



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727254/2022-46
RESOLUÇÃO	3302-002.872 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE D'OR SÃO LUIZ S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcos Antonio Borges (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração em face do IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS–IOF, lavrado pela DRF Santos/SP, aos 15/12/2022, correspondentes a operações de mútuos de recursos financeiros entre pessoas jurídicas do mesmo grupo, durante o ano calendário 2019.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa a conclusão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão 106-035.403, de 16/08/2023, da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, resumidamente, bem como sua ementa:

- De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 09/42, constatou-se a partir análise da Escrituração Contábil Digital - ECD, que a fiscalizada realizou lançamentos típicos de mútuos através das seguintes contas contábeis:

- (i) nº 120102001 – “Conta Corrente Empresas Coligadas e Controladas”;
- (ii) (ii) 110604001011 – “Contas a Rec -Serv Compartilhados”

A- CONTA CORRENTE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS - Nº 120102001:

- A partir das respostas aos termos de intimação nº 01 e 02, foi possível conciliar quais das contas tanto no Ativo, conta sintética nº 120102 – “CONTA CORRENTE EMP LIGADAS E CONTROLADAS”, quanto no Passivo, conta sintética nº 220107 - “CONTA CORRENTE EMP COLIGADAS E CONTROLADAS”, pertenciam à própria companhia e suas filiais, ou mesmo empresas que já haviam sido incorporadas pela mesma, das contas contábeis relativas às empresas controladas e coligadas, separando, ainda, os saldos correntes entre as contas da companhia e de outras entidades ou partes relacionadas.
- Realizada a conciliação, foram encontrados saldos diários devedores que indicaram que a fiscalizada disponibilizou recursos às partes relacionadas ou realizou operações de crédito na forma do art. 3º, do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Em seguida demonstrou como as empresas ligadas tornaram-se devedoras da REDE D’OR SÃO LUIZ, elencando alguns exemplos extraídos do TVF (fls. 18-21).

B: CONTAS A RECEBER - SERVIÇOS COMPARTILHADOS - conta contábil nº 110604001011

- À partir da análise da ECD da fiscalizada, verificou-se que o registro dos lançamentos contábeis identificados na conta nº 110604001011, indicadas como rateio de gastos foi efetuado através de lançamentos a débito na conta nº 110604001011 “CONTAS A REC - SERV COMPARTILHADOS” (grupo 110604001 “VALORES A RECEBER” do ativo circulante), tendo como contrapartidas os lançamentos a crédito efetuados na conta nº 310303001006 “RECEITAS SERV COMPARTILHADOS - NOTA CRED”, grupo 310303001 “OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS” (histórico “VALOR REF SERV COMPARTILHADO NO MÊS”).
- Desse modo, constatou-se que as despesas corporativas de interesse comum eram registradas e cobradas pela centralizadora (Rede D’Or São Luiz S.A.) e rateadas entre as partes.
- Considerando que, a Solução de Divergência nº 23 de 2013 admite a concentração em uma única empresa (centralizadora) de gastos de natureza administrativa, para posterior rateio entre empresas do grupo, desde que os valores transferidos no âmbito de tais contratos se prestem, de fato, à mera recomposição patrimonial da centralizadora, a fiscalizada foi intimada para apresentar os comprovantes da prestação de serviços prestados, objeto do rateio e de seu efetivo pagamento.
- No entanto, os respectivos documentos não foram apresentados sob o argumento de que as despesas rateadas englobavam a centralização e o rateio de gastos correspondentes a seus departamentos administrativos e de suas coligadas e controladas. No caso, que a efetividade do rateio poderia ser comprovada por meio de planilha de rateio e dos comprovantes de transferência bancária efetuada pelas partes relacionadas participantes, tendo disponibilizado apenas uma pequena parte dos comprovantes de transferências bancárias efetuadas entre as partes envolvidas na operação.
- Ademais, constatou-se que as operações contabilizadas como serviços compartilhados envolveram empresas controladas e coligadas não abarcadas pelo contrato de rateio, como no caso do CENTRO MÉDICO JABAQUARA S.A., CNPJ 67.781.427/0001-45; ESPERANÇA SERVIÇOS MÉDICOS E DE DIAGNÓSTICOS S.A., CNPJ 65.582.678/0001-75 e HOSPITAIS INTEGRADOS DA GAVEA S.A., CNPJ 31.635.857/0001-01, fato que inviabilizou o enquadramento das referidas transações na categoria de rateio de despesas compartilhadas.
- Verificou-se ainda que a periodicidade do rateio sob análise era mensal, conforme informação prestada pela fiscalizada em resposta ao TIF nº 04 . No entanto, o reembolso dessas despesas não seguia a mesma periodicidade, tendo sido verificado que as transferências de valores efetuadas pelas coligadas e controladas à Rede D’Or São Luiz S.A.,

