



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000016/2005-92
Recurso nº. : 152.344
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL – EXS: DE 2000 a 2003
Recorrente : Itaú Gestão de Ativos S.A.
Recorrida : 4ª Turma da DRJ de Fortaleza – CE.
Sessão de : 23 de janeiro de 2008.
Acórdão nº. : 101-96.525

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO –
Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por ITAÚ GESTÃO DE ATIVOS S.A.

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.

D

A

Processo nº. : 16327.000016/2005-92
Acórdão nº. :101-96.525



ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONSECA FILHO.

Processo nº. : 16327.000016/2005-92
Acórdão nº. : 101-96.525

Recurso nº. : 152.344
Recorrente : Itaú Gestão de Ativos S.A.

RELATÓRIO

ITAÚ GESTÃO DE ATIVOS S.A., já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, que por unanimidade de votos recebeu a impugnação, indeferiu o pedido de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito JULGOU procedentes os lançamentos efetuados a título de IRPJ (fls. 112/113) e CSLL (fls. 119/120).

De acordo com a autoridade administrativa, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual foi constatado que o contribuinte não comprovou através de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação de serviços decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns - CRCC", firmado em 10/02/1998, com o Banco Itaú, reduzindo, assim, indevidamente seu lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Cientificado dos lançamentos em 28.12.2004, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, em 27.01.2005, impugnação às fls. 133/145, juntando, ainda, os documentos de fls. 146/349, alegando em síntese o que se segue:

- (i) Preliminarmente requer seja declarada a nulidade dos autos de infração lavrados, por ofensa ao princípio da motivação, uma vez que a fiscalização não comprovou que as despesas incorridas por ele não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- (ii) Nesse sentido, destaca que apesar de sempre ter se colocado a disposição para qualquer esclarecimento, a Fiscalização utilizou um critério próprio para concluir que nem todas as despesas incorridas pelo contribuinte seriam dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e CSLL.
- (iii) Ressalta que a Fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos. Dessa forma, não restou comprovado nos autos os elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, não podendo, portanto, ser aplicado o art. 149, do CTN. Corroborando seu entendimento, transcreve diversos entendimentos doutrinários e jurisprudência do Conselho de Contribuintes, para então concluir que não cabe a inversão do ônus da prova no processo administrativo fiscal.
- (iv) Em relação ao contrato de rateio de custos e despesas, esclarece que apesar de não ser figura típica do Direito Civil, é bastante utilizado em grupos de empresas, que, objetivando a racionalização dos custos do grupo, concordam em compartilhar estruturas, pessoal, bens, entre outros.
- (v) Prossegue, afirmando que conforme leciona Natanael Martins e como já entendeu o Conselho de Contribuinte, existe a possibilidade de utilização de outros critérios que não o da imputação direta. Sendo a receita líquida apenas o procedimento mais utilizado, na contabilidade dos custos, para a distribuição dos chamados custos conjuntos, mas não o único possível.

- (vi) Quanto aos critérios de rateio utilizados, destaca que após a adesão ao "CRCC", passou a utilizar áreas do Banco Itaú, tais como a área financeira, área de controle econômico, área de consultoria jurídica e de contencioso judicial, área de recursos humanos e suporte administrativo e área de recursos operacionais
- (vii) Alega que não obstante a Fiscalização tenha afirmado que o contribuinte aplicaria somente o critério de imputação direta, na verdade o critério de apropriação de custos variava em função do tipo de atividade desenvolvida, conforme respaldados através dos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborado pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para todos os períodos autuados, fls. 203/339.
- (viii) Dessa forma, tendo em vista que os critérios de rateio utilizados são objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, afirma o contribuinte, que eles devem ser reconhecidos para impedir a glosa dos custos e recomposição do prejuízo fiscal por parte da fiscalização.
- (ix) Finalmente, requer seja reconhecida a nulidade dos autos de infração por falta de motivação, ou caso assim não entendam os julgadores sejam os critérios de rateio adotados por ele acolhidos, reconhecendo-se a dedutibilidade total dos custos e despesas decorrentes do contrato de rateio de custos comuns, incorridos nos anos-calendário de 1999 a 2002. Requer, ainda, a realização de perícia.



À vista da Impugnação, a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou procedentes os lançamentos efetuados.

Em suas razões de decidir, inicialmente os julgadores indeferiram o pedido de perícia, por considerarem suficientes às provas constantes nos autos, além de ter sido efetuada sem a formulação de quesitos nos termos do art. 16, IV e §1º, do Decreto nº 70.235/72.

Rejeitaram, ainda, a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, ressaltando que no caso em tela não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Destacaram, ainda, que todas as formalidades legais foram observadas, estando a motivação devidamente consignada no auto de infração.

