



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000012/2005-12  
Recurso nº. : 152.373  
Matéria: : IRPJ, CSLL – anos-calendário: 1999 a 2002  
Recorrente : Itaú Administradora de Consórcios Ltda.  
Recorrida : 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza – CE.  
Sessão de : 18 de outubro de 2006  
Acórdão nº. : 101-95.792

RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO  
MESMO GRUPO- REGULARIDADE DO RATEIO-  
GLOSA- Demonstrado que os valores foram rateados  
tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a  
necessidade das empresas, não prevalece a glosa.  
Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de  
ofício interposto por Itaú Administradora de Consórcios Ltda.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho  
de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos  
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM:

16 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO  
RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO,  
VALMIR SANDRI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR. Declarou-se impedido de  
participar do julgamento o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº. : 152.373  
Recorrente : Itaú Administradora de Consórcios Ltda.

## RELATÓRIO

Contra Itaú Administradora de Consórcios Ltda. foram lavrados autos de infração para exigência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário de 1999 a 2002, em razão de glosa na dedução de despesas.

De acordo com o Termo de Constatação de fls.78/98, que integra os autos de infração, o contribuinte apropriou a débito da conta "Despesas de Pessoal" os montantes de os montantes de R\$ 135.883,00 (1999), 97.565,00 (2000), 119.834,00 (2001) e 98.179,50 (2002), decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns", firmado, em 03/02/1999, entre o Banco Itaú S/A e a autuada.

A autoridade fiscal pôs em destaque que, de acordo com os convênios: (a) O Banco Itaú manterá estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades dos contratantes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistemas de computadores), recursos humanos, com vistas à consecução dos respectivos objetivos sociais; (b) Os custos decorrentes da manutenção dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a **efetiva utilização**, segundo métodos estatísticos e matemáticos; (c) O Banco Itaú S/A **preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio.**

Durante os mencionados trabalhos de fiscalização, a instituição financeira foi regularmente intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados à Itaú Administradora de Consórcios, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante.

Em resposta, o Banco Itaú aduziu, em síntese, que o processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos

compartilhados e que, para tanto, utiliza um modelo de apuração de custos em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente às empresas, através da medição dos custos das áreas envolvidas.

A Administradora de Consórcios foi intimada a : (a) ratificar, por escrito, que os valores relacionados foram efetivamente pagos ao Banco Itaú face ao Convênio de Rateio de Custos Comuns, retificando a divergências; (b) informar em que conta de "despesas operacionais" foram apropriados, e se foram excluídos para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (c) se manifestar sobre os esclarecimentos prestados pelo Banco Itaú; (d) comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços, o rateio dos valores pagos mensalmente, discriminando funcionários utilizados, custo bruto e horas apropriadas, necessidade dos custos às transações ou operações exigidas na exploração das atividades.

Em resposta, ratificou os valores relacionados e que foram efetivamente entregues ao Banco, disse referirem-se a despesas operacionais, tais como manutenção de estrutura de pessoal para atendimento das necessidades das contratantes nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/finanças, recursos operacionais e recursos humanos, informou em que contas foram contabilizados, e esclareceu terem sido deduzidos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Com a resposta, a interessada não apresentou demonstrativos dos rateios e demais elementos que comprovassem que os gastos foram necessários às suas atividades, bem como a efetiva utilização os serviços disponibilizado pelo Banco Itaú.

Registrou a autoridade fiscal que a instituição financeira e a Administradora de Consórcios deixaram de apresentar demonstrativos dos custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, utilização esta que também não foi comprovada. Destaca o auditor que a fiscalização não mediu esforços para obter mais informações não só perante a Itaú Administradora de Consórcios Ltda., como também junto às demais empresas do "conglomerado Itaú" que participaram do Convênio. Esses esforços, todavia, foram infrutíferos, pois deixaram de ser apresentadas as planilhas de rateio, elaboradas pelo custo homens/hora utilizados, bem como qualquer prova ou indício de provas da efetiva utilização dos serviço.



Não tendo a autuada comprovado a utilização do método de rateio pactuado entre as partes contratantes e não dispondo a fiscalização de elementos que lhe permitisse efetuar tal rateio pelo método direto, optou esta, com amparo nos princípios contábeis geralmente aceitos, por efetuar tal rateio com base na proporção das receitas brutas das empresas participantes do referido convênio.

Concluiu, a fiscalização, que nos anos-calendário de 1999 a 2002 a interessada deduziu irregularmente do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores abaixo discriminados, resultantes da diferença entre os valores obtidos face à aplicação do método indireto de rateio adotado pela fiscalização e os valores apurados pelo Banco Itaú.