ocorriam ao acaso, poucas vezes ao ano e em valores muito inferiores aos devidos.

- Observou-se, inclusive, que o contrato de rateio apresentado sequer estipulava um prazo para que o reembolso fosse realizado, permitindo que este crédito gerado em face das empresas ligadas permanecesse por período indeterminado.
- Por todo o exposto, e uma vez que as verificações das ECF das empresas ligadas também apontaram para operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, procedeu-se ao cálculo do IOF a partir dos lançamentos da contabilidade da fiscalizada, considerando-se, como base de cálculo o somatório dos saldos devedores diários apurado nº último dia de cada mês, segundo art. 7º, I, a, do Decreto nº 6.306/2007, e aplicadas as alíquotas de 0,0041% para o mutuário pessoa jurídica (art. 7º, I, a, 1, do Decreto nº 6.306/2007), sem prejuízo da alíquota adicional de 0,38%, descrita nos §§ 15 e 16 do 7º, do Decreto nº 6.306/2007, incidente sobre o acréscimo dos saldos devedores.

Inconformado, a Recorrente apresentou sua Impugnação, resumidamente:

1. Não incidência do Fato Gerador do IOF

- A incidência do IOF pretendida pela fiscalização pressupõe a concessão de crédito por uma pessoa jurídica a outra, configurada pela (i) entrega ou (ii) colocação à disposição do montante ou valor que constitua o objeto da obrigação.
- No entanto o contrato de conta corrente tem a exclusiva finalidade de facilitar o trânsito de recursos e o pagamento de custos e despesas comuns entre pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Assim, que diferente do mútuo, inexistente, no contrato de conta corrente, obrigação de restituir, sendo atribuída às partes apenas a obrigação de anotarem contabilmente as movimentações ocorridas, surgindo eventual crédito somente nº encerramento da relação jurídica, em que poderá haver eventual diferença a ser exigida por uma das partes.
- Afirma que o conta corrente é marcado pela reciprocidade de obrigações entre as partes envolvidas ao longo da vigência do contrato, ao passo que, no mútuo, uma vez transferidos os recursos, somente o mutuário detém obrigação, de restituir a quantia recebida.

- No contrato de conta corrente, portanto, não ocorre a entrega de recursos ou a colocação de valores à disposição, elementos que caracterizam a concessão de crédito para efeito de incidência do IOF.
- Em 02/01/2008, informa que celebrou contrato de operação de conta corrente (doc. 07), englobando pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, para a gestão centralizada dos recursos financeiros por elas gerados, de forma a maximizar as suas operações, tendo em vista que o momento de geração de caixa de cada uma delas ocorre em tempos distintos
- Verificou-se, por meio desse contrato, um sistema de reciprocidade, pelo qual estas se utilizam dos recursos financeiros pertencentes às outras, sendo, evidente, assim, que os valores lançados à conta de partes relacionadas não decorrem de relação jurídica de mútuo envolvendo as demais pessoas jurídicas pertencentes ao grupo econômico
- Isto porque, no caso, há apenas um controle conjunto de movimentações, que permanece em constante movimento, registrando, em um fluxo contínuo, um conjunto de operações sucessivas e recíprocas de remessa e recebimento de recursos financeiros, que passam a integrar uma massa homogênea, a ser utilizada pelas sociedades integrantes do grupo econômico, na medida das suas necessidades e disponibilidades de caixa.