Ressaltaram os julgadores, que nos termos da legislação tributária vigente, 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. Isto porque, para que o Fisco possa verificar se tais dispêndios são realmente dedutíveis, é mister que haja, em documentação hábil e idônea (art. 251, do RIR/99), uma descrição detalhada, especificamente o tipo de serviço, quem efetivamente o forneceu, como ou quando foram prestados e como se deu o rateio.

Entretanto, verificaram os julgadores que no presente caso, embora intimado diversas vezes, o contribuinte não comprovou com a referida documentação a efetiva prestação dos serviços necessários ao desenvolvimento de sua atividade (art. 299, do RIR/99), que após o rateio foi deduzido de sua base de cálculo.

Sendo assim, a falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços, que subsidiaram o rateio, impossibilitou a fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para a dedutibilidade de despesas, quais sejam: necessidade, usualidade e normalidade.

Observaram, ainda, que ao contrário do que pretendeu demonstrar o contribuinte em sua defesa, o ônus da prova não era do Fisco, mas sim do contribuinte, que não apresentou nem mesmo os demonstrativos tipificando os serviços que efetivamente foram prestados. Nesse sentido, transcreve doutrina de Antônio da Silva Cabral e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Quanto aos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborado pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para cada uma das empresas signatárias do referido contrato de rateio, juntados aos autos pelo contribuinte em sua defesa, destacaram os julgadores que estes não devem ser aceitos em sede de impugnação, uma vez que não foram entregues anteriormente a fiscalização, momento em que poderiam ser solicitados maiores esclarecimentos a respeito da efetividade das despesas.

Em relação ao lançamento referente à CSLL, os julgadores aplicaram as mesmas razões de decidir expostas em relação ao lançamento do IRPJ.

Pelas razões acima expostas é que a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, indeferiu o pedido de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou procedentes os lançamentos efetuados.

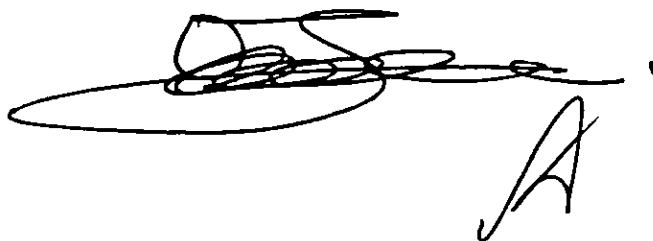
Intimado da decisão de primeira instância em 21.03.2006, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 19.04.2006, tempestivamente, às fls. 374/389, juntando, ainda, os documentos de fls. 390/421, alegando em síntese, as mesmas razões de sua exordial.

Em 17.07.2006, o contribuinte apresentou a petição de fls. 425, juntando aos autos a petição protocolizada nos autos do Processo Administrativo nº 16327.000009/2005-91, dirigida ao Presidente do Primeiro Conselho de Contribuinte, em que requer sejam os Processos nºs 16327.000009/2005-91, 16327.000010/2005-15, 16327.000011/2005-60, 16327.000012/2005-12, 16327.000013/2005-59 e 16327.000016/2005-92, remetidos para a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a fim de que sejam julgados conjuntamente com o presente processo.

Às fls. 439/440, o contribuinte objetivando demonstrar a validade dos critérios e procedimentos adotados por ele relativos ao Convênio de Rateio de Custos, junta aos autos Laudos da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, fls. 449/491, da Moore Stephens Auditores Independentes, fls. 492/571 e da BDO Trevisan, fls. 572/586.

Em 29.05.2007, às fls. 588/589, o contribuinte peticiona reiterando à solicitação efetuada e já deferida em 20.07.2006, fls. 600, para que os autos sejam encaminhados a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke, followed by a large, stylized letter 'A' below it.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a autuação teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual foi constatado que o contribuinte não comprovou através de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação de serviços decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns - CRCC", firmado em 10/03/1998, com o Banco Itaú S.A., reduzindo, assim, indevidamente seu lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 1999 a 2002.

A matéria posta a análise e decisão já é por demais conhecida dessa E. Câmara, tendo esse Relator, inclusive, já sido designado relator do Acórdão n. 101-96.357, que tratou de idênticas matérias e de empresa do mesmo conglomerado, razão porque, me reportarei aqui aos argumentos e fundamentos lá despendidos como razões de decidir, considerando, evidentemente, as peculiaridades pertinentes a este processo, vejamos:

"CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS.

Para se apurar o valor das despesas glosadas nos anos-calendário de 1999 a 2002, a fiscalização utilizou-se do método de custeio indireto, parametrizado pelo conceito de receita bruta, eis que no seu entender impossível à adoção do método de custeio direto, tendo em vista que o Recorrente não conseguiu demonstrar por ocasião da fiscalização o rateio efetivo das despesas atribuídas para cada uma das empresas do conglomerado ITAÚ (efetiva realização dos serviços),

conforme pactuado no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, impossibilitando, com isso, a fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.

