



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

Processo nº 16327.000008/2005-46
Recurso nº 164.335 Voluntário
Acórdão nº 1803-00135 – 3ª Turma Especial
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria IRPJ e OUTRO - Exs.: 2000 a 2003
Recorrente ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S.A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002, 2003

Ementa: RATEIO DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. A não apresentação de um único relatório específico solicitado pela fiscalização, mediante justificativa, a de que o modelo de rateio utilizado seria outro, não caracteriza a hipótese prevista no inciso III do art. 149 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. O Conselheiro Walter Adolfo Maresch votou pelas conclusões. Vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes (Suplente convocado), que negava provimento ao recurso., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declararam-se impedidos os conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira


SELENE FERREIRA DE MORAES - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 02 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes (presidente), Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (vice-presidente), Walter Adolfo Maresch, Luciano Inocência dos Santos, Benedicto Celso Benício Júnior e José Sérgio Gomes (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos aos anos de 2001 e 2002, no valor total de R\$ 29.125,57.

A fiscalização apontou os seguintes fatos em seu Termo de Verificação Fiscal:

- a) O Banco Itaú S/A recebeu, nos anos de 1999 a 2002 da contribuinte, valores em pagamento pela efetiva utilização dos serviços de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos.
- b) A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, como também é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, os documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.
- c) Apesar do Banco Itaú S/A estar obrigado, nos exatos termos do convênio celebrado em 10/03/1998 (fls. 25/26), a preparar demonstrativos de custos, esta instituição financeira, bem com a Armazéns Gerais Itaútec Philco S/A, deixaram de apresentar à esta fiscalização, demonstrativos dos custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, utilização esta, que também não foi devidamente comprovada.
- d) Não obstante a posição do Banco Itaú S/A, esta fiscalização não mediu esforços para obter mais informações não só perante a Armazéns Gerais Itaútec Philco S/A, bem como também junto às demais empresas do “conglomerado Itaú” que participaram, nos mencionados anos, do denominado “Convênio de Rateio de Custos Comuns”. Todavia, todos os esforços foram infrutíferos, tendo em vista que o Banco Itaú S/A, a Armazéns Gerais Itaútec Philco S/A, bem como as empresas relacionadas no item 1.4, conforme se comprova pela juntada de parte dos Termos de Intimação lavrados por esta fiscalização e anexados às fls. 35/53, deixaram de apresentar as planilhas de rateio, elaboradas pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como qualquer prova, ou indício de provas da efetiva utilização dos referidos serviços.
- e) Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A e as demais empresas teriam que demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A, bem como, teriam que demonstrar o custo/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificaram a situação patrimonial das empresas participantes do “C.R.C.C.”.
- f) A fim de concretizar a eficácia da norma autorizativa das deduções de despesas, não sendo possível a adoção do método de custeio direto, por parte do fisco, em situação de revisão de lançamento, há de aplicar-se o método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta. O recurso a este método se dá ao amparo dos princípios contábeis geralmente aceitos.

- g) Conclui a fiscalização que a contribuinte, nos anos de 1999, 2001 e 2002, deduziu irregularmente do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores discriminados na tabela de fls. 83, resultantes das diferenças entre os valores apropriados em despesas operacionais, sob a rubrica "CRCC", e as importâncias apuradas pelo método indireto de rateio. Recompôs os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas.
- h) As empresas Cafeeira de Armazéns Gerais Ltda., por sucessão de Chibará Administradora e Participações Ltda., Itaú Gráfica Ltda. e Tuiú Administradora e Participações S/A, respondem solidariamente pelo crédito tributário, sendo lavrados, Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou em síntese que:

- a) Não obstante o Banco Itaú e a impugnante terem respondido todas as intimações por parte da fiscalização, inclusive se colocado à disposição para eventuais esclarecimentos em razão da quantidade de documentos comprobatórios dos critérios de rateio, a fiscalização lavrou o auto de infração, sob o argumento de que não "foram apresentados demonstrativos de rateios e demais elementos que comprovassem que os referidos gastos foram necessários às suas atividades.
- b) A fiscalização, partindo da alegação de que o impugnante não apresentou demonstrativos de rateios e demais elementos que comprovassem que os referidos gastos foram necessários às suas atividades, estabeleceu um critério de rateio com base na receita bruta e, com o resultado obtido, inferiu que nem todos os custos e despesas incorridos pela impugnante seriam dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.
- c) A fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos (apesar de a impugnante ter se colocado à disposição para esclarecimentos e comprovações), nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos.
- d) Era dever da fiscalização obter elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Se esses elementos não forem apresentados pela fiscalização, como é o caso dos autos, não se concretizam as hipóteses previstas no art. 149 do CTN, impossibilitando a lavratura do auto de infração.
- e) Verificado que não existe prova de que os custos e despesas incorridos pela Impugnante não eram dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que a fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos, nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos, resta caracterizada a ofensa ao princípio da motivação, acarretando a nulidade do presente auto de infração.
- f) Diferentemente da alegação, por parte da fiscalização, de que seria aplicado somente o critério de imputação direta, o critério de apropriação de custos varia em função do tipo da atividade exercida por cada uma das áreas e utilidades. Em razão da diversidade dos critérios adotados, o aproveitamento de pessoal, de sistemas, de produtos e de tantos outros estão devidamente esclarecidos e respaldados em Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para todos os períodos autuados (fls. 174/246).

- g) A impugnante selecionou aleatoriamente, o demonstrativo de custos referente ao mês de maio de 2002 que, comparado com os critérios descritos no Laudo de Avaliação elaborado para o ano de 2002, possui a finalidade de demonstrar como é feita a apuração de custos.
- h) Visto que os critérios de rateio adotados pela impugnante são objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, eles devem ser reconhecidos para impedir a glosa dos custos e recomposição do prejuízo fiscal por parte da fiscalização.
- i) Requer o reconhecimento da nulidade do auto de infração em razão da ausência de provas capazes de motivar o ato administrativo de lançamento de ofício, ou que os critérios de rateio sejam acolhidos, com a finalidade de reconhecer a dedutibilidade total dos custos e despesas decorrentes do contrato de rateio de custos comuns, incorridos no período de 11/01 a 06/02.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, com base nos seguintes fundamentos:

- a) A autuação foi procedida conforme as formalidades legais exigidas e a motivação do lançamento encontra-se devidamente consignada, não havendo que se falar em nulidade.
- b) Muito embora a defesa tenha insistido que as despesas glosadas referem-se a gastos necessários à sua atividade principal, esses não estão devidamente identificados nos documentos apresentados. A falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços, que subsidiaram o rateio, impossibilita a fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.
- c) O ônus da prova relativa aos pormenores das despesas deduzidas na apuração do resultado do exercício é da contribuinte, e não do Fisco. Ou seja, incumbia à interessada o ônus da prova quanto aos custos e despesas operacionais que importaram em redução do crédito tributário. A dedutibilidade de despesas está condicionada à comprovação de sua efetiva realização e de sua necessidade.
- d) Considerando a legislação tributária atinente ao IRPJ e à CSLL, ainda que tenham sido rateadas, não se pode admitir uma distribuição genérica entre os participantes do grupo de despesas deduzidas na apuração do resultado do exercício. Isso porque, para que o Fisco possa verificar se tais dispêndios são realmente dedutíveis, é mister que haja, em documentação hábil e idônea, uma descrição detalhada, especificando o tipo de serviço, quem efetivamente o forneceu, como ou quando fora prestado e como se deu o rateio.
- e) O entendimento aqui esposado, de que as despesas rateadas entre empresas de um mesmo conglomerado podem ser dedutíveis desde que, além de estar demonstrado que as mesmas atendem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, esteja, também, justificado e comprovado o critério de rateio utilizado, encontra respaldo na esfera administrativa.
- f) Apesar de laudos elaborados por Auditores Independentes pretenderem confirmar as informações apresentadas pela interessada de que compartilhava com as demais

empresas do grupo diversos serviços, rateando as correspondentes despesas, formalizadas em nome de uma das empresas, não restou demonstrado o respectivo critério de rateio.

- g) Os Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo a autuada sido intimada várias vezes a fazer prova dos critérios de rateio. Tais laudos somente foram trazidos à baila em sede de impugnação e se limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem, contudo, trazer qualquer demonstrativo que possibilite determinar com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.
- h) A autoridade fiscal não contesta o critério de rateio em si, mas sim a falta de demonstração de que, ao adotar tal critério, a empresa tenha incorrido nas despesas efetivamente registradas nos seus livros contábeis e fiscais. Os laudos trazidos na impugnação em nada contribuem para elucidar essa questão. Se tais laudos tivessem sido apresentados à autoridade fiscal, esta poderia ter intimado a empresa de auditoria a prestar esclarecimentos a respeito da efetividade das despesas rateadas. Sem elementos (demonstrativos, planilhas etc) que comprovem a regularidade das despesas rateadas, não há como serem aceitos, em sede de impugnação, os referidos laudos.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, tece as seguintes considerações:

- a) Em resposta à intimação, o Banco Itaú informou que em razão do conjunto de empresas envolvidas no compartilhamento de custos, a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos ficaria prejudicada, visto que eles não se dedicam exclusivamente ao produto ou à empresa. Na mesma resposta, esclareceu que o processo de rateio abrange “um imenso volume de informações visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do Conglomerado Itaú”, motivo pelo qual se colocou ao inteiro dispor “para os esclarecimentos que se fizerem necessários, inclusive pessoalmente”.
- b) Apesar de o Banco Itaú (empresa centralizadora das atividades rateadas) ter prestado os esclarecimentos acima, a recorrente foi intimada para comprovaras “prestações de serviços” realizadas pelo Banco Itaú.
- c) Não obstante o Banco Itaú e a recorrente terem respondido todas as intimações por parte da fiscalização, inclusive colocando-se à disposição para eventuais esclarecimentos em razão da quantidade de documentos comprobatórios dos critérios de rateio, a fiscalização lavrou o presente auto de infração, sob o argumento de que não “foram apresentados demonstrativos de rateios e demais elementos que comprovassem que os referidos gastos foram necessários às suas atividades”.
- d) A fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos (apesar de o Banco Itaú e a recorrente terem se colocado à disposição para esclarecimentos e comprovações), nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos.

- e) Da mesma foram procederam os julgadores de primeira instância, que de posse dos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, sequer tentaram entender os critérios ali descritos. Apenas afirmam que o critério deve ser objetivo e que a recorrente é quem deveria comprovar a dedutibilidade de seus custos.
- f) Era dever da fiscalização obter elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Se esses elementos não forem apresentados pela fiscalização, como é o caso dos autos, não se concretizam as hipóteses previstas no art. 149 do CTN, impossibilitando a lavratura do auto de infração.
- g) Verificado que não existe prova de que os custos e despesas incorridos pela recorrente não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que a fiscalização não procurou entender os critérios adotados com base de rateio de custos, nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos, resta caracterizada a ofensa ao princípio da motivação, acarretando a nulidade do presente auto de infração.
- h) Objetivando a comprovação dos métodos adotados, a recorrente solicitou a elaboração de laudos que validam os critérios e os procedimentos relativos ao Convênio de Rateio de Custos, os quais seguem anexos: (i) Parecer Técnico da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras – FINEP; (ii) Relatório de Revisão Especial sobre Convênio de Rateio de Custos Comuns da BDO Trevisan; (iii) Relatório de Avaliação dos Métodos utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns do Conglomerado Itaú.
- i) Visto que os critérios de rateio adotados pela recorrente são objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, não assiste razão aos julgadores de primeira instância quando afirmam que o critério de rateio não ficou demonstrado. Os critérios estão perfeitamente demonstrados e respaldados pelos laudos apresentados na impugnação, motivo pelo qual eles devem ser reconhecidos para impedir a glosa dos custos e recomposição do prejuízo fiscal por parte da fiscalização.
- j) Nas empresas conveniadas em que, segundo o método de apuração pelo custo indireto, tido por correto no auto de infração, foi apurada despesa maior do que aquela efetivamente imputada pelo critério adotado pela recorrente, a fiscalização limitou-se a encerrar a fiscalização sem nada dizer. Isso quer dizer que o fisco está exigindo da recorrente tributo que, ao final das contas, já foi pago por outra empresa conveniada – e a fiscalização sabe disso.
- k) O critério adotado pela fiscalização levou em consideração somente as vantagens que seriam conferidas ao Erário, mesmo que isso prejudicasse, de forma infundada, o direito do contribuinte de pagar apenas o efetivamente devido.
- l) A autoridade autuante da Deinf/RJ, ao lavrar auto de infração contra uma das empresas conveniadas, simplesmente se limitou a glosar todas as despesas decorrentes do Convênio de Rateio de Custos Comuns.

- m) Na hipótese de não serem acolhidas as alegações de nulidade, requer que os critérios de rateio adotados pela recorrente sejam acolhidos, com a finalidade de reconhecer a dedutibilidade total dos custos e despesas decorrentes do contrato de rateio de custos comuns, incorridos no período e para a recomposição do saldo de prejuízo fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheira - SELENE FERREIRA DE MORAES, Relatora

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância por via postal, tendo recebido a intimação em 23/11/2007 (AR de fls. 275-verso). O recurso foi protocolado em 18/12/2007, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

As questões a serem analisadas no presente recurso podem ser sintetizadas nos seguintes tópicos: (i) nulidade do auto de infração; (ii) inversão do ônus da prova (dever da fiscalização de apresentar os elementos de convicção e certeza que concretizam as hipóteses previstas no art. 149 do CTN); (iii) validade e objetividade dos critérios de rateio adotados; (iv) aplicação do método utilizado pela fiscalização para todas as empresas conveniadas.

I. Da nulidade do auto de infração

Alega a recorrente que não existe prova de que os custos e despesas incorridos não eram dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que a fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos, nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos, restando caracterizada a ofensa ao princípio da motivação, o que acarreta a nulidade dos autos de infração.

O Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, em seu artigo 10, enumera os elementos cuja especificação é obrigatória no auto de infração, e cuja ausência acarretaria nulidade:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato ;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula” (destaques da transcrição).”

No presente caso, o auto de infração lavrado contém todos os requisitos determinados pela lei, não havendo que se falar em nulidade do auto de infração por falta de algum elemento essencial.

De mais a mais, no mesmo diploma legal, estão previstas apenas mais duas hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração,

quais sejam, a dos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, *in verbis*:

“Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...).”

Mais uma vez, não detectamos no presente processo nenhuma das hipóteses previstas em lei passíveis de acarretarem a nulidade do ato administrativo, posto que, em nenhum momento, ficou caracterizado cerceamento do direito de defesa, nem tampouco falta de motivação. Note-se que nos Termos de Verificação de Infração, encontram-se relatados todos os elementos em que se baseou o procedimento fiscal.

Improcede, assim, a alegação de nulidade dos autos de infração, visto que foram observados todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e por não restar configurada nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do mesmo diploma legal.

II. Da inversão do ônus da prova

No tocante ao mérito, a fiscalização entendeu que o rateio efetuado pelo Banco Itaú S/A não foi realizado de acordo com a efetiva utilização dos serviços de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos, conforme previsto no “Convênio de rateio de Custos Comuns”. A partir deste entendimento, utilizou o critério indireto do volume do faturamento para apurar os montantes dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, glosando os valores excedentes.

Por sua vez, a Impugnante alega que: a) era dever da fiscalização obter elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário; b) se tais elementos não são apresentados, não se concretizam as hipóteses previstas no art. 149 do CTN; c) os critérios de rateio adotados pela Impugnante são objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, devendo ser reconhecidos para impedir a glosa dos custos e recomposição do prejuízo fiscal por parte da fiscalização.

Primeiramente cumpre observar, que o argumento da inversão do ônus da prova (dever da fiscalização de apresentar os elementos de convicção e certeza que concretizam as hipóteses previstas no art. 149 do CTN) deve ser analisado como matéria de mérito, e não como causa de nulidade do auto de infração, pois no processo administrativo as hipóteses de nulidade são apenas aquelas previstas no Decreto nº 70.235/72.

A fim de verificar se foram concretizadas as hipóteses previstas no art. 149 do CTN, passemos a analisar os elementos de prova colacionados pela fiscalização e pela Impugnante:

II.1. Elementos e análises trazidos pela fiscalização

- Cópia do “Convênio de Rateio de Custos Comuns” celebrado com Armazéns Gerais Itaú Ltda. (fls. 25/26).
- Termo de intimação ao Banco Itaú S/A e resposta (fls. 27/29).
- Termo de intimação à recorrente e resposta (fls.30/34).
- Termos de intimação a outras empresas do grupo (fls. 35/53).
- Demonstrativo de Receita Bruta das empresas do “Conglomerado Itaú” (fls. 54/60).

Transcrevemos a seguir trechos do termo de verificação, em que são salientadas as conclusões da fiscalização diante dos elementos que lhe foram apresentados:

“4.1 Apesar do Banco Itaú S/A estar obrigado, nos exatos termos do contrato firmado em 10/03/1998 (item 1.4), a preparar demonstrativos de custos, esta instituição financeira, bem como a ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A, deixaram de apresentar à esta fiscalização, demonstrativo dos custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, utilização esta, que também não foi devidamente comprovada.(nosso grifo)

4.2 Não obstante a posição do Banco Itaú S/A, esta fiscalização não mediu esforços para obter mais informações não só perante a ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A, como também junto às demais empresas do “conglomerado Itaú” que participaram, nos mencionados anos-calendários, do denominado “Convênio de Rateio de Custos Comuns”. Todavia, todos os esforços foram infrutíferos, tendo em vista que o Banco Itaú S/A, a ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A, bem como as empresas relacionadas no item 1.4, conforme se comprova pela juntada de parte dos Termos de Intimação lavrados por esta fiscalização e anexados às fls.35/53, deixaram de apresentar as planilhas de rateio, elaboradas pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como qualquer prova, ou indício de provas da efetiva utilização dos referidos serviços. .(nosso grifo) (fls. 78)

4.5 Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A, a ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A, bem como as demais empresas, teriam que demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A, bem como teriam que demonstrar o custo homens/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificaram a situação patrimonial da ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A. Não havendo apresentado esses elementos de prova, resta comprovado que o rateio dessas despesas foi realizado em total desacordo com o pactuado no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, ou seja, o rateio não foi realizado de acordo com a efetiva utilização dos serviços já relacionados. Em outras palavras, não foi utilizado o método

direto para o rateio das despesas de pessoal das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e humanos.”

*(...) O art. 299 do atual RIR determina que somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa. Desse modo, ao se glosar qualquer despesa, que no entender do contribuinte é necessária, tal procedimento deverá estar corretamente motivado. No presente caso, **ao não ser apresentado qualquer prova** relativamente à efetiva utilização dos serviços disponibilizados pelo Banco Itaú S/A, relacionados no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, bem como, **não tendo sido comprovado a forma de rateio** desses serviços, deve, conseqüentemente, esta fiscalização, buscar a verdade material dos fatos. (nosso grifo)*

(...) Assim, não sendo possível a adoção do método de custeio direto, por parte do fisco, em situação de revisão do lançamento, há de aplicar-se o método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta. O recurso a este método se dá ao amparo dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Resulta pois, de tudo quanto foi exposto, que a ARMAZÉNS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A, nos anos-calendário de 1999, 2001, e 2002, deduziu irregularmente, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores abaixo discriminados, resultantes das diferenças entre os valores apropriados em despesas operacionais, sob a rubrica “CRCC”(item 1.8), e as importâncias apuradas pelo método indireto de rateio”. (fls. 83)

II.2. Elementos trazidos na impugnação

- Laudos de avaliação dos critérios utilizados no convênio de rateio de custos comuns pelo Banco Itaú S/A, nos exercícios de 2001 e 2002, elaborados pela empresa Boucinhas & Campos/Soteconti-Auditores Independentes (fls.174/246).
- Demonstrativos de rateio (fls. 247/256).

II.3. Elementos trazidos no recurso

- Parecer Técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal, elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI (fls.323/361).
- Relatório de Revisão Especial sobre Convênio de Rateio de Custos Comuns – período de janeiro de 1999 a dezembro de 2002, elaborado pela empresa BDO Trevisan (fls. 368/380).
- Relatório de avaliação dos métodos utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2002, elaborado pela empresa “Moore Stephens Auditores Independentes”, (fls. 383/571).

Conforme anteriormente relatado, a recorrente apresentou duas linhas de argumentação: a da nulidade da autuação por não terem se concretizado as hipóteses previstas no art. 149 do CTN e a da validade e objetividade dos critérios de rateio adotados pelas empresas do conglomerado. Por fim, apenas para argumentar, na hipótese da manutenção do auto de infração, alega que o método utilizado pela fiscalização deve ser aplicado para todas as empresas conveniadas, com todos os efeitos fiscais daí decorrentes.

II.4. Da análise das provas e das conclusões da fiscalização e da Impugnante

A análise dos procedimentos e das considerações da fiscalização retro reproduzidas, dos esclarecimentos prestados e dos laudos e relatórios juntados pela recorrente, nos levam a destacar os seguintes pontos:

- A fiscalização intimou o Banco Itaú a apresentar os seguintes elementos: a) identificar e qualificar os funcionários do Banco Itaú S/A que teriam prestado os serviços de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos à ARMAZENS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A., discriminando os custos salariais, mensais, de cada funcionário (salário, gratificações, férias, 13º salário, encargos previdenciários, etc; b) do custo total, mensal, de cada funcionário, destacar a parcela que teria sido debitada às empresas contratantes, pela utilização dos respectivos serviços; c) comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A à ARMAZENS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A. (Termo de Intimação Fiscal nº 9, de 04/03/2004 - fls. 27).
- Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 9 (fls. 28/29), o Banco Itaú S/A esclareceu que se utiliza de um modelo de apuração de custos por produto, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos através da medição dos custos das áreas envolvidas, a saber: Área de Negócios, Unidade de Processamento de Serviços às Agências (UPSA), Sistemas e Órgãos Gestores (como a contabilidade, por ex.).
- Na mesma resposta, entendeu que a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos solicitada pela fiscalização estaria prejudicada, visto que eles não se dedicavam exclusivamente ao produto ou à empresa. De mais a mais, afirmou que os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio abrangiam um imenso volume de informações por força do que se tornava dificultada sua entrega imediata.
- A recorrente foi intimada a: (a) ratificar, por escrito, que os valores discriminados foram efetivamente pagos ao Banco Itaú S/A, face ao contrato denominado “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, retificando eventuais divergências; (b) informar em que conta de “despesas operacionais” os mencionados valores foram apropriados, bem como, se os mesmos foram excluídos do lucro líquido do exercício para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL; (c) manifestar-se, por escrito, sobre os esclarecimentos prestados pelo Banco Itaú S/A; (d) comprovar com documentação hábil e idônea: (b.1) a efetiva utilização dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A à ARMAZENS GERAIS ITAUTEC PHILCO S/A.; (b.2) o rateio dos valores pagos, mensalmente, em decorrência desses mesmos serviços, elaborado com base no item b.1 acima, discriminando funcionários que teriam sido utilizados, custo bruto desses funcionários, total de horas trabalhadas, total de horas apropriadas no

rateio, e valor apropriado; (b.3) que os referidos gastos foram necessários às transações ou operações exigidas para a exploração das atividades, principais ou acessórias, bem como, que estão vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos..

- Não consta dos autos nenhum pedido de esclarecimento adicional por parte da fiscalização em relação à resposta do Banco Itaú S/A. Note-se que a contribuinte terminou a sua resposta com a seguinte frase “colocamo-nos a seu inteiro dispor para os esclarecimentos que se fizerem necessários, inclusive pessoalmente”.
- Após os esclarecimentos prestados pelo Banco Itaú e pela recorrente, a fiscalização houve por bem solicitar relatório analítico das receitas brutas das empresas do “Conglomerado Itaú” e os saldos da conta “Despesas com Pessoal”, acrescentando os valores contabilizados a crédito desta conta sob a rubrica “CRCC” (fls. 54). Ou seja, já iniciou os procedimentos para coletar as informações necessárias para a aplicação do critério de rateio de despesas com base no faturamento.

A fiscalização não nega “a eventual participação de funcionários do Banco Itaú S/A em serviços junto às empresas do “Conglomerado Itaú” (fls. 78 – item 4.3).

Em que pese, a fiscalização ter solicitado genericamente a apresentação de “documentação hábil e idônea a comprovar a efetiva prestação dos serviços” em todas as intimações, o único elemento específico por ela mencionado foi o demonstrativo dos funcionários que prestaram serviços às empresas conveniadas, com a discriminação do custo mensal de cada um, e das parcelas deste custo atribuídas a cada empresa.

Não consta dos autos nenhuma diligência da fiscalização no sentido de averiguar o funcionamento do modelo de apuração de custos por produto utilizado pela contribuinte, informado pelo Banco Itaú S/A. Note-se mais uma vez que ao final da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 9, o Banco Itaú S/A colocou-se ao dispor da fiscalização para os esclarecimentos que se fizessem necessários, inclusive pessoalmente (fls. 29).

Ao analisarmos as conclusões da fiscalização supra transcritas, percebemos que a constatação da irregularidade fundou-se basicamente na conduta omissiva da empresa autuada, isto é, na falta de apresentação de demonstrativos e comprovação dos critérios utilizados no rateio.

Foram anexados juntamente com a impugnação, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993, Laudos de avaliação dos critérios utilizados no convênio de rateio de custos comuns pelo Banco Itaú S/A, nos exercícios de 2001 e 2002, elaborados pela empresa Boucinhas & Campos/Soteconti-Audidores Independentes e demonstrativos de rateio.

A decisão recorrida assim se manifestou sobre tais documentos:

“Em relação aos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para cada uma das empresas signatárias do referido contrato de rateio, cumpre observar que embora sejam datados de 02/02/2001, 23/10/2001, 12/12/2002 e 16/03/2004 (conforme fls. 174/246), antes, portanto, dos procedimentos fiscais que deram origem à autuação, não foram apresentados à autoridade

autuante, mesmo tendo a autuada sido intimada várias vezes a fazer prova dos critérios de rateio. Tais laudos somente foram trazidos à baila em sede de impugnação e se limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem, contudo, trazer qualquer demonstrativo que possibilite determinar com precisão se os critérios adotados acarretam efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.

É importante ressaltar que a autoridade fiscal não contesta o critério de rateio em si, mas sim a falta de demonstração de que, ao adotar tal critério, a empresa tenha incorrido nas despesas efetivamente registradas nos seus livros contábeis e fiscais. Os laudos trazidos na impugnação em nada contribuem para elucidar essa questão. Se tais laudos tivessem sido apresentados à autoridade fiscal, esta poderia ter intimado a empresa de auditoria a prestar esclarecimentos a respeito da efetividade das despesas rateadas. Sem elementos (demonstrativos, planilhas etc) que comprovem a regularidade das despesas rateadas, não há como serem aceitos, em sede de impugnação, os referidos laudos.

Apesar dos laudos terem sido apresentados tão somente na impugnação, eles não podem ser desconsiderados como elemento de prova. Nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. É inegável que os laudos constituem um elemento de prova que deve ser levado em consideração a fim de avaliar se os critérios de rateio utilizados pela recorrente estão de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Nestes laudos foi efetuado um resumo dos critérios de rateio utilizados, tendo sido listados os principais procedimentos adotados pela outra empresa de auditoria, dentre os quais destacamos: entrevistas com os responsáveis das diversas áreas envolvidas nos processos; entendimento e elaboração de fluxogramas das rotinas adotadas pelas áreas; totalização dos bancos de dados fornecidos pela DIRCO (Diretoria de Custos e Orçamento do ITAUBANCO) e confronto com o fornecido pelo RH; validação dos valores de despesas com pessoal e encargos sociais; verificação do Banco de Dados da Área Comercial; entrevistas com funcionários da Diretoria de Custos e Orçamentos.

Os laudos comprovam a afirmativa da contribuinte de que os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio dos custos abrangem informações sobre a toda a estrutura organizacional do ITAUBANCO. Frise-se que tal informação foi prestada à fiscalização por ocasião da resposta à Intimação nº 9.

À luz destas observações e fatos considerados relevantes, passamos a analisar os dispositivos legais concernentes às questões controversas nos presentes autos.

O art. 149 do CTN assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; (nosso grifo)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por sua vez, o *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 tem o seguinte teor:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

A leitura conjunta dos dois dispositivos legais, nos permite extrair a seguinte conclusão: a fiscalização deve instruir os autos de infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação das hipóteses de ilicitude contidas no art. 149 do CTN.

No presente caso, conforme anteriormente demonstrado, a caracterização da ilicitude se deu em virtude da falta de apresentação de demonstrativos e comprovação dos critérios utilizados no rateio, que poderia ser enquadrada no inciso III do art. 149 do CTN.

Ocorre porém, que não restou caracterizada nos presentes autos recusa por parte da contribuinte de prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Também não há que se falar que os esclarecimentos prestados pela contribuinte foram insatisfatórios, pois, durante a fase inquisitória do procedimento sequer foram solicitadas, de maneira específica, informações sobre o modelo de custos adotado. Note-se que a partir da resposta de fls. 29, poderiam ter sido efetuados inúmeros questionamentos, inclusive maior detalhamento dos motivos pelos quais a contribuinte considerou que a identificação/qualificação dos funcionários solicitada pela fiscalização estaria prejudicada.

Após os esclarecimentos prestados pelo Banco Itaú S/A, a fiscalização limitou-se a elaborar nova intimação à recorrente (fls. 31/32), solicitando mais uma vez a discriminação dos funcionários, com acréscimo apenas da informação contida no item “b”, que consiste informação sobre a conta de despesa em que foram apropriados os valores relativos ao rateio. Assim, podemos observar que mesmo diante dos esclarecimentos da contribuinte, a fiscalização insistiu no demonstrativo dos custos dos homens/hora utilizados por cada uma das empresas conveniadas.

A partir da leitura dos próprios textos trazidos pela fiscalização (itens 3.3 e 3.4) entendemos que a menção ao relatório de custo dos homens/hora utilizados é meramente exemplificativa, sendo que a documentação considerada hábil e idônea engloba relatórios, planilhas de horas, memorandos, dentre outros.

Em outras palavras, a não apresentação de um único relatório específico solicitado pela fiscalização, mediante justificativa – a de que o modelo de rateio utilizado seria outro – não caracteriza a hipótese prevista no inciso III do art. 149 do CTN. Frise-se ainda que consta dos autos que a contribuinte colocou-se à disposição para qualquer esclarecimento adicional, fato este não contraditado pela fiscalização.

Por outro lado, o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, deve ser interpretado de acordo com os ensinamentos contidos no documento “Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972 anotado”, de autoria de Gilson Wessler Michels, disponível no *site* da Secretaria da Receita Federal (<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>), *in verbis*:

“De há muito firmou-se o entendimento de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Por conseguinte, em face do *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, é ônus do agente fiscal comprovar a ocorrência do ilícito fiscal, ou seja, de alguma das hipóteses prevista no art. 149 do CTN.

No presente caso, não ficou comprovada a recusa ou a prestação insatisfatória de esclarecimentos por parte da contribuinte, pois os documentos e esclarecimentos

apresentados permitiam à fiscalização diligenciar no sentido de desfazer a veracidade ou as condições de dedutibilidade das despesas rateadas.

Nesse sentido, transcrevemos a ementa do acórdão nº 107-06.966, da Sétima Câmara do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes que julgou improcedente a glosa do rateio de custos efetuada pela fiscalização:

“IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – GLOSA – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, pratica hoje usual no mercado, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa.”

É oportuno também citar um trecho do voto do Conselheiro Luiz Martins Valero, relator do acórdão acima citado (note-se que o relator não foi vencido na matéria relativa à glosa de despesas derivadas de rateio).

“De plano, não deve prevalecer a glosa das despesas com rateio promovido pela controladora. Por ser prática usual no mercado, o ônus da prova de que a despesa não existiu ou que não é dedutível na formação do lucro real é do fisco, quando os documentos apresentados permitiam diligenciar no sentido de desfazer a veracidade ou as condições de dedutibilidade.”

II.5. Conclusão

Fazendo uma breve síntese do que anteriormente expusemos, destacamos as seguintes conclusões:

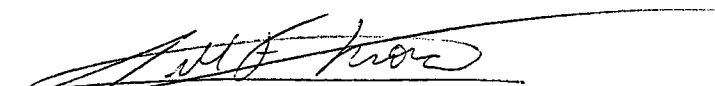
- É dever da fiscalização comprovar a ocorrência das hipóteses de ilicitude contidas no art. 149 do CTN.
- A presente autuação deveu-se basicamente ao entendimento da fiscalização de que a contribuinte não demonstrou, nem comprovou que o rateio foi realizado com base na efetiva utilização dos serviços.
- No entanto, a fiscalização apenas solicitou um tipo de relatório, qual seja, o da identificação/qualificação dos funcionários, com os respectivos custos mensais alocados para cada empresa conveniada. Note-se que a requisição genérica de “documentação hábil e idônea” é insuficiente para caracterizar a hipótese prevista no inciso III do art. 149 do CTN.
- A contribuinte considerou prejudicada a apresentação de tal demonstrativo, em virtude do modelo de apuração de custos utilizado, colocando-se à disposição para qualquer esclarecimento adicional.

- Os laudos juntados na impugnação comprovam que os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio dos custos abrangem informações sobre a toda a estrutura organizacional do ITAUBANCO.
- A fiscalização não efetuou nenhuma diligência em face dos esclarecimentos prestados pelo Banco Itaú S/A e pela recorrente.

Diante de todo o exposto, consideramos improcedente o lançamento, por não estarem suficientemente concretizadas as hipóteses de ilicitude previstas no art. 149 do CTN.

Por fim, ressaltamos que deixamos de apreciar os argumentos da recorrente acerca da validade e objetividade dos critérios de rateio adotados e sobre a aplicação do método utilizado pela fiscalização para todas as empresas conveniadas.

Ante todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso.



SELENE FERREIRA DE MORAES