Cita diversas doutrinas e julgados do CARF, anexando Parecer Acadêmico

2. Comprovação das movimentações financeiras realizadas em decorrência de contrato de rateio de custos

- Afirma que a fiscalização também considerou em seu lançamento de ofício os registros contábeis efetuados na conta 110604001011 – “Contas a Rec -Serv Compartilhados, que, conforme esclarecido durante o procedimento fiscal, se referem à existência de um centro de serviços compartilhados (“CSC”), que engloba a centralização e o rateio de gastos correspondentes a seus departamentos administrativos e de suas coligadas e controladas (fl. 436), e que teria apresentado, ainda, em resposta ao termo de intimação nº 06, o contrato de rateio que suporta estes lançamentos contábeis.
- Por meio da Cláusula Segunda do contrato disponibilizado, afirma que as despesas são rateadas mensalmente entre as partes de acordo com

coeficiente apurado, no próprio mês, entre a receita operacional bruta de cada parte e o somatório das receitas operacionais brutas das partes.

- No caso, verifica que foram cumpridos todos os requisitos aplicáveis ao caso do IOF para a comprovação da regularidade do rateio de custos, quais sejam: (i) o cálculo “com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes” (cf. contrato de rateio – doc. 05); (ii) “que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços” (cf. planilha demonstrativa do rateio – doc. não paginável anexo); (iii) 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 (cf. planilha demonstrativa do rateio reconhecido pela própria fiscalização no TVF – fls. 24/25 e 30/32).
- Apesar disso, a fiscalização de forma indevida desconsiderou a relação de rateio de custeio comprovado e entendeu que se trataria de contrato de mútuo.
- Também foi considerado indevidamente o saldo devedor anterior a janeiro de 2019, o que, representa da mesma forma uma presunção ilegal por parte da fiscalização quanto à sua natureza, na medida em que esses lançamentos não foram objeto do processo fiscalizatório e sequer foram analisados pela fiscalização, bem como estão abrangidos pela decadência.

3. Indevida presunção da ocorrência do Fato Gerador e violação à verdade material

- Aduz que a manutenção de estruturas compartilhadas de administração e rateio dos custos, bem como a decisão quanto ao momento e a forma de reembolso é assegurado pelo princípio da livre iniciativa, fundado no art. 170 da Constituição Federal. Cita doutrinas.
- Nesse sentido, que o “contrato escrito” corresponde a mero instrumento de formalização do contrato e das relações jurídicas, de modo que, em atenção ao princípio da verdade material, a ausência dessa formalidade não pode alterar a sua natureza evidenciada a partir dos elementos concretos comprovados durante a fiscalização.
- Cita doutrina e julgados do CARF

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal apresentou seu voto conforme descrito a seguir:

1. Doutrinas e Jurisprudências

- Em relação às inúmeras citações de jurisprudência e entendimentos doutrinários sobre as matérias suscitadas na defesa, cumpre esclarecer que as decisões proferidas nos processos invocados somente fazem efeitos entre as partes daqueles julgados. Somente são passíveis de acolhimento, pela Autoridade Julgadora, as decisões administrativas ou judiciais com efeito vinculante, e nenhuma das citações trazidas pela manifestante se revestem de tal efeito

2. Preliminar de Inconstitucionalidade artigo 13 da Lei nº 9.799/99:

- *Antes de adentrar a matéria em litígio, esclareço que, de acordo com o artigo 17 da Portaria MF n.º 20/2023, os acórdãos exarados pelas Delegacias de Julgamento dar-se-ão com observação de normas legais e regulamentares (artigo 116, III, da Lei n.º 8.112/90), aí incluído o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos, em conformidade com o artigo 100, inciso I, do CTN.*
- *Também não cabe ao julgador administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional, nos termos do artigo 26-A, do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, exceto nos casos previstos no § 6º do mesmo artigo*
- *Nesse sentido, cumpre destacar a súmula do CARF sobre o tema:*