Preliminarmente o Recorrente alega a nulidade do auto de infração, por entender 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 ofensa ao princípio da motivação, agindo, portando, em desconformidade com o disposto no art. 142 do CTN.

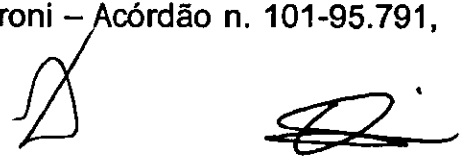
Entretanto, não vislumbro nos presentes autos qualquer irregularidade que tornaria nulo o lançamento efetuado pela fiscalização.

Isto porque. As hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os Autos de Infração, estão perfeitamente definidas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal, com as alterações introduzidas pela Lei n. 8.748/93, hipóteses essas ausentes no presente caso, e sendo assim, improcede a alegação de nulidade argüida pelo Recorrente.

Dessa forma, quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto n. 70.235/72.

Isto posto, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

Quanto aos critérios de rateio utilizados pelo Recorrente, respaldados no “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, por ele firmado com o Banco Itaú S.A., é de se observar que esta E. Câmara já apreciou a presente matéria, em processo envolvendo empresas do mesmo grupo econômico, tendo como Relatora a Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni – Acórdão n. 101-95.791,



de 18.10.2006 -, que após tecer os seus sempre bem fundamentados argumentos, entendeu por bem dar provimento ao recurso naquele processo, o qual o acompanhei na sua integralidade, e por isso, peço *vênia* para fazer uso dos argumentos e fundamentos do que lá foi decidido neste processo como razões de decidir, *verbis*:

“A elucidação do litígio requer diferentes abordagens de análise.

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 a Recorrente e as demais empresas do grupo 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 a instituição financeira foi regularmente intimada, com relação a cada uma das empresas participantes do convênio, a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às referidas empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, nada apresentando nesse sentido. Essa postura ofende o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização. Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa, durante o procedimento de fiscalização, já estava de posse dos laudos elaborados pelos auditores independentes Boucinhas e Campos, e omitiu-se de apresentá-los.

Com a impugnação, o Banco 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 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 ocorra uma das razões especiais previstas na lei (Decreto nº 70.235/72, arts. 15 e 16).

.....

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 ¹, “a palavra processo, *em sentido estrito*, exprime a própria sequência 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).

Após transcrever parte da decisão de primeira instância, a Nobre Relatora arremata, *verbis*:

“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

¹ In “Processo Administrativo Fiscal” –São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4

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 o Recorrente está agora trazendo 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 primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração nessa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo.

Sopesando os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual.

Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que a possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar “planilhas e

demonstrativos”, exigindo uma auditoria profunda, tal como as feitas, especialmente, pelo FIPECAFI e pela Moore Stephens, cujos relatórios se encontram anexados ao memorial. Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização. Veja-se que, ao ser intimado *a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às demais empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante*, o Banco esclareceu ser inviável, face ao sistema de compartilhamento de custos, identificar quais funcionários trabalham para cada uma das empresas. Aduziu 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. Esclareceu que o rateio abrange um imenso volume de informações, visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do conglomerado, e se dispôs a prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários.

A análise do FIPECAFI contemplou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, a abranger o período de 1999 a 2003.

.....

Em sua conclusão, afirma o parecer do FIPECAFI que: (a) o procedimento está conceitualmente correto; (b) nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; (c) embora a empresa venha migrando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos – na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos – não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.

Da mesma forma, a Moore Stephens Auditores Independentes, no item 2 do

A 

Relatório de Avaliação dos Métodos Utilizados, descreve as principais características do sistema de custos adotado pelo Grupo Itaú. No item 3, para melhor visualizá-lo, apresenta dois casos reais, e no item 5 conclui que o sistema atende a diversas e importantes finalidades, uma das quais é a mensuração dos valores devidos pelas empresas do Conglomerado Itaú pelo compartilhamento das estruturas administrativa, operacional e comercial do Itaúbanco.”

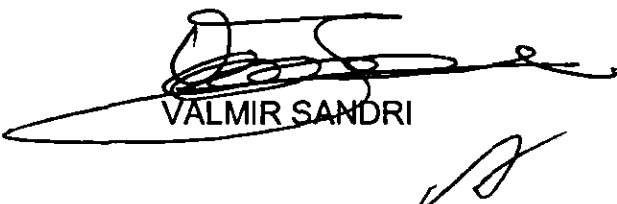
Ainda, concluindo sua bem fundamentada decisão, a Nobre Relatora arrebatá:

“Considero que os documentos trazidos, cuja anexação aos autos foi determinada, demonstram que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e à necessidade das empresas, não podendo prevalecer a glosa.

Dessa forma, por comungar integralmente com os argumentos acima despendido em relação à matéria posta nos presentes autos, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2008


VALMIR SANDRI