Ano-calendário	Custos apropriados	(-) Custos rateio s/ receita bruta	= Vrs deduzidos irregularmente
1999	135.883,00	20.045,24	115.837,76
2000	97.565,00	26.440,73	71.124,27
2001	119.834,00	1.946,11	117.887,89
2002	98.179,50	35.036,44	63.143,06

Foi feita a recomposição dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, resultando nos seguintes valores a tributar:

**IRPJ**

Ano Calendário	Adição ao Lucro Real	(-) Reversão P. Fiscal	(-) Compensação P. Fiscal	Valor a tributar
1999	115.837,76	0,00	(115.837,76)	0,00
2000	71.124,27	0,00	(71.124,27)	0,00
2001	117.887,89	(1.167,81)	(35.016,02)	81.704,06
2002	63.143,06	(63.143,06)	0,00	0,00

**CSLL**

Ano Calendário	Adição à base da CSLL	(-) Reversão Base Negativa	Valor a tributar
1999	115.837,76	0,00	115.837,76
2000	71.124,27	0,00	71.124,27
2001	117.887,89	(1.167,81)	116.720,08
2002	63.143,06	(63.143,06)	0,00

Em impugnação tempestiva a interessada suscita preliminar de nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da motivação, posto que não existe prova de que os custos e despesas incorridos não eram passíveis de dedução. Diz que o agente fiscal apurou crédito do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido segundo um critério por ele escolhido, invertendo o ônus da prova.

Discorre sobre a natureza e a forma dos contratos de rateio de custos/despesas, ponderando que a receita líquida não é o único, mas apenas o procedimento mais utilizado. Após relatar os critérios efetivamente adotados por ela e apresentar exemplos dos tipos de serviços que seriam compartilhados pelas empresas do mesmo grupo, a impugnante conclui que "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 (docs. 03/04)".

Requer, afinal, seja julgado nulo o auto de infração ou reconhecida a dedutibilidade total dos custos e despesas decorrentes do contrato de rateio de custos comuns ou, ainda, seja realizado perícia técnica.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza manteve integralmente a exigência, conforme Acórdão 6.619, de 04 de agosto de 2005, cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DESPESAS SEM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. RATEIO. DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

ÔNUS DA PROVA.

A atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando efetuado sem a formulação dos quesitos, assim como sem a indicação do nome, endereço e a qualificação profissional do perito, por não se coadunar às regras do artigo 16, inciso IV, e § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS. Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido em relação ao lançamento matriz.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão em 15 de março de 2006, a interessada ingressou com recurso em 10 de abril seguinte. Reeditou as razões declinadas na impugnação e aduziu que, na remota possibilidade de se concluir pela correção do procedimento adotado pela fiscalização, o mesmo critério deve ser usado para todas as empresas conveniadas, com todos os efeitos fiscais daí decorrentes.



Ressalta que o autuante, em momento nenhum, contesta o montante global dos custos rateados, limitando sua discordância ao critério de apuração dos custos e concluindo que a Recorrente assumiu custos de outrem. Porém nas empresas conveniadas em que, segundo o método indireto, tido como correto pela fiscalização, foi apurada despesa maior que aquela efetivamente imputada pelo critério da Recorrente, o fisco se limitou a encerrar o procedimento sem nada dizer. Com isso o fisco está exigindo da Recorrente tributo que, ao final das contas, foi pago por outra empresa conveniada, o que ofende a moralidade pública.

Informa, ainda, haver equívoco na apuração dos créditos tributários lançados, porque quanto ao ano de 2001, embora o autuante tenha partido das informações que lhe foram prestadas relativamente à receita bruta das conveniadas, tais informações continham equívoco de digitação que gerou distorção. Anexa demonstrativo evidenciando que a receita bruta auferida pela Recorrente no ano de 2001 corresponde a 0,00053954% da receita total das conveniadas, e não 0,00016868% calculados pelo autuante, o que altera substancialmente a base de cálculo dos créditos que deixaram de ser recolhidos.

Requer, afinal, seja reformada a decisão para que seja reconhecida a nulidade do auto de infração por ausência de provas capazes de motivar o ato administrativo. Na hipótese de não acolhidas as alegações de nulidade, requer seja reconhecida a dedutibilidade total dos custos e despesas incorridos nos anos-calandário de 1999, 2000, 2001 e 2002 e, caso não acolhidos os pedidos, protesta pela realização de perícia técnica.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para seguimento. Dele conheço.

A interessada suscita preliminar de nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da motivação, alegando não existir prova de que os custos e despesas incorridos não eram passíveis de dedução. A preliminar se confunde com o mérito, uma vez que a solução do presente litígio se envolve especialmente aspectos relacionados com a prova.

Efetivamente, o fisco não nega a licitude de convênios para repartição de custos entre empresas do mesmo grupo, objetivando mais eficiência. O Termo de Constatação, reportando-se a doutrina sobre o tema, menciona que critério de rateio dos custos/despesas pode seguir o método direto e o método indireto. No primeiro (método direto), o rateio é feito de acordo com a quantidade efetiva atribuível a cada um participante, apurável em planilhas nas quais a apropriação dos custos dos homens/hora, das máquinas/equipamentos, etc. observa sua utilização efetiva. No segundo (método indireto) não há uma relação efetiva entre o custo do serviço utilizado e sua remuneração em função do benefício recebido, aplicando-se uma proporcionalização com base em determinado parâmetro, sendo o mais utilizado o volume de faturamento

No caso, o convênio firmado entre o Banco Itaú e as demais empresas do grupo, entre elas a Recorrente, prevê que os custos serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos, e que o Banco Itaú S/A preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio.

Durante o procedimento de fiscalização tanto a instituição financeira como a Recorrente foram regularmente intimadas a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida

prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante. Não obstante, nada apresentaram nesse sentido. Essa postura, inquestionavelmente, ofende o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização.

Com a impugnação, o interessada teve nova oportunidade para provar a idoneidade do rateio. Não obstante ter descumprido seu dever de colaboração, a lei faculta a discussão administrativa do lançamento, podendo o sujeito passivo contestá-lo, declinando as os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A prova documental deve acompanhar a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que corra uma das razões especiais previstas na lei ( Decreto nº 70.235/72, arts. 15 e 16) .

A questão do ônus da prova é assim abordada por .Aurélio Pitanga Seixas<sup>1</sup>:

"Para demonstrar (provar) que a verdadeira conduta tributável (fato gerador ocorrido ou fato imponible) é aquela representada em seus livros de contabilidade e declarações tributárias e, conseqüentemente, demonstrar (provar) o desacerto e o equívoco da representação do fato gerador escriturada pelo fiscal lançador deverá o contribuinte anexar ao recurso administrativo todos os *meios de prova* ao seu alcance., como cópias de documentos representativos das operações comerciais, cópias dos registros contábeis, etc., etc."

Ao repartir o ônus da prova, o direito processual tem em mente o objetivo do processo, que é chegar a uma solução final. Na lição de Antônio da Silva Cabral <sup>2</sup>, " a palavra processo, *em sentido estrito*, exprime própria seqüência de atos e termos, para a obtenção da justiça no caso concreto. Supõe, portanto, a prática de atos que obedecem a uma ordem preestabelecida e cumprimento de prazos. **Prática de atos preestabelecidos e observância de prazos são dois pilares do processo propriamente dito.**"(negritos acrescentados).

A decisão de primeira instância registra, *in verbis*:

"33. 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 estejam datados de 02/02/2001, 23/10/2001, 12/12/2002 e 16/03/2004 (conforme fls. 198/331 ), antes, portanto, dos procedimentos fiscais que deram origem à autuação, não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo a autuada

<sup>1</sup> In "A Prova Pericial no Processo Administrativo Fiscal" - Processo Administrativo Fiscal - Dialética - junho-1995

<sup>2</sup> In "Processo Administrativo Fiscal" -São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4

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.

34. 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."

Portanto, considerou a decisão recorrida que nem com a impugnação o sujeito passivo apresentou os elementos (demonstrativos, planilhas, etc.) para comprovar a regularidade do rateio.

Dentro do que lhe foi apresentado, irretocável a decisão recorrida. Isso porque os elementos trazidos não eram foram suficientes para formação da convicção, e diligências ou perícias na fase de julgamento se justificam quando o sujeito passivo tiver trazido todos os elementos de que dispunha para provar a correção do seu procedimento e quando essas provas tiverem gerado dúvidas no espírito do julgador. Não, porém, se o impugnante não se desincumbiu desse ônus, como no caso concreto. Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Isso poderia significar a reabertura do procedimento fiscalizatório e a eternização do processo, com a frustração de seus objetivos.

De se observar que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam. Não cabe exigir da fiscalização que, ante a ausência de fornecimento de elementos para averiguar o rateio feito, o homologue. Por outro lado, não é razoável impugnar o rateio de despesas, se não houver dúvidas quanto à efetiva repartição dos custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pôde ter acesso e que, inclusive, é o mais freqüentemente adotado.

Ocorre que, com origem no mesmo fato, a fiscalização lavrou auto de infração contra o Banco Itaú S/A, que foi objeto do processo administrativo nº 16327.000009/2005-91. O litígio originado com a impugnação àquele auto de infração foi julgado por esta Câmara, que analisou pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003. A partir dos relatórios técnicos apresentados, concluiu a Câmara, por unanimidade, que restou demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e à necessidade das empresas, não podendo prevalecer a glosa (Acórdão 101-95.791).

Confirmada a legitimidade do rateio, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, (DF), em 18 de outubro 2006

  
SANDRA MARIA FARONI