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

3. Do Mérito: Operações de Crédito Sujeitas ao IOF

- Quanto ao mérito da autuação, a principal alegação da impugnante é que os valores lançados à conta de partes relacionadas decorreram de relação jurídica de conta corrente, e não da realização de mútuo, de modo que não teria ocorrido o fato gerador do IOF apontado no TVF, pois, segundo ela falta ao contrato de conta corrente características intrínsecas do contrato de mútuo.
- Entretanto, em que pese tal tese, as operações em conta corrente também se sujeitam à incidência do IOF Crédito, por estarem presentes nelas elementos essenciais de mútuo (bens fungíveis, temporariedade das

obrigações, entrega do numerário e o dever de restituir, nos termos do artigo 586 e seguintes do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002

- Especificamente, quanto ao fato gerador e a base de cálculo do referido tributo, estão definidos, respectivamente, nos artigos 63 e 64, I do CTN;
- Portanto, o fato gerador do IOF ocorre nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, não importando a relação de controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas nem a forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário (se mediante Contrato de Mútuo ou Contrato de Conta Corrente, ou mesmo ante a ausência de um instrumento contratual), nem havendo exigência da participação de instituição financeira.
- Aliás, não é demais ressaltar que o próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ já assentou o entendimento de que o IOF incide sobre os valores repassados, entre empresas coligadas, com amparo em contrato de conta corrente, conforme se observa na ementa (Resp 1239101/RJ):

“TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES AMÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N.9.779/99.

1. O art. 13, da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas" e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito.

2. Recurso especial não provido

- Com efeito, o fato de recursos financeiros serem repassados por uma pessoa jurídica a outra do mesmo grupo econômico não afasta a obrigação desta última de restituir os valores, exceto se houve simples doação dos valores. No entanto, os registros contábeis e as sucessivas transferências financeiras a débito e a crédito não autorizam tal conclusão.
- Cita o Ato Declaratório SRF nº 30/1999, como Solução de Consulta Cosit nº 50/2015 para substanciar seu entendimento.

Uma segunda ordem de valores que tramitariam pelas contas seria representativa de mecanismos de transferência de recursos movimentados a título de rateio de custos.

- Pois bem, a dedução de despesas compartilhadas tem sido objeto de frequentes manifestações orientativas por parte da Receita Federal, mas em seu cerne o entendimento adotado mantém-se o mesmo
- A questão do compartilhamento de custos e despesas exige a apresentação de um conjunto probatório suficientemente robusto para evidenciar que o gasto de fato existiu, foi efetivamente compartilhado; e, em quais termos.
- A impugnante assevera que foram cumpridas todas as condições e requisitos exigidos para fazer jus à dedução das despesas compartilhadas, mas, em verdade, o fisco demonstra o contrário, conforme fls. 21 -22 do Acórdão;

- E, ainda, de acordo com o contrato de rateio disponibilizado à fiscalização:

“Cláusula Segunda: as despesas referidas na Cláusula Primeira são rateadas mensalmente entre as PARTES de acordo com coeficiente apurado, no próprio mês, entre a receita operacional bruta de cada parte e o somatório das receitas operacionais brutas das PARTES.

No entanto, o reembolso dessas despesas não seguiu tal periodicidade, eis que, a fiscalização consignou no TVF que as transferências de valores efetuadas pelas coligadas e controladas à Rede D’Or São Luiz S.A., ocorreram ao acaso, cite-se:

No entanto, o reembolso dessas despesas não segue a mesma periodicidade, tendo sido verificado que as transferências de valores efetuadas pelas coligadas e controladas à Rede D’Or São Luiz S.A. ocorrem ao acaso (não parece haver qualquer critério ou datas pré-fixadas para o pagamento), poucas vezes ao ano e m valores muito inferiores aos devidos.

Observamos, inclusive, que o contrato de rateio apresentado sequer estipula um prazo para que o reembolso seja realizado, permitindo que este crédito gerado em face das empresas ligadas permaneça por período indeterminado

A DRJ apresenta diversos quadros nas fls. 23 do Acórdão que dão suporte à exposição;

- Isto posto, não se coaduna com a natureza do rateio de despesas decorrente de serviços compartilhados, que a centralizadora conceda mais prazo às suas controladas e coligadas do que ela própria possui para o pagamento ao fornecedor/prestador ou da folha de pagamento do centro de serviços compartilhados.

- Ademais, através do acesso às informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF ano-calendário 2019, das empresas ligadas, constatou-se que tais empresas se tornaram devedoras da REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., em operações correspondentes a mútuo, tendo a própria impugnante durante o procedimento fiscal que desmembrou o saldo inicial da conta nº 110604001011 – CONTAS A RECEBER – SERV COMPARTILHADOS, especificado a parcela correspondente a cada pessoa jurídica ligada:
- Nestes termos, a questão do compartilhamento de custos e despesas exige a apresentação de um conjunto probatório suficientemente robusto para evidenciar que o gasto existiu, e, intimada a autuada deixou de apresentá-lo.
- Em verdade, o que se apurou foram registros contábeis indicando a existência de lançamentos na conta nº 110604001011 “CONTAS A REC - SERV COMPARTILHADOS” do ativo circulante em que a fiscalizada apresentava posição devedora, evidenciando operações de mútuo com empresas ligadas

Conclui, votando por considerar improcedente a impugnação, apresentando a Ementa do Acórdão:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

OPERAÇÃO DE MÚTUA DE RECURSOS FINANCEIROS POR MEIO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA.

O IOF previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999, incide sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Assim, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante ainda a relação de controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas. Nas operações de conta corrente, o IOF incide sobre a somatória mensal dos saldos devedores diários.

MÚTUA. CONTA CORRENTE. RATEIO DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Constatada a existência de conta corrente entre empresas ligadas, o afastamento da incidência do IOF-Mútuo sob o argumento de tratar-se de mecanismo de rateio de despesas exige a apresentação hábil e coerente.

MÚTUA DE RECURSO FINANCEIRO. PESSOA JURÍDICA E FÍSICA. INCIDÊNCIA. IOF.

As operações de mútuo financeiro entre a pessoa jurídica e a pessoa física sujeitam-se ao IOF.

MÚTUO FINANCEIRO. CRÉDITO ROTATIVO. PRINCIPAL INDEFINIDO. BASE DE CÁLCULO.

Na indefinição do principal, a base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores diários registrados em cada mês em conta de mútuo financeiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário, onde repisa os mesmos pontos de sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, Relator.

I – ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

II – DO MÉRITO

O Auto de Infração em apreço **centra-se em dois grupos:**

- Pagamentos e recebimentos referentes a operações típicas de conta corrente, usuais entre pessoas jurídicas relacionadas, envolvendo verdadeiras relações econômicas continuativas nas quais os envolvidos não se tornam propriamente credores, nem devedores uns dos outros;

- Pagamentos e recebimentos decorrentes de contrato de rateio de despesas, celebrado com pessoas jurídicas relacionadas, englobando o compartilhamento de despesas administrativas de interesse comum das partes e;



O IOF tem sua previsão nos dispositivos legais assim expressos:

1. Constituição Federal

O art. 153, inciso V, da Constituição Federal autorizou a instituição de imposto sobre operações de crédito:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

2. Código Tributário Nacional – CTN

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

3. Lei nº 9.779/99, artigo 13

Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

4. Decreto nº 6.306/77, artigo 2º inciso I, alínea “c”:

Art. 2º O IOF incide sobre:

I - operações de crédito realizadas:

(...)c) entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 13);

A. Pagamentos e recebimentos decorrentes de contrato de rateio de despesas, celebrado com pessoas jurídicas relacionadas, englobando o

compartilhamento de despesas administrativas de interesse comum das partes:

Como detalha em seu Termo de Verificação Fiscal, (fls. 17-25), a Solução de Divergência nº 23/2013, admitiu a concentração em uma única empresa de gastos de natureza administrativa, para posterior rateio entre empresas do grupo, como mera recomposição patrimonial da centralizadora.

Sobre o tema, discorre a Solução de Divergência Cosit nº 23/2013, aplicada para IRPJ e CSLL:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

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; 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.

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, de dispêndios em estudo:

a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora;

b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada;

c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para

permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

No entanto, não foi disponibilizado documento hábil que comprovasse tais eventos, inclusive observando a fiscalização que:

- *Diante da ausência de apresentação da documentação hábil e idônea solicitada por esta fiscalização, não restou comprovado que os lançamentos efetuados na conta nº 110604001011 - "CONTAS A REC - SERV COMPARTILHADOS" possuem natureza de rateio de custos e despesas administrativas comuns entre empresas do grupo.*
- *Observamos, ainda, que as operações contabilizadas como serviços compartilhados envolvem empresas controladas e coligadas não abrangidas pelo contrato de rateio, como é o caso do CENTRO MÉDICO JABAQUARA S.A., CNPJ 67.781.427/0001-45, fato que inviabiliza o enquadramento das referidas transações na categoria de rateio de despesas compartilhadas.*

A Recorrente apresentou em sua Impugnação e em seu Recurso Voluntário que:

"Por meio da Cláusula Segunda do contrato disponibilizado, afirma que as despesas são rateadas mensalmente entre as partes de acordo com coeficiente apurado, no próprio mês, entre a receita operacional bruta de cada parte e o somatório das receitas operacionais brutas das partes."

No entanto, o reembolso dessas despesas não seguiu tal periodicidade, eis que, a fiscalização consignou no TVF que as transferências de valores efetuadas pelas coligadas e controladas à Rede D'Or São Luiz S.A., ocorreram ao acaso, citando que:

- *No entanto, o reembolso dessas despesas não segue a mesma periodicidade, tendo sido verificado que as transferências de valores efetuadas pelas coligadas e controladas à Rede D'Or São Luiz S.A. ocorrem ao acaso (não parece haver qualquer critério ou datas pré-fixadas para o pagamento), poucas vezes ao ano e em valores muito inferiores aos devidos.*

- *Observamos, inclusive, que o contrato de rateio apresentado sequer estipula um prazo para que o reembolso seja realizado, permitindo que este crédito gerado em face das empresas ligadas permaneça por período indeterminado, nem estipula encargos financeiros em caso de inadimplência das despesas compartilhadas.*

A Delegacia de Julgamento enfaticamente ratificou o entendimento da Autoridade lançadora, expondo que:

- ✓ *Isto posto, não se coaduna com a natureza do rateio de despesas decorrente de serviços compartilhados, que a centralizadora conceda mais prazo às suas controladas e coligadas do que ela própria possui para o pagamento ao fornecedor/prestador ou da folha de pagamento do centro de serviços compartilhados.*
- ✓ *Ademais, através do acesso às informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF ano-calendário 2019, das empresas ligadas, constatou-se que tais empresas se tornaram devedoras da REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., em operações correspondentes a mútuo, tendo a própria impugnante durante o procedimento fiscal que desmembrou o saldo inicial da conta nº 110604001011 – CONTAS A RECEBER – SERV COMPARTILHADOS, especificado a parcela correspondente a cada pessoa jurídica ligada*
- *Em verdade, o que se apurou foram registros contábeis indicando a existência de lançamentos na conta nº 110604001011 “CONTAS A REC - SERV COMPARTILHADOS” do ativo circulante em que a fiscalizada apresentava posição devedora, evidenciando operações de mútuo com empresas ligadas*
- *Na situação em análise, intimada, a atuada deixou de comprovar que o rateio ocorreu nos termos do contrato firmado entre as partes.*
- *Registre-se que ciente de que a não comprovação do rateio de despesas, na forma definida em contrato, foi um dos motivos apontados pela Fiscalização para efetivar o lançamento do IOF como conta corrente entre empresas ligadas, a contribuinte não trouxe essa comprovação também na fase impugnatória.*
- *Trouxe diversos argumentos, planilhas e fórmula de cálculo, mas nada que descaracterizasse a constatação feita pela Fiscalização, repita-se:*
- *Com relação a comprovação dos lançamentos acima citados, a empresa não apresentou a base das contas de custos incorridos do rateio e a receita operacional bruta de cada parte, para determinar o resultado da relação proporcional das despesas corporativas que cabe aos interessados, de acordo com os itens (iii), (iv) e(v), e na Cláusula Segunda – Do Critério do Rateio do Contrato e dos Aditivos apresentados e citados acima.*

Os quadros detalhados de tais argumentos constam do Acórdão DRJ e do relatório.

As fls. 30 de seu Recurso Voluntário a Recorrente apresenta planilha relatando a participação de cada unidade em relação a Receita Orçada e a Receita Real.

Conforme seus argumentos, “a autoridade fiscal realizou o lançamento tributário sobre os registros contábeis dela decorrentes sob os seguintes argumentos”, aqui novamente apresentado:

- *Com relação a comprovação dos lançamentos acima citados, a empresa não apresentou a base das contas de custos incorridos do rateio e a receita operacional bruta de cada parte, para determinar o resultado da relação proporcional das despesas corporativas que cabe aos interessados, de acordo com os itens (iii), (iv) e (v), e na Cláusula Segunda*
- *Do Critério do Rateio do Contrato e dos Aditivos apresentados e citados acima.*
- *O Contrato não especifica o prazo, os critérios de recebimento/ressarcimento, nem os encargos financeiros na inadimplência a CENTRALIZADORA das despesas compartilhadas.*

Com relação a justificativa da Fiscalização e da DRJ com relação ao prazo, trago aqui excerto do Acórdão CARF nº 3402-005.232', de 22/05/2018:

- *Sobre a temporalidade do contrato, as partes podem convencionar um prazo de duração, mas Gianinni (Ob.cit., §87) observa que um limite convencional de tempo é coisa supérflua em contratos de conta-corrente, frisando que é pouco usado - na verdade, poucas vezes se apresentará uma hipótese do contrato de conta corrente com prazo determinado, sendo facultado aos correntistas romper o contrato quando quiserem.*
- *Além disso, não há obrigatoriedade de realização de balanços provisórios, - mas podendo ser estipulado contratualmente dentro de prazos determinados - sendo essencial à forma contratual apenas o balanço definitivo, quando da sua extinção (Cf. LACERDA, Paulo M. de. Ob.Cit. P.267-271). O que também não impede que o saldo apurado em uma liquidação periódica seja transportado para nova conta ou seja logo pago, a critério da estipulação dos contratantes*

Contudo, a Recorrente alega que foi adotado para as empresas em tela o mesmo procedimento de outras empresas coligadas/relacionadas, que foi aceito pela Autoridade Autuante.

Diante do exposto, entendo ser necessário que a Unidade da Receita Federal efetue novamente batimento em relação as empresas apontadas, intimando o contribuinte apresentar detalhada comprovação, apoiada em documentação hábil e idônea, bem como os respectivos registros contábeis para verificação.

III – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade da Receita Federal efetue novamente batimento em relação as empresas apontadas, intimando o contribuinte apresentar detalhada comprovação, apoiada em documentação hábil e registros contábeis para verificação.

Após, elaborar relatório fiscal conclusivo, com ciência a Recorrente para eventual manifestação, retornando após o prazo legal previsto a esse Colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini