indevidas e despesas indedutíveis. A autoridade julgadora de 1ª instância reverteu parcialmente a glosa de despesas, exonerando integralmente o crédito tributário e subsistindo, apenas, redução de prejuízo fiscal e base negativa originalmente apurados, sendo que esta decisão foi submetida a reexame necessário (e-fls. 615/649). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário nos seguintes termos (e-fls. 692/719):

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário no que diz respeito à glosa das despesas incorridas na emissão de debêntures. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário no tocante à i) glosa das despesas de rateio intragrupo; e ii) aplicabilidade à CSLL das glosas de despesas que não atendam os critérios de dedutibilidade relativos ao IRPJ. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 30/11/2017 (e-fl. 720) e em 20/12/2017 retornaram ao CARF veiculando embargos de declaração (e-fls. 721/722) rejeitados conforme e-fls. 726/733. Ciente desta rejeição, a PGFN informou que não haveria interposição de recurso especial (e-fl. 735).

Antes de ser cientificada do acórdão recorrido em 25/05/2018, a Contribuinte interpôs recurso especial em 20/03/2018 (e-fls. 738/761) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 966/981, do qual se extrai:

- (1) “divergência jurisprudencial quanto à glosa das despesas administrativas compartilhadas com EBX – inversão do ônus da prova”

[...]

Com relação a essa primeira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

[...]

(2) “divergência jurisprudencial quanto à glosa das despesas administrativas compartilhadas com EBX – reconhecimento de montante mínimo e razoável para a dedutibilidade de despesas administrativas”

Decisão recorrida:

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.

[...].

A Fiscalização, neste ponto, glosou o valor de R\$ 9.430.616,60, relativos a despesas que teriam sido rateadas pelas empresas do Grupo EBX.

[...].

Creio não assistir razão à Recorrente.

O acordo de rateio é claríssimo ao estabelecer os critérios para a divisão dos custos.

Aliás, como bem disse a Recorrente em seu recurso voluntário, em nenhum momento a Fiscalização ou a Autoridade Julgadora de piso questionaram a validade do acordo.

Isso é certo. O que foi questionado foi justamente o seu cumprimento.

Como vimos, o combinado era a aferição direta dos custos, com base em “folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada” (v. cláusula 4.1, “b”), a ser realizada em até 30 dias após o fim do mês anterior à realização das despesas, com a consequente emissão de notas de débito para a MMX. Em não sendo feita a aferição direta no prazo previamente ajustado, deveria a EBX aplicar os percentuais de rateio estabelecidos para cada exercício fiscal, relativos a cada um dos custos gerais e administrativos orçados, emitindo as notas de débito com base nesses valores e compensando eventuais diferenças em meses posteriores, conforme estabelecido na cláusula 4.1, “c” e “d”.

Ora, não foram apresentadas as “folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada”; também não foram estipulados os percentuais predefinidos de rateio para o exercício fiscal.

Então, de todo o exposto considero que o Acordo de Custos Administrativos Compartilhados não foi cumprido, razão pela qual considero acertada a decisão recorrida e não dou guarida às alegações da Recorrente neste ponto.

Acórdão paradigma nº 101-93.013, de 2000:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO - As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se com base de rateio a receita líquida.

[...].

Segundo o Termo de Verificação de fls. 09/22, nos anos-calendário de 1990 a 1992, foram glosadas as despesas do quadro 12 do Formulário I das Declarações de Rendimentos, relativas a “Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados”, “Remuneração de Dirigentes e Conselho de Administração” e “Outras Despesas de Aluguéis”, enquanto que, nos anos-calendário de 1993 e 1994, a glosa alcançou as despesas operacionais do Quadro 4, linhas 29 e 32, referentes a “Remuneração, Ordenados, Salários, Gratificações e Encargos”, ao argumento de que tais despesas constituíam despesas de outras pessoas jurídicas, pertencentes ao grupo empresarial do Banco.

[...].

A autoridade julgadora de primeira instância acolheu parcialmente a impugnação apresentada, excluindo parte do excesso de retiradas oferecido à tributação (demonstrativo às fls. 732/733 - lido em Plenário), argumentando que ficou amplamente demonstrado nos autos que parte das despesas incorridas pela autuada pertence às suas controladas, entendendo mais adequado o rateio com base na receita líquida de vendas de cada empresa do conglomerado, refazendo os cálculos (Quadros 1 a IV - fls. 738/741) para obtenção da matéria tributável, dela compensando os prejuízos fiscais apresentados pela interessada. Recorreu de ofício para este Colegiado.

[...].

Na realidade, com bem acentuou o julgador monocrático, ficou inequivocamente demonstrado nos autos que parte das despesas glosadas pertencem efetivamente à autuada, correspondendo a gastos necessários para a percepção de suas receitas, não tendo qualquer sentido a manutenção da glosa como efetivada no lançamento fiscal.

Por sua vez, o critério adotado na decisão de primeira instância, tendo por base a receita líquida de vendas de cada empresa do conglomerado — como ficou demonstrado no Quadro anexo à decisão — se mostra adequado, pois, como acentuou o julgador singular “este é o procedimento mais utilizado, na Contabilidade de Custos, para a distribuição dos chamados custos conjuntos, ou seja, daqueles custos para os quais não se dispõe de parâmetros fidedignos ou adequados para o rateio aos diversos tipos de produtos fabricados pela companhia.”

Acórdão paradigma nº 105-16.141, de 2006:

RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE.

Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.

[...].

A fiscalização, diante da não apresentação dos demonstrativos dos custos incorridos e respectivos através das planilhas de rateio, elaborada pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como prova ou indício de prova da efetiva utilização dos referidos serviços, contabilizados como prestados pelo Banco Itaú, entendeu não ter atendido o contrato de folha 04 do Anexo II que prevê a apuração e o rateio dos custos de acordo com a efetiva utilização.

Diante da impossibilidade de conferência dos custos efetivos, a fiscalização elaborou as planilha de folhas 109 a 111 do anexo II, para determinar os custos com base no percentual da receita bruta total da autuada em relação à receita bruta total do conglomerado ITAÚ que compartilhara os custos, sendo esse percentual aplicado ao total dos custos chegou-se ao valor da participação nos custos, levantando portanto diferenças entre o lançado e o apurado pela fiscalização.

[...].

De fato, é preferível o custo efetivo ao custo estimado ou arbitrado com base em outros critérios, porém, no caso de custo efetivo, é imprescindível a possibilidade de aferição por parte da fiscalização tributária, se a empresa sequer apresenta as planilhas de rateio, não há possibilidade de aceitação de tal método.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a glosa deveria ser mantida — A Fiscalização [...] glosou o valor de R\$ 9.430.616,60, relativos a despesas que teriam sido rateadas pelas empresas do Grupo EBX*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 101-93.013, de 2000, e 105-16.141, de 2006) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *seria mais adequado o rateio com base na receita líquida de vendas de cada empresa do conglomerado, refazendo os cálculos [...] para obtenção da matéria tributável* (primeiro acórdão paradigma) e que, *não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta* (segundo acórdão paradigma).

(3) “divergência jurisprudencial quanto à glosa das despesas financeiras incorridas pela Recorrente”

[...]

No tocante a essa terceira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

(4) “divergência jurisprudencial quanto à inaplicabilidade do requisito da necessidade à base de cálculo da CSLL”

Decisão recorrida:

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, conseqüentemente, 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 indedutíveis 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.

[...].

A Fiscalização apontou 3 infrações, a saber:

1) [...];

2) Glosa de despesas objeto de rateio entre as empresas integrantes do Grupo EBX, por falta de comprovação de critérios razoáveis e objetivos para o respectivo rateio intragrupo;

3) *Glosa de despesas decorrentes da emissão de debêntures por ausência de comprovação do ingresso de novos recursos financeiros decorrentes da negociação dos citados títulos.*

[...].

No recurso voluntário, alega a Recorrente que as despesas glosadas que não atendam aos critérios de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ, devem ser consideradas na base de cálculo da CSLL, haja vista a ausência de regramento na legislação da referida Contribuição que condicione a dedução dessas despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade.

[...].

Arremata dizendo que “Assim, (i) não tendo os AUTOS sido lavrados sob o fundamento de ausência de comprovação da existência das despesas em discussão, e, ainda, (ii) sendo a tese esposada pela RECORRENTE em sua impugnação corroborada pela DECISÃO, deve-se reconhecer a dedutibilidade das despesas para fins de CSLL”.

Na realidade, o Auto de Infração glosou as despesas objeto deste recurso por dois motivos diferentes (v. e-fls. 320): a glosa de despesas decorrentes de rateio com a EBX teve por motivo a sua desnecessidade; já a glosa de despesas financeiras foi objeto de falta de comprovação. Portanto, o raciocínio esposado pela Contribuinte acima reproduzido já cai por terra.

[...].

Ademais, independentemente dos erros de avaliação da Recorrente em relação ao efetivamente decidido pela Autoridade Julgadora a quo, sua tese principal não tem como prosperar, haja vista que a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

[...].

Assim, o lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais. Vejamos o que nos diz o artigo 299 do RIR/99:

[...].

Da interpretação sistemática destes dispositivos, podemos deduzir 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 e, por óbvio, devidamente comprovadas.

Portanto, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido, mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica. Assim, o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 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 indedutíveis 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, voto por negar provimento ao recurso também em relação a este ponto.

Acórdão paradigma nº 101-94.825, de 2005:

CSLL — DESPESAS DESNECESSÁRIAS - ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO — IMPROCEDÊNCIA — a base de cálculo da CSLL é o resultado do período, apurado na forma da legislação comercial, ajustado na forma da legislação específica (artigo 2º da Lei nº 7.689/1988). As despesas desnecessárias são indedutíveis para o IRPJ, não o sendo para a CSLL por falta de expressa previsão legal, desde que comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

[...].

Os autos de infração apontam como causa, para as exigências constituídas, a glosa de valores lançados em sua contabilidade como custo de produção e cuja necessidade para a atividade fim não restou comprovada pela autuada, concluindo ser aqueles pagamentos a terceiros “liberalidades da empresa, e como tal, custos não dedutíveis”.

[...].

A jurisprudência administrativa deste Conselho corrobora o entendimento esposado pela autoridade julgadora de primeiro grau, neste voto ratificado, no sentido de ser incabível a adição de valores de custos/despesas desnecessárias, que tenham sido devidamente

comprovadas, diante da falta de previsão legal, na apuração da base de cálculo da CSLL, que, por definida em legislação específica, não se confunde com o lucro líquido tributado pelo IRPJ.

Acórdão paradigma nº 9101-001.510, de 2012:

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.

[...].

O presente processo administrativo é decorrente de lançamento do IRPJ e CSLL relativo à glosa de despesas por falta de comprovação da efetividade e necessidade das despesas relativas a serviços prestados por pessoa jurídica e de comissões, conforme auto de infração de fls. 242/250.

[...].

Ressalta-se que não estamos falando de despesas não comprovadas, mas sim despesas efetivamente incorridas pela empresa, no entanto, não podem ser consideradas dedutíveis para apuração do lucro real apenas e tão somente por força de lei, lei esta que não determina a sua exclusão da Base de Cálculo da CSLL.

Por fim, relativamente a essa quarta matéria, ocorre, apenas em parte, o alegado dissenso jurisprudencial.

Com referência à infração de glosa de despesas decorrentes de rateio com a EBX, a qual teve por motivo a sua desnecessidade, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *somente poderão reduzir o lucro líquido [base de cálculo da CSLL] as despesas [...] necessárias*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 101-94.825, de 2005, e 9101-001.510, de 2012) decidiram, de

modo diametralmente oposto, que é *incabível a adição de valores de custos/despesas desnecessárias, que tenham sido devidamente comprovadas, diante da falta de previsão legal, na apuração da base de cálculo da CSLL (primeiro acórdão paradigma) e que não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis [desnecessárias] na apuração do lucro real (segundo acórdão paradigma).*

Já no concernente à infração *glosa de despesas financeiras por falta de comprovação*, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

Tanto na decisão recorrida, quanto nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 101-94.825, de 2005, e 9101-001.510, de 2012), chegou-se à mesma conclusão, de que *somente poderão reduzir o lucro líquido [base de cálculo da CSLL] [...] as despesas [...] devidamente comprovadas (acórdão recorrido), ou seja, de que as despesas desnecessárias são indedutíveis para o IRPJ, não o sendo para a CSLL por falta de expressa previsão legal, desde que comprovadas por documentos hábeis e idôneos (primeiro acórdão paradigma) e de que não estamos falando de despesas não comprovadas, mas sim [de] despesas efetivamente incorridas pela empresa, [que], no entanto, não podem ser consideradas dedutíveis para apuração do lucro real apenas e tão somente por força de lei (segundo acórdão paradigma).*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

Cientificada da admissibilidade parcial do recurso em 06/12/2018, a Contribuinte não apresentou agravo (e-fl. 1003).

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que o acórdão recorrido manteve a glosa de “despesas – rateio – serviços corporativos” *incorridas nos termos de “Acordo de Custos Administrativos Compartilhados” (“Acordo de Rateio”) celebrado com a EBX HOLDING LTDA (“EBX”), que totalizaram o montante de R\$ 9.430,616,60 no período, observando que muito embora a fiscalização não tenha apresentado qualquer elemento que pudesse levantar suspeita quanto à observação do critério de rateio adotado, promovendo a glosa porque a documentação apresentada indicava a realização do rateio com base em percentuais variáveis, supostamente sem esclarecer como se teria chegado aos mesmos, e concluindo que as despesas em questão não teriam suporte em “critérios razoáveis e objetivos” e seriam integralmente indedutíveis, por força do disposto nos arts. 251 e 299 do RIR/99.*

Reporta a demonstração da improcedência da glosa apresentada em sua defesa, sendo que relativamente às despesas compartilhadas o Colegiado *a quo* a teria mantido porque não comprovado o critério de mensuração da divisão de custos concretamente adotado, inclusive validando a glosa no âmbito da CSLL por entender as despesas desnecessárias e indedutíveis na forma do art. 47 da Lei nº 4.506/64 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Depois de expor a *divergência jurisprudencial quanto à glosa das despesas administrativas compartilhadas com EBX – Inversão do ônus da Prova* -, matéria que não teve seguimento, a Contribuinte passa à abordagem acerca do *reconhecimento de montante mínimo e razoável para a dedutibilidade de despesas administrativas*. Diz que *a existência e efetividade de compartilhamento de despesas não foi objeto de suspeitas, até porque elas foram efetivamente incorridas para o desenvolvimento das atividades próprias da Contribuinte.*

Indica o paradigma nº 101-93.013 que não validou a glosa integral, mas sim, *diante da inexistência de qualquer dúvida quanto à existência e efetividade do*

compartilhamento de despesas, atribuiu um critério para que fosse reconhecido algum montante mínimo e razoável para a dedutibilidade das despesas administrativas. Sob este entendimento, jamais poderia a glosa em questão ser mantida in totum, por ser absolutamente irrazoável, afrontando, inclusive, o princípio da busca da verdade material, corolário da legalidade e norteador do processo administrativo tributário.

Na mesma linha, o paradigma nº 105-16.141 afirma a prevalência de *critério com base na receita bruta* se não comprovado o critério utilizado, e sob a ótica de ambos a Contribuinte defende que o recurso especial seja admitido e o acórdão recorrido reformado para que, *ao menos seja adotado algum critério de reconhecimento de montante mínimo e razoável para a dedutibilidade das despesas administrativas no caso em questão.*

Depois de discorrer sobre a divergência acerca da *glosa das despesas financeiras incorridas*, matéria que não teve seguimento, a Contribuinte aborda a *inaplicabilidade do requisito da necessidade à base de cálculo da CSLL*, discordando da afetação da base de cálculo da CSLL em razão da classificação de despesas como desnecessárias, consoante paradigmas nº 101-94.825 – para o qual *inexiste previsão legal para adição ao resultado do exercício das despesas comprovadamente incorridas, mas consideradas desnecessárias para fins de IRPJ* – e 9101-001.510 – segundo o qual *a base de cálculo da CSLL é o “valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis para apuração do Imposto de Renda”*, mesmo diante do art. 2º, da Lei nº 7.689/88, do art. 13 da Lei nº 9.249/95 e do art. 47 da Lei nº 4.506/64,

Passa a defender a reforma do acórdão recorrido, reiterando que o questionamento fiscal quanto às despesas compartilhadas se deu pela evidenciação, na documentação apresentada, de *realização do rateio com base em percentuais variáveis*, e ressalta não ter *obtido nenhuma vantagem fiscal* mediante transferência artificial de despesas que seriam atribuíveis à EBX, vez que originalmente apurou resultado fiscal negativo bem superior ao montante glosado. Ademais, a Contribuinte e EBX *representavam interesses independentes e autônomos*, impedindo que elas aceitassem *absorver despesa da outra*, como evidenciam, inclusive, as obrigações expressas no Acordo de Rateio.

Novamente menciona que *a fiscalização jamais lançou qualquer suspeita sobre o Acordo de Rateio, de maneira que somente poderia ser a ela repassado o percentual de despesas efetivamente a ela atribuíveis, nada mais, nada menos*. Discorre sobre as definições do contrato, reporta outras críticas da fiscalização aos procedimentos adotados, e observa que as despesas integralmente glosadas *têm origem em relação jurídica aperfeiçoada por meio de negócio jurídico cuja validade jamais foi colocada em dúvida e a falta de compreensão por parte da fiscalização quanto ao critério utilizado não se justifica diante da documentação a ela disponibilizada (em especial, o próprio Acordo de Rateio, as notas de débitos e a documentação juntada em atendimento à intimação datada de 17.07.2014).*

Refere a validade da prova que detém e as objeções à atuação por presunção, tratada em matéria que não teve seguimento, para afirmar *absolutamente irrazoável* a glosa integral das despesas, invocando os princípios da verdade material e legalidade, e referindo a impossibilidade de diversas ações, inclusive cumprimento de obrigações tributárias, *sem que tivesse incorrido em qualquer despesa administrativa para tanto*. Assim, ausente suspeita quanto à existência e efetividade do compartilhamento, deveria ser *reconhecido um montante mínimo e razoável*, tal como procedido no recente Acórdão nº 9101-003.003, e em diversos outros casos nos quais (i) *ao se ver diante da impossibilidade de identificar o método utilizado pelo*

contribuinte para realização do rateio, em razão da ausência da documentação necessária (o que, repise-se, sequer ocorreu no caso concreto), a própria fiscalização utilizou métodos indiretos para determinar o montante que caberia a cada empresa ou (ii) o critério indireto foi aplicado diante da irrazoabilidade da glosa integral procedida pela fiscalização; neste sentido: Acórdão nº 103-06395, de 13.08.84; Acórdão nº 101-93.013, em 16.03.2000; Acórdão nº 105-16141, em 08.11.2006; e Acórdão CSRF nº 01-05.966, em 12.08.2008.

Defende, assim, que *no mínimo deve ser adotado algum critério para que seja reconhecido algum montante mínimo e razoável para a dedutibilidade das despesas administrativas em questão.*

Depois de abordar as glosas relativas a despesas com operações de debêntures (que não teve seguimento) questiona a aplicação de critérios de dedutibilidade do IRPJ à apuração da base de cálculo da CSLL, pois na legislação desta não há *dispositivo que condicione a dedutibilidade de despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade.*

Pede, assim, a admissibilidade e o provimento do recurso especial, com o restabelecimento do resultado negativo originalmente apurado no ano-calendário 2010.

Os autos foram remetidos à PGFN em 06/09/2018 (e-fls. 985), e retornaram em 20/09/2018 com contrarrazões (e-fls. 986/997) nas quais a PGFN defende que as despesas desnecessárias não podem ser consideradas operacionais e, assim, não podem reduzir a base de cálculo da CSLL. Acrescenta referências à *proximidade entre as hipóteses de incidência da CSLL e do IRPJ* e finaliza requerendo que seja mantido o acórdão recorrido, negando-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Embora não haja objeção ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte, constata-se a impossibilidade de apreciação de dissídio jurisprudencial, inicialmente da primeira matéria, diante da ausência, no acórdão recorrido, de enfrentamento do tema trazido a debate.

Confirma-se no recurso voluntário, a partir do parágrafo 4.25 (e-fls. 678/680), que a Contribuinte deduziu, subsidiariamente, questionamento contra a glosa integral das despesas administrativas rateadas, observando que *ao menos devia ser atribuído critério para que fosse reconhecido algum montante mínimo e razoável para a dedutibilidade das despesas administrativas em questão*, inclusive já antecipando a referência a precedentes que assim teriam decidido, validando a utilização, pela própria fiscalização, de *métodos indiretos para determinar o montante que caberia a cada empresa*, ou mesmo aplicando o critério indireto *diante da irrazoabilidade da glosa integral procedida pela fiscalização.*

Contudo, o Colegiado *a quo* não enfrentou esta objeção, limitando-se a validar o procedimento fiscal em razão da falta de provas dos critérios adotados para rateio das despesas. Veja-se o voto condutor, de lavra do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves:

- 1) Glosa de despesas decorrente do rateio entre as empresas do Grupo EBX

A Fiscalização, neste ponto, glosou o valor de R\$9.430.616,60, relativos a despesas que teriam sido rateadas pelas empresas do Grupo EBX.

A Fiscalização efetuou as glosas haja vista que a Recorrente não teria demonstrado a aplicação de “critérios razoáveis e objetivos para o rateio” (v. TVF às e-fls. 303). Assim se manifestou a Fiscalização:

A DRJ/SPO manteve a glosa, ao argumento de que a Recorrente não teria comprovado, com documentação hábil e idônea, a mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do Grupo EBX. Tal demonstração, segundo a DRJ/SPO deveria se dar através da apresentação de “folhas de tempo e/ou outra metodologia”, conforme consta do item 4.1, alínea “b”, do “Acordo de Custos Administrativos Compartilhados”, firmado entre as empresas do Grupo EBX para estabelecer os critérios de rateio de custos.

Abaixo reproduzo o citado Acordo de Custos Compartilhados, naquilo que nos interessa:

[...]

Também não teria sido apresentado e/ou comprovado ter sido realizado, pela Recorrente, aquilo que havia sido estabelecido no item 4.1, alínea “c”, que diz respeito ao estabelecimento dos percentuais predefinidos de rateio, utilizáveis no caso de não ser possível a aferição direta dos custos a serem rateados, no prazo ajustado pela alínea “b” (trinta dias). No raciocínio expendido pela Decisão Recorrida, se tais percentuais não foram definidos, então a única forma aceitável e condizente com o Acordo de Custos Administrativos Compartilhados para a aferição dos valores a serem rateados, seria através de aferição direta, lastreada em documentação hábil, no caso, as tais “time sheets”, ou “folhas de tempo”, que não foram apresentadas, nem à Fiscalização, nem no momento da impugnação.

No seu Recurso Voluntário, a Contribuinte reitera ter adotado o critério de aferição direta das despesas efetivamente incorridas, nos exatos termos do acordo de rateio.

Aduz que o percentual atribuível à Recorrente, com relação a cada um dos itens de despesa variava, mas reforça a sua convicção de que a sistemática utilizada para a respectiva aferição era razoável, objetiva e consistente.

Quanto à necessidade de apresentação da documentação que daria suporte ao critério de divisão do custo adotado, argui que se trataria de verdadeira inversão do ônus da prova, por parte da Fiscalização e da Autoridade Julgadora a quo. Vejam o que diz a Recorrente a respeito:

4.19. Assim, a contabilização regular das despesas administrativas incorridas pela RECORRENTE, calcada no Acordo de Rateio e nas notas de débito, ambos apresentados à fiscalização, faz prova a seu favor, sendo do fisco o ônus de provar a inveracidade dos fatos contabilizados (§2º do art. 9º do DL nº 1.598/77, acima transcrito).

4.21. No caso em tela, a fiscalização alegou que o rateio teria sido realizado sem suporte em critérios objetivos e razoáveis, porém, em momento algum aprofundou suas investigações a fim de demonstrar a referida irregularidade. Caberia à fiscalização provar, ou, ao menos, apresentar indícios de que o rateio não foi realizado com base em critérios objetivos e razoáveis para somente então infirmá-lo. Além disso, a DECISÃO justificou a manutenção da glosa na suposta falta de comprovação da efetividade do critério direto, e, por conseguinte, para que não implicasse em inversão do ônus da prova, deveria a fiscalização também ter ao menos indicado indícios que pudessem suscitar suspeitas sobre a referida atividade (o que não ocorreu).

Creio não assistir razão à Recorrente.

O acordo de rateio é claríssimo ao estabelecer os critérios para a divisão dos custos.

Aliás, como bem disse a Recorrente em seu recurso voluntário, em nenhum momento a Fiscalização ou a Autoridade Julgadora de piso questionaram a validade do acordo. Isso é certo. O que foi questionado foi justamente o seu cumprimento.

Como vimos, o combinado era a aferição direta dos custos, com base em “folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada” (v. cláusula 4.1, “b”), a ser realizada em até 30 dias após o fim do mês anterior à realização das despesas, com a consequente emissão de notas de débito para a MMX. Em não sendo feita a aferição direta no prazo previamente ajustado, deveria a EBX aplicar os percentuais de rateio estabelecidos para cada exercício fiscal, relativos a cada um dos custos gerais e administrativos orçados, emitindo as notas de débito com base nesses valores e compensando eventuais diferenças em meses posteriores, conforme estabelecido na cláusula 4.1, “c” e “d”.

Ora, não foram apresentadas as “folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada”; também não foram estipulados os percentuais predefinidos de rateio para o exercício fiscal.

Então, de todo o exposto considero que o Acordo de Custos Administrativos Compartilhados não foi cumprido, razão pela qual considero acertada a decisão recorrida e não dou guarida às alegações da Recorrente neste ponto.

O exame de admissibilidade deu seguimento a este ponto do recurso especial destacando esta expressão final do voto condutor do acórdão recorrido (*...razão pela qual considero acertada a decisão recorrida e não dou guarida às alegações da Recorrente neste ponto*), bem como por constatar que a glosa fora integral na afirmação inicial, contida no voto condutor do acórdão recorrido, de que *a Fiscalização [...] glosou o valor de R\$ 9.430.616,60, relativos a despesas que teriam sido rateadas pelas empresas do Grupo EBX.*

Releva, assim, também ter em conta o que disse a decisão de 1ª instância.

Nota-se que argumentação semelhante àquela sobre a qual recai o dissídio jurisprudencial em tela foi deduzida em impugnação (parágrafos 5.27 a 5.30, e-fl. 453), mas apenas sob a ótica de que a glosa não poderia ser integral, vez que se a Contribuinte não tivesse incorrido nas despesas não teria cumprido diversas obrigações administrativas e tributárias, sem referir a necessidade de adoção de outro critério de rateio. E, sob esta vertente, a decisão de 1ª instância apenas demandou prova documental compatível com a natureza das despesas escrituradas, nas palavras do Julgador Gleiber Menoni Martins:

ITEM 02: DA GLOSA SOBRE O DISPÊNDIO ATRELADO AO RATEIO DE SERVIÇOS COORPORATIVOS PRESTADOS PELA EBX HOLDING LTDA. (EBX).

18. Sem razão o Interessado.

19. Bem diretamente: o Contribuinte não juntou (ao tempo do procedimento de fiscalização), e nem agora o faz (por oportunidade de impugnação), o documentário que, previsto no "Acordo de Custos Administrativos Compartilhados" (fls. 102/116), daria suporte e justificativa ao critério de divisão de custos então concretamente experimentado entre ele, Interessado, e EBX Holding Ltda.entre ele, Interessado, e EBX Holding Ltda.

20. Atente-se para o disposto na "Cláusula 4.1 - Do rateio dos Custos Compartilhados entre EBX e MMX" do Acordo em referência (fl. 108; destaques do original):

(a) Conforme a metodologia estabelecida neste Acordo, a MMX reembolsará mensalmente à EBX, a parcela dos Custos Compartilhados de sua responsabilidade.

(b) Mensalmente, a EBX efetuará medição e calculará o valor das Atividades Sujeitas aos Custos Compartilhados efetivamente utilizadas pela MMX, com base em folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada

(os "Custos Mensais Efetivamente Compartilhados"), e emitirá, para fins de cobrança, no prazo de trinta (30) dias contados do final do mês anterior, notas de débito para a MMX [...]. As Notas de Débito deverão indicar o valor a ser reembolsado e conter uma descrição detalhada dos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados.

(c) Em complementação à metodologia acima ajustada, a EBX e a MMX deverão acordar, em relação a cada exercício fiscal, a estimativa dos Custos Compartilhados a serem compartilhados nos termos deste Acordo (a "Estimativa de Custo Anual"), estimando percentuais de rateio para cada um dos custos gerais e administrativos orçados componentes dos Custos Compartilhados (os "Percentuais Predefinidos de Rateio"). [...].

(d) Os Percentuais Predefinidos de Rateio serão utilizados para a emissão de Notas de Débito exclusivamente em relação àqueles meses em que, por qualquer razão, a EBX não conclua, no prazo assinalado para a emissão da competente Nota de Débito, a medição e o cálculo do valor dos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados. Nesse caso, as diferenças eventualmente verificadas entre o valor cobrado pela EBX com base nos Percentuais Predefinidos de Rateio e o valor devido pela MMX com base nos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados serão ajustados no mês ou meses subsequentes.

21. Ora, o próprio Contribuinte, instado a tanto (fl. 147, item 1, alínea "c", do Termo de Intimação Fiscal datado de 17/07/2014), sobre a atualização/concretização do previsto na cláusula 4.1, alínea "c" do referido "Acordo de Custos Administrativos Compartilhados", respondeu que "a estimativa dos Custos Compartilhados a serem compartilhados - Estimativa Custo Anual, não foram efetuadas". Então, se os custos, por suas espécies (afeto a tal e qual segmento de serviço administrativo prestado por EBX Holding Ltda.) e potencialmente compartilháveis, não foram estimados, surge como um sem sentido admitir um percentual predefinido de rateio para algo (espécie de custo a compartilhar) que não fora previsto. Por essa linha, jamais teve lugar a regra da cláusula 4.1, alínea "d" do "Acordo de Custos Administrativos Compartilhados": os tais percentuais predefinidos de rateio não foram fixados, certo que não foram estimadas as espécies de custo a compartilhar.

22. Seguindo no raciocínio, se, efetivamente, houve atribuição de custo ao Contribuinte, assim o foi pela via primária: medição direta, procedida "com base em folhas de tempo e/ou outra metodologia" (está na cláusula 4.1, alínea "a" do "Acordo de Custos Administrativos Compartilhados", acima reproduzida). Muito que bem. E onde estão tais "folhas de tempo" e/ou documentário com efeito equivalente?

23. Observe-se que, mesmo que se admita a procedência técnica dos indicados "Percentuais Predefinidos de Rateio" enfim manuseados pelo Contribuinte (o que não é o caso, como visto no parágrafo 21 acima, daí o porquê de a Fiscalização tomá-los por arbitrários), a circunstância é que, como prevê a cláusula 4.1, alínea "d", in fine, do "Acordo de Custos Administrativos Compartilhados", a EBX Holding Ltda. estava obrigada a dar conta da diferença ao Contribuinte, diga-se, entre o que lhe fora cobrado com fundamento nos "Percentuais Predefinidos de Rateio" e o tanto realmente devido conforme "Custos Mensais Efetivamente Compartilhados". Por outra, as já citadas "folhas de tempo e/ou outra metodologia", suporte da medição direta de custo atribuível ao Contribuinte, teriam de vir aos autos para que se prove essa dimensão de custo por ele assumida.

24. Nesse passo e enfim, não tem cabimento o Contribuinte alegar que, sobre o documento que se debate - "folhas de tempo e/ou outra metodologia", seria ele de guarda, controle e interesse apenas da EBX Holding Ltda. Primeiro, que tal documentário empresta força de prova ao que, até o momento, cumpre o papel de simples alegação do Contribuinte. Segundo, se ele, Contribuinte, reconhece que "efetivamente se beneficiou dos serviços administrativos disponibilizados pela EBX" (fl. 451), bem que, ele e EBX Holding Ltda., "nenhuma delas jamais aceitaria absorver despesa da outra" (fl. 448), vista a independência de cada qual, nada mais correto e

pertinente poder exigir o Contribuinte que a EBX Holding Ltda. lhe demonstrasse, com detença e longamente, o custo com serviços administrativos que lhe eram descarregados, não é mesmo?

25. Aduz também o Contribuinte sobre a conveniência, se vencidos seus argumentos (como até aqui se os têm por superados no presente tópico), de conversão do presente julgado em diligência. Não é o caso, porquanto, como se viu, não se está sob o pálio da dúvida de compreensão sobre o que produzido e trazido aos autos a título de matéria fática e/ou técnica (mesmo porque, no ponto nevrálgico, o Contribuinte não produziu prova, isto é, não fez vir aos autos o elemento documental - "folhas de tempo e/ou outra metodologia" - serviente à demonstração dos custos que lhe seriam efetivamente atribuíveis). Por outra, não se tem aqui dúvida sobre matéria de fato ou assunto de natureza técnica,

[...] cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis (v.g. máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g. escrituração, documentos ou informações em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g. análise grafotécnica, análise química).

Por conseguinte, revelar-se-á prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. (BARROS DE ARRUDA, Luiz Henrique. "Processo Administrativo Fiscal", 2a edição, Editora Resenha Tribuária, SP, 1994 - pg. 60).

26. Demais disso, fala-se de elemento documental sobre o qual não restou demonstrada, a título de sua apresentação em impugnação, quaisquer das exceções previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

[...]

Como se vê, não houve, em nenhum momento do contencioso administrativo estabelecido até o presente momento, manifestação dos órgãos julgadores acerca da conduta da autoridade fiscal de promover a glosa integral das despesas rateadas, sem aplicar outro critério para atribuição dos valores incorridos pela Contribuinte, ou mesmo análise do pedido de que esses cálculos fossem feitos no curso do julgamento administrativo, para redução da exigência. As decisões proferidas se prenderam à suficiência da prova apresentada como suporte de cálculo dos valores apropriados como despesas, segundo os critérios originalmente estabelecidos em contrato.

Nos termos do art. 67, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, *o recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a admissibilidade do recurso em instância especial está condicionada à prévia oposição de embargos, caso a decisão a ser impugnada não tenha expressamente tratado da matéria:

Súmula STF nº 356: O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Súmula STJ nº 98: Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório.

Aliás, ampliando a importância dos embargos e criando a figura do prequestionamento ficto, o Novo Código de Processo Civil estipulou que *consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade* (art. 1025), sobrepondo-se à Súmula STJ nº 211 (*Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo*), que operava em prejuízo ao recorrente, apesar da adoção das medidas à sua disposição.

Assim, cumpria à Contribuinte ter oposto embargos de declaração para ver suprida esta omissão e constituir o referencial necessário à caracterização do dissídio jurisprudencial.

A confirmar a ausência de prequestionamento, basta ver que, em recurso especial, a Contribuinte parte da premissa de que *a existência e efetividade do compartilhamento de despesas entre a RECORRENTE e a EBX nunca foi objeto de suspeitas*, razão pela qual não haveria dúvidas de que ela *efetivamente incorreu em despesas administrativas para o desenvolvimento de suas atividades próprias*, e aponta o dissídio com os paradigmas indicados em razão de o Colegiado *a quo* *cancelar o procedimento adotado pela fiscalização, consistente na glosa integral das despesas administrativas em discussão*. Ora, como se viu, tal se deu porque não apresentada a prova esperada pelo Colegiado *a quo*, e não porque se entendia que a autoridade fiscal estava dispensada de buscar um outro critério de rateio, ou mesmo porque descaberia essa discussão em sede de julgamento administrativo.

Quanto à segunda divergência, observa-se no voto condutor do acórdão recorrido que, depois de responder a questionamentos da Contribuinte, esclarecendo que a decisão de 1ª instância afirmou a repercussão das glosas na base de cálculo da CSLL por se tratar de despesas não comprovadas, foi também refutada a tese no sentido da *ausência de regramento na legislação da CSLL que condicione a dedução dessas despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade*, asseverando-se que *o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial*, além de o art. 13 da Lei nº 9.249/95 ser *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*.

Veja-se como está estruturado o voto condutor do acórdão recorrido:

No recurso voluntário, alega a Recorrente que as despesas glosadas que não atendam aos critérios de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ, devem ser consideradas na base de cálculo da CSLL, haja vista a ausência de regramento na legislação da referida Contribuição que condicione a dedução dessas despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade.

Também aduz a Recorrente que o Acórdão da DRJ/SPO teria concluído pela validade da glosa sob o argumento de que as despesas em discussão não teriam tido sua existência devidamente comprovada; ou seja, a decisão recorrida teria reconhecido que a indedutibilidade das despesas não resultaria propriamente da falta de comprovação do requisito da necessidade da despesa, e sim de sua própria existência, o que seria relevante também para fins da CSLL.

Arremata dizendo que "Assim, (i) não tendo os AUTOS sido lavrados sob o fundamento de ausência de comprovação da existência das despesas em discussão, e, ainda, (ii) sendo a tese esposada pela RECORRENTE em sua impugnação corroborada pela DECISÃO, deve-se reconhecer a dedutibilidade das despesas para fins de CSLL".

Na realidade, o Auto de Infração glosou as despesas objeto deste recurso por dois motivos diferentes (v. e-fls. 320): a glosa de despesas decorrentes de rateio com a EBX teve por motivo a sua desnecessidade; já a glosa de despesas financeiras foi objeto de falta de comprovação. Portanto, o raciocínio esposado pela Contribuinte acima reproduzido já cai por terra.

Já a decisão recorrida, em nenhum momento reconheceu como acertada a tese da Contribuinte de que não se aplica à CSLL os mesmos critérios de dedutibilidade utilizados na apuração do IRPJ.

A decisão recorrida simplesmente colacionou excertos de Acórdão do CARF para demonstrar que **"uma coisa é despesa não comprovada** (minimamente, é este o caso das glosas que até esse ponto do presente Voto sobrevivem; vide ITEM 02 e primeira parte do ITEM 03), **outra, bem distinta, é a despesa comprovada mas que, sob a ótica do IRPJ, não é dedutível de sua base de cálculo**, merecendo, pois, a sua adição ao lucro líquido (**regra essa cuja extensão à CSLL é questionada pelo Interessado**)" (v. efl-s. 645). Em nenhum momento a decisão recorrida faz juízo de valor para concordar ou discordar do entendimento esposado nos respectivos acórdãos.

O Acórdão Recorrido simplesmente assentou que ao caso em apreço as glosas ainda vigentes "remanescem à conta da não comprovação de suas próprias existências", justamente para rebater a tese da Contribuinte, embasada que é nos mesmos termos constantes dos acórdãos citados pela decisão recorrida.

Ademais, independentemente dos erros de avaliação da Recorrente em relação ao efetivamente decidido pela Autoridade Julgadora a quo, sua tese principal não tem como prosperar, haja vista que a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

[...]

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis 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, voto por negar provimento ao recurso também em relação a este ponto. (*destaques do original*)

Ao esclarecer o que considerou ser *erros de avaliação da Recorrente*, o voto condutor do acórdão recorrido não afastou a fundamentação adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância para manutenção da exigência de CSLL (*as glosas ainda vigentes "remanescem à conta da não comprovação de suas próprias existências"*). Assim, este é um fundamento de decisão que se soma ao seguinte, no sentido de que a partir da edição da Lei nº 9.249/95 é fora de dúvida que o art. 47 da Lei nº 4.5402/64, que fixa o critério de necessidade, usualidade e necessidade para dedutibilidade de despesas no âmbito do IRPJ – base legal do art.299 do RIR/99 – é também aplicável à CSLL.

O paradigma nº 101-94.825, por sua vez, analisou objeção de sujeito passivo contra *glosa de valores lançados em sua contabilidade como custo de produção e cuja necessidade para a atividade fim não restou comprovada pela autuada, concluindo ser aqueles pagamentos a terceiros "liberalidades da empresa, e como tal, custos não dedutíveis"*, relativamente ao ano-calendário 1995. A exigência foi cancelada em 1ª instância e o outro Colegiado do CARF negou provimento ao recurso de ofício sob os seguintes fundamentos:

Os mencionados desembolsos foram considerados desnecessários por não terem relação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da interessada, não atendendo ao critério de dedutibilidade definido no artigo 242 do RIR/94 (Decreto nº 3.000/1994), havendo que ser adicionado para a determinação do lucro real.

Em relação ao IRPJ a interessada acatou a exigência fiscal e procedeu ao recolhimento do valor correspondente, por meio do DARF de fls 128.

Em relação à exigência da CSLL a interessada se irressignou com a exigência fiscal tendo em vista que os ajustes que poderiam ser efetuados na base de cálculo da CSLL para o ano-calendário de 1995 são os definidos no artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, neles não se incluindo as despesas consideradas desnecessárias pela legislação do IRPJ.

Tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL são obtidas a partir do lucro líquido contábil apurado pela entidade, com observância da legislação comercial, depois de procedidos os ajustes (adições e exclusões) estabelecidos pela legislação específica de cada tributo. Se a norma do IRPJ define como indedutível as despesas desnecessárias, ensejando a respectiva adição na apuração do lucro real, é porque no cômputo do lucro líquido tais valores são normalmente deduzidos, porém no lucro real não devem sê-lo, segundo a legislação deste imposto. Por outro lado, em face da ausência de norma equivalente na legislação da CSLL, não há como fundamentar a adição destas mesmas despesas na apuração da base de cálculo da contribuição, tal como levado a efeito pela autoridade fiscal no lançamento ora analisado.

A jurisprudência administrativa deste Conselho corrobora o entendimento esposado pela autoridade julgadora de primeiro grau, neste voto ratificado, no sentido de ser incabível a adição de valores de custos/despesas desnecessárias, que tenham sido devidamente comprovadas, diante da falta de previsão legal, na apuração da base de cálculo da CSLL, que, por definida em legislação específica, não se confunde com o lucro líquido tributado pelo IRPJ.

Em vista do exposto há de ser confirmada a decisão de primeira instância, pelo que NEGO provimento ao presente recurso de ofício confirmando na totalidade o decidido no acórdão recorrido.

Como se vê, referida decisão não enfrentou os efeitos do art. 13 da Lei nº 9.249/95 porque tratou de exigência anterior à sua vigência. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece, quer porque os acórdãos comparados analisaram cenários jurídicos distintos, quer porque subsiste fundamento autônomo no acórdão recorrido, sendo o debate inútil para sua reversão.

Já o paradigma nº 9101-001.510 teve em conta exigência pertinente ao ano-calendário 1998, e o recurso especial da PGFN defendeu expressamente a observância do art. 13 da Lei nº 9.249/95 em face do julgamento de recurso voluntário que:

- (1) considerou improcedente o lançamento do IRPJ relativo à glosa das despesas pela contratação de seguros e pela contratação de serviços de assistência em viagem ao exterior, isto porque os documentos apresentados foram suficientes à demonstração das despesas incorridas,
- (2) considerou procedente o lançamento do IRPJ relacionado à glosa de despesas de comissões, isto porque entendeu pela indedutibilidade de tais despesas nos termos do artigo 247 do RIR/94 e,
- (3) considerou improcedente o lançamento reflexo, pois a glosa efetuada em valores que compõem tão-somente a apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, em nada interfere na base de cálculo da CSLL, pois tais despesas não são excluídas do lucro contábil, segundo o definido no art. 2º da Lei nº 7.689/88.

A procedência do lançamento no âmbito do IRPJ se deu porque *embora o contribuinte tenha apresentado as notas fiscais respectivas, bem como os lançamentos contábeis correspondentes, tais documentos não são suficientes para comprovação do pagamento das comissões. Isso porque, diferentemente das demais despesas, o pagamento de comissões exige controles específicos e individualizados para a sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real, conforme determina o artigo 304 do RIR/99, no sentido de o comprovante do pagamento dever*

individualizar o beneficiário do rendimento. Já a exigência de CSLL foi exonerada em 1ª instância, como assim consignado no voto condutor do paradigma:

Assim, a DRJ julgou procedente o lançamento em relação ao IRPJ, contudo, em relação à CSLL entendeu que as despesas com comissões apesar de não serem dedutíveis da apuração do Lucro Real, tendo em vista que não atenderam os requisitos previstos no artigo 304 do RIR, são despesas que não são excluídas do lucro contábil, razão pela qual continuariam a compor a base de cálculo da CSLL. Sendo que a Lei 7.689/88 não leva em consideração razões de necessidade para permitir que as despesas sejam deduzidas da Base de Cálculo da CSLL, bastando que sejam despesas incorridas.

Nesse sentido, não restou dúvidas para a DRJ de que as despesas glosadas foram incorridas, já que comprovadas por meio de notas fiscais, segundo constatado pela própria autuante. Dessa forma a DRJ julgou improcedente o lançamento em relação à CSLL referente às despesas com comissões.

Sob esta ótica, portanto, o paradigma se dirigiu a *definir se as despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda necessariamente devem ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL*, e expressamente se manifestou contrariamente ao segundo fundamento que orientou o acórdão recorrido, ao assim firmar:

O principal argumento apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é que o Artigo 13 da Lei 9.249/95 ao citar o Artigo 47 da Lei 4.506/64 incluiu a obrigatoriedade das despesas serem consideradas operacionais para serem deduzidas tanto da Base de Cálculo do IRPJ, quanto da CSLL. Contudo, não assiste razão à Procuradoria, isso porque, o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

Ocorre que, em relação ao apontamento de falta de comprovação das despesas glosadas, o paradigma nada diz. Ao contrário, ressalta que o litígio, ali, decorre da transposição de uma regra específica de dedutibilidade do IRPJ para a apuração da CSLL. Veja-se:

Além disso, as despesas com comissões não foram aceitas pela DRJ tão somente porque não cumpriram os requisitos de dedutibilidade previstos no Artigo 304 do RIR, requisitos estes previstos apenas para apuração da Base de Cálculo do Imposto de Renda.

Assim, verifica-se que não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.

Ressalta-se que não estamos falando de despesas não comprovadas, mas sim despesas efetivamente incorridas pela empresa, no entanto, não podem ser consideradas dedutíveis para apuração do lucro real apenas e tão somente por força de lei, lei esta que não determina a sua exclusão da Base de Cálculo da CSLL. *(negrejou-se)*

Para que não subsistam dúvidas, importa ter em conta que no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 294/308, a autoridade fiscal descreve os procedimentos realizados para alcançar a prova das medições que se prestaram a definir os critérios de rateio utilizados, destacando que *não foi apresentada qualquer planilha do tipo “Time Sheet” ou algo semelhante*, apenas como exemplo das falhas no *detalhamento da metodologia de cálculo utilizada*. Diante da deficiência comprobatória, a autoridade lançadora referiu o art. 251 do RIR/99 e a necessária observância do princípio da entidade contábil, bem como imputou à Contribuinte o ônus de comprovar o requisito da necessidade expresso no art. 299 do RIR/99, afirmando que ela *não apresentou critérios razoáveis e objetivos para rateio*, e ressaltando que *não pode o processo de rateio ser de livre disposição da empresa, ofendendo os princípios mais básicos da contabilidade*. Observou que os acordos de compartilhamento traziam previsão de medições e cálculos e ainda, as notas de débitos deveriam conter não só o valor a ser reembolsado mas

conter uma descrição detalhada dos custos mensais efetivamente compartilhados, sendo que não foi feito sequer estimativa dos custos compartilhados. A glosa, ao final, tem como enquadramento legal os arts. 247, 248, 249, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

Assim, a glosa se deu por falta de comprovação da necessidade, vez que a não evidenciação dos referenciais de cálculo para aplicação dos critérios estipulados contratualmente impede aferir se a despesa contabilizada corresponderia à Contribuinte autuada, restando desatendido, em consequência, o princípio da entidade contábil. E o acórdão recorrido, como visto, invoca este fundamento para manutenção da exigência, validando a decisão de 1ª instância, e adiciona o segundo fundamento, acerca da repercussão do art. 13 da Lei nº 9.249/95, sendo que o segundo paradigma somente se presta a confrontar este, restando o primeiro como fundamento autônomo, inclusive validado na parte final do paradigma, que exclui expressamente a hipótese de despesas não comprovadas da análise ali procedida.

O paradigma nº 9101-001.510, portanto, à semelhança do primeiro antes analisado, também não se presta a reverter o acórdão recorrido, vez que subsiste fundamento autônomo no acórdão recorrido.

Ou seja, em cada confronto com as duas decisões oferecidas resta, no acórdão recorrido, um diferente fundamento inatacado, impedindo o conhecimento do recurso especial da Contribuinte.

Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Note-se, apenas, que o recurso especial abrange os dois fundamentos do acórdão recorrido. Porém, nenhuma das decisões apresentadas confronta ambos, e o RICARF demanda, para caracterização do dissídio jurisprudencial, a demonstração de que outro Colegiado proferiu decisão dando interpretação divergente à legislação tributária. Logo, não é possível combinar decisões de dois Colegiados distintos para confrontar fundamentos de decidir de uma mesma matéria.

Ainda que tal fosse possível, releva notar que nenhum dos casos referidos guardam a necessária similitude com o caso analisado no acórdão recorrido, dada a distinção no cenário jurídico, em relação ao primeiro paradigma, e no cenário fático, em relação ao segundo paradigma. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento

há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora