



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.000016/2005-92  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 1301-006.168 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2021  
**Embargante** IGA PARTICIPACOES S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO.

O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar o valor retificado da receita da Fundação Itaúbanko, para o ano calendário 2001 de R\$ 74.878.617.885,00, para R\$ 748.786.178,85 para fins de apuração do rateio de despesas, nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de determinação contida no Acórdão de Embargos nº 9101-005.383, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), que complementou o Acórdão nº 9101-004.401, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), ambos da 1ª Turma da CSRF para que esta Turma Ordinária complemente o

Acórdão n.º 101-96.525, de 23/01/2008 (e-fls. 626 e ss), e desta forma “sejam apreciadas as matérias ‘a divergência de valores’ (Item VI do Recurso Voluntário) e, também, ‘o efeito da autuação nas empresas conveniadas’ (Item V do Recurso Voluntário)”. Assim relatou a 1ª Turma da CSRF (e-fls. 787 e ss):

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 101-96525, de 23/01/2008, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário de ITAU GESTÃO DE ATIVOS S/A.

Do termo de verificação fiscal (fls. ) se extrai que se trata de lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário de 1999 a 2002, sob o argumento de redução indevida do lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não ter ficado comprovada a efetiva utilização da estrutura compartilhada decorrente do "Convênio de Rateio de Custos Comuns — CRCC" firmado com o Banco Itaú S/A, prejudicando, assim, a dedutibilidade integral das despesas de pessoal lançadas na contabilidade.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente na primeira instância de julgamento pela seguinte decisão:

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. n.º 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

Intimado da decisão de primeira instância em 21.03.2006, recorreu ao Conselho de Contribuintes, em 19.04.2006, tempestivamente (fls. 374/389), juntando os documentos de fls. 390/421, alegando em síntese, as mesmas razões de sua exordial e apontando erro na apuração:

#### VI - DA DIVERGÊNCIA DE VALORES

Ainda que nenhuma das alegações acima prosperem, verifica-se equívoco na apuração dos créditos tributários lançados no auto de infração em referência. Isso porque, no ano de 2001, não obstante o autuante tenha partido das informações que lhe foram prestadas, relativas à receita bruta das empresas conveniadas, tais informações continham equívoco de digitação que gerou distorção na proporcionalização efetuada.

A Recorrente anexa demonstrativo que evidencia o efeito desse equívoco, e permite verificar que a receita bruta auferida pela Recorrente no ano de 2001 corresponde a 0,00435001% da receita total das empresas conveniadas (e não aos 0,00135998% calculados pelo autuante), o que faz com que a base de cálculo dos créditos que teriam deixado de ser recolhidos se altere substancialmente (doc. 04).

Após o final do prazo do recurso voluntário (fls. 439/440), o contribuinte, objetivando demonstrar a validade dos critérios e procedimentos adotados por ele relativos ao Convênio de Rateio de Custos, juntou aos autos os seguintes documentos: 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).

Ao recurso voluntário apresentado foi dado provimento, nos termos da seguinte ementa:

#### 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.

Em face da decisão favorável ao contribuinte, a PGFN apresenta recurso especial de divergência à CSRF, alegando, em síntese, que:

a) Consoante os acórdãos paradigmas 105-16003 e 202-15.430, a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do § 4º do artigo 16 do Decreto nº

70.235/72, bem como que tais pareceres demonstram apenas que o critério de rateio utilizado pela Recorrida estaria de acordo com a técnica contábil, mas não que as despesas deduzidas foram registradas com base nesses critérios.

b) A Quinta Câmara do e. Conselho de Contribuintes, no Acórdão 105-16.141, teria se pronunciado sobre o convênio de rateio de custos firmado pelo Conglomerado Itaú, reconhecendo válido o critério com base na receita bruta adotado pela fiscalização, em razão da não comprovação do critério utilizado para rateio das despesas de pessoal.

Os Acórdãos paradigmas apresentam as seguintes ementas, nas partes que interessam:

Acórdão 105-16003

PRECLUSA0 - A luz das disposições contidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, tratando-se de prova documental e ressalvados os casos ali previstos, a sua apresentação deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual. Recurso negado.

Acórdão 202-15430

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL - PRECLUSÃO - Na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Acórdão 105-16141

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

O despacho de admissibilidade (fls.638-639, vol.3), deu seguimento ao recurso especial de divergência da PGFN, nos seguintes termos:

Observa-se que, de fato, há divergência entre os julgados, vez que no recorrido tem-se a seguinte argumentação utilizada pelo relator que se fundamenta nos princípios da verdade material, do formalismo moderado e finalístico do processo, senão vejamos:

*"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."*

Já nos acórdãos paradigmas, tem-se que só poderia ser afastada a preclusão caso ficasse demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Ademais, observa-se também, no caso do último acórdão paradigma, que não é possível o recebimento de provas que alterem os critérios do lançamento, vez que estes deveriam ter sido apresentados no momento da ação fiscal.

Em contrarrazões, o contribuinte alega, em síntese:

- equívoco cometido pela PGFN ao afirmar que os pareceres foram anexados aos memoriais de julgamento, porque tais pareceres foram juntados aos autos, por meio de

petição protocolada no E. Conselho de Contribuintes, no dia 03.11.06, e o julgamento se realizou mais de um ano depois, em 23.01.08.

- não merece reparos o acórdão proferido nestes autos que sopesou os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, concluindo que os documentos foram aceitos naquela fase processual por permitirem ao julgador aferir que os valores foram rateados com base na efetiva utilização dos serviços e conforme a necessidade das empresas do Conglomerado.

- em que pese a argumentação da Fazenda Nacional de que o acórdão proferido pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes tratou de situação análoga ao presente processo e decidiu por acolher o critério com base na receita bruta proposto pela fiscalização, é de se ressaltar que aquela Câmara não recebeu a documentação probatória anexada nos presentes autos; sendo assim a decisão trazida pelo recurso especial sequer considerou a questão, não podendo servir de paradigma.

- análise precisa e exemplificada da metodologia de apuração dos custos foi feita nos autos do processo n.º 16327.000009/2005-91, que originou o presente auto de infração.

Ao final, sustenta que não merece prevalecer o Recurso Especial, pois o acórdão proferido está em consonância com os princípios norteadores do contencioso administrativo tributário e que, na hipótese de o acórdão ser reformado, *o valor autuado não merece prevalecer em razão das divergências de valores apontadas pelo Recorrido quando da apresentação do recurso voluntário.*

É o relatório.

Através do Acórdão n.º 9101-004.401, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), a 1ª Turma da CSRF decidiu conhecer do Recurso Especial da PGFN e no mérito, dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, nos seguintes termos: (i) quanto à preclusão para juntada de prova, negar-lhe provimento, e (ii) quanto ao rateio de despesas, dar-lhe provimento. Assim dispôs em ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O PRAZO PARA O RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. DIÁLOGO DAS PROVAS. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e o pedido de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (artigo 16 do Decreto 70.235/1972). Está dentre as hipóteses de exceção legalmente previstas a apresentação de laudos ou relatórios no contexto da discussão da matéria em litígio, que não constituem o direito alegado, mas apenas sistematizam o conteúdo dos documentos tempestivamente apresentados.

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

Ano-calendário: 1999

RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

É válida a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas quando o contribuinte não fornece à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado.

**VALOR DAS DESPESAS SEM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. RATEIO. DEDUTIBILIDADE.**

Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de outra empresa do mesmo grupo, em razão de rateio, é imprescindível que, além de atenderem aos requisitos previstos na legislação do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

O decidido quanto ao IRPJ estende-se aos demais tributos lançados de forma reflexa.

No que se refere ao mérito, quanto à segunda divergência, que tratou da comprovação do critério de rateio com base nos documentos apresentados pelo contribuinte, a maioria dos conselheiros da 1ª Turma da CSRF (Acórdão n.º 9101-004.401) confirmou a autuação ao decidir que “é válida a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas quando o contribuinte não fornece à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado”. Justificou no voto condutor a constatação da não comprovação nos seguintes termos:

(...)

Caso vencida no mérito da primeira matéria, passo a enfrentar a segunda.

Do termo de verificação fiscal se extrai que o contribuinte apropriou a crédito da conta "Despesas de Pessoal" os valores decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns" firmado, em 10 de março de 1998, com o Banco Itaú. O referido convênio (fls. 30/31) previa, em síntese:

- a) O Banco Itaú S/A 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 (sistema de computadores) e 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.** (grifos no original)

Após intimar o Banco Itaú a esclarecer os termos do convênio, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a comprovar, com documentação hábil e idônea:

- b.1) a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A. a ITAÚ GESTÃO DE ATIVOS 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, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Em resposta, segundo o autuante, *não foram apresentados demonstrativos de rateios e demais elementos que comprovassem que os referidos gastos foram necessários às suas*

*atividades, bem como, deixando de comprovar a efetiva utilização dos serviços disponibilizados pela instituição financeira, o contribuinte, declarou, em síntese, que o convênio não envolve prestação de serviços do Banco Itaú para o contribuinte, pois se tratar de compartilhamento de estrutura material e pessoal para ambas as partes, segundo os critérios de rateio e se referem a despesas operacionais, tais quais a manutenção de estrutura de pessoal para atendimento das necessidades das contratantes.*

Por considerar que as informações prestadas não eram suficientes para demonstrar a efetiva realização das despesas, a sua necessidade e usualidade, uma vez que as interessadas deixaram de apresentar “*demonstrativos dos custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, utilização esta, que também não foi devidamente comprovada*”, a autoridade fiscal glosou referida despesa na apuração do lucro real e lavrando os autos de infração em litígio com fulcro, em especial, no art. 299 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A fiscalização, então, adotou o método indireto de rateio com base na receita bruta para fins de apuração do valor a ser considerado dedutível a título de reembolso pelo contribuinte ao Banco Itaú S/A, nos anos-calendário de 1999 a 2002. Utilizou-se a receita bruta das empresas, cujos valores foram fornecidos pelo Banco Itaú S/A, em cumprimento à intimação fiscal de fls. 69, para calcular a proporção entre a receita bruta anual do contribuinte e o montante da receita bruta total da empresas participantes do "CRCC", e aplicar tal índice sobre o total das despesas apropriadas pelo Banco Itaú S/A.

Com a impugnação o contribuinte juntou 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. 03/06).

Quanto à documentação apresentada em 30 de outubro de 2006, muito depois do final do prazo do recurso voluntário, trata-se de pareceres elaborados em 2006, posteriormente à autuação, representados por:

(i) *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 FIPECAFI. Referido parecer abordou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, no período de 1999 a 2003, e concluiu 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 migando, 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.

(ii) Parecer da Moore Stephens Auditores Independentes, que descreveu as principais características do sistema de custos adotado pelo Grupo Itaú no item 2 do Relatório de Avaliação dos Métodos Utilizados e concluiu (item 5) 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 Banco Itaú;

(iii) Parecer da BDO Trevisan, denominado Relatório de Revisão Especial sobre Convênio de Rateio de Custos (doc. 04), que teve por escopo analisar os documentos formais e informativos de custos a serem ressarcidos pelo contribuinte ao Banco Itaú, a liquidação efetiva e a contabilização desses valores pagos a título de ressarcimento de custos, concluindo que:

- A Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) liquidou, efetivamente, os valores devidos ao Banco Itaú S.A. a título de reembolso de custos.
- Os valores reconhecidos contabilmente por parte da Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.), a débito de grupo contábil de despesa, no período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, estavam suportados por demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO — Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A., conforme estabelecido no Convênio de Rateio de Custos Comuns.
- Os valores reconhecidos por parte da Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.), a título de reembolso de custos comuns, correspondiam aos respectivos valores reconhecidos pelo Banco Itaú S.A. como ressarcimento de custos.
- As liquidações realizadas entre a Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) e o Banco Itaú S.A., guardavam relação com as disposições estabelecidas no referido convênio.
- Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) possuía, formalmente estabelecido, no período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, o Convênio de Rateio de Custos Comuns junto ao Banco Itaú S.A.
- Não foi identificada qualquer pendência de pagamento por parte da Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) que pudesse configurar inadimplência quanto ao ressarcimento de valores devidos na forma do Convênio de Rateio de Custos Comuns, estabelecido junto ao Banco Itaú S.A.

Nenhum desses documentos, elaborados por auditorias independentes, traz informações que possam confirmar a dedutibilidade das despesas em tela, uma vez que se trata, basicamente, de análises expositivas do método de rateio utilizado e sua adequação técnica, sem, contudo, trazer elementos comprobatórios do rateio efetivamente realizado nos anos-calendário fiscalizados, não servindo para demonstrar a efetividade, a necessidade e a utilidade das despesas em análise.

Em que pese o terceiro relatório informar que foram analisados os “demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO – Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A.”, tais documentos não foram juntados aos autos, não permitindo verificar se os valores pagos pelo contribuinte ao Banco Itaú S/A, a título de despesas dedutíveis teriam o necessário suporte fático suficiente para amparar a dedutibilidade pretendida.

É certo que é ônus do contribuinte fazer prova da dedutibilidade das despesas, junto à fiscalização, apresentando a comprovação dos custos efetivamente incorridos e não apenas esclarecimentos quanto à sua metodologia de rateio, a teor do disposto nos arts. 923 e 932 do RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).

.....

Art. 932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 108, § 6.º).

No caso dos autos, desse ônus não se desincumbiu o contribuinte apresentando simplesmente pareceres de auditores independentes que descrevem a metodologia do rateio e atestam sua conformidade com a técnica contábil. A prova efetiva de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério, do que o contribuinte foi exaustivamente intimado durante o procedimento de fiscalização, continua inexistindo.

Nesse sentido, a ausência de comprovação hábil permanece, assim como já fora observado pela decisão de primeira instância quando rechaçou outro laudo apresentado com a impugnação:

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 (conforma fls. 203/339), 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 acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.

34. 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 esclarecimento 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. (grifou-se)

Da mesma forma, não tendo sido comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal entre empresas interligadas, através da demonstração da efetividade das despesas rateadas, deve prevalecer o critério com base na receita bruta adotado pela fiscalização.

Cabe referir que sequer foi glosado o total das despesas atribuídas ao convênio de rateio de custos pelo contribuinte, mas apenas aquele *quantum* que excedeu o valor encontrado pela fiscalização ao aplicar o "*método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta*", sob o fundamento de que a contribuinte não apresentou documentos suficientes para legitimar o rateio por ele utilizado.

Assim, não há reparos ao procedimento fiscal de autuar por glosa de despesas com fundamento no art. 299 do RIR/99, em razão de não restar comprovada, pelo contribuinte, que a despesa era necessária no montante em que foi reconhecida.

Nesse sentido, faço menção ao Acórdão n.º 9101-003003, de relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, julgado em 08/08/2017, bem como ao Acórdão n.º 9101-004210, de minha relatoria, julgado em 04/06/2019, que trataram de situação bem semelhante à dos presentes autos, relacionada ao mesmo convênio.

Diante disso, deve ser mantida a glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias pela autoridade fiscal quanto aos anos-calendário de 1999 a 2002, decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns" (CRCC) firmado pelo contribuinte com o Banco Itaú.

Em razão da estreita relação de causa e efeito, aplica-se esta decisão também à exigência da CSLL, por decorrer dos mesmos fatos.

Contudo, considerando-se que o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário, deixando de apreciar as demais questões nele apontadas, com a presente reforma para afastar o cancelamento da autuação, mister retornar o processo para o colegiado *a quo* analisar a alegação do contribuinte quanto a divergência de valores apontada no recurso em relação ao ano calendário de 2001 (item VI do recurso voluntário).

Foram opostos Embargos de Declaração (fls. 754 a 758) pela Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 9101-004.401 (fls. 723 a 740), em que afirma existir *omissão e contrariedade* no v. Acórdão da C. 1ª Turma da CSRF, posto que na determinação do retorno dos autos à C. Instância de recurso ordinária não se determinou a apreciação do tema relativo *ao rateio de despesas das demais empresas conveniadas*.

Em apreciação dos embargos a mesma 1ª Turma da CSRF determinou, através do Acórdão de Embargos n.º 9101-005.383, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), que complementou o Acórdão n.º 9101-004.401, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), que esta Turma Ordinária complementa o Acórdão n.º 101-96.525, de 23/01/2008 (e-fls. 626 e ss), e desta forma “sejam apreciadas as matérias ‘a divergência de valores’ (Item VI do Recurso Voluntário) e, também, ‘o efeito da autuação nas empresas conveniadas’ (Item V do Recurso Voluntário)”.

## Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Trata-se de lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário de 1999 a 2002, sob o argumento de redução indevida do lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não ter ficado comprovada a efetiva utilização da estrutura compartilhada decorrente do "Convênio de Rateio de Custos Comuns — CRCC" firmado com o Banco Itaú S/A, prejudicando, assim, a dedutibilidade integral das despesas de pessoal lançadas na contabilidade.

A 1ª Turma da E. CSRF (Acórdão n.º 9101-004.401) confirmou a autuação ao decidir que “é válida a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas quando o contribuinte não fornece à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado”.

Em apreciação dos embargos a mesma 1ª Turma da CSRF determinou, através do Acórdão de Embargos n.º 9101-005.383, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), que complementou o Acórdão n.º 9101-004.401, de 10/03/2021 (e-fls. 787 e ss), que esta Turma Ordinária complementa o Acórdão n.º 101-96.525, de 23/01/2008 (e-fls. 626 e ss), e desta forma “sejam apreciadas as matérias ‘a divergência de valores’ (Item VI do Recurso Voluntário) e, também, ‘o efeito da autuação nas empresas conveniadas’ (Item V do Recurso Voluntário)”.

### Divergência de valores’ (Item VI do Recurso Voluntário)

A Recorrente alegou (em Recurso Voluntário) equívoco na apuração dos créditos tributários lançados no auto de infração em referência, em relação ao ano de 2001, que teria tomado por base receita anual em montante divergente da efetivamente auferida:

(...)

#### VI - DA DIVERGÊNCIA DE VALORES

Ainda que nenhuma das alegações acima prosperem, verifica-se equívoco na apuração dos créditos tributários lançados no auto de infração em referência. Isso porque, no ano de 2001, não obstante o autuante tenha partido das informações que lhe foram prestadas, relativas à receita bruta das empresas conveniadas, tais informações continham equívoco de digitação que gerou distorção na proporcionalização efetuada.

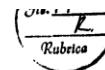
A Recorrente anexa demonstrativo que evidencia o efeito desse equívoco, e permite verificar que a receita bruta auferida pela Recorrente no ano de 2001 corresponde a 0,00435001% da receita total das empresas conveniadas (e não aos 0,00135998% calculados pelo autuante), o que faz com que a base de cálculo dos créditos que teriam deixado de ser recolhidos se altere substancialmente (doc. 04).

Considerando a hipótese de se confirmar a autuação que utilizou o rateio das despesas de forma indireta com base nas receitas das empresas participantes (em valores informados e ratificados pelo Banco Itaú, e-fls. 71), a Recorrente apresentou o quadro abaixo em que retifica a receita de uma das participantes (Fundação Itaú, CNPJ 61.155.248/0001-16), para o ano calendário 2001, retificação que alteraria a participação da receita da Recorrente (IGA Participações S. A.) e das demais empresas do grupo, em termos percentuais:

ITAU GESTÃO DE ATIVOS S/A  
CNPJ 04.238.150/0001-99  
CONGLOMERADO ITAÚ X CRCC - ANO BASE 2001  
P.A N.º 16.327.000.016/2005-92

EMPRESA	CNPJ	RECEITA BRUTA INFORMADA		DESPESA PESSOAL CRITÉRIO DEINF	RECEITA BRUTA CORRETA		DESPESA PESSOAL CRITÉRIO DEINF	DESPESA PESSOAL CRITÉRIO ITAÚ	BASE AUTUÁVEL		BASE AUTUADA A MAIOR
		VALOR	%		VALOR	%			RECEITA INFORMADA	RECEITA CORRETA	
Banco Itaú S.A.	60.701.190/0001-04	21.270.208.505,32	19,726186%	227.546.514,08	21.270.208.505,32	63,084547%	727.827.987,25	902.997.846,75	675.051.332,63	174.709.859,46	500.281.473,17
Fundação Itaú	61.155.248/0001-16	74.878.617.885,00	69,430529%	801.043.792,06	748.786.178,85	2,220797%	25.622.106,02	1.930.338,50	(799.113.453,56)	(23.691.767,52)	
Itaú Gestão de Ativos	04.238.150/0001-99	1.466.693,63	0,00135998%	15.690,54	1.466.693,63	0,00435001%	50.187,68	200.924,00	185.233,46	150.736,40	34.497,06
Outras Empresas		11.696.527.355,69	10,840504%	125.128.252,79	11.696.527.355,69	34,090308%	400.233.968,60	249.005.140,26	123.876.887,47	(151.228.828,34)	
DESPESA PESSOAL/ITAÚ		107.846.820.439,64	100,00000000%	1.153.734.249,47	33.716.988.733,49	100,00000000%	1.153.734.249,47	1.153.734.249,47	0,00	0,00	500.315.970,22

Ainda durante a fase inquisitória, o Banco Itaú S. A. foi intimado a ratificar os valores (que informara previamente, e que findou serem utilizados no lançamento de ofício) das receitas das empresas que participaram do rateio das despesas nos anos calendários 1991 a 2002 (Termo de intimação e resposta às e-fls. 71 e ss). E atestou que os valores estavam corretos (e-fl. 77):



**Banco Itaú S.A.**

São Paulo, 29 de novembro de 2004

CRT- SUCON-ACTP-358/2004  
Drego 3840/2004

DELEGACIA ESPECIAL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – DEINF/SP  
A/C: Sr. Roberto Cunha Mangini

Assunto: TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 50 - MPF 2003-00692-5 - CONVÊNIO DE  
RATEIO DE CUSTOS COMUNS

**BANCO ITAÚ S. A.**, com sede na Praça Alfredo Egydio de Souza Aranha, 100, Torre Itaúsa,  
Parque Jabaquara, CEP 04344-902, São Paulo - SP, inscrito no CNPJ do MF sob o nº  
60.701.190/0001-04, em atendimento ao termo de intimação supramencionado (doc.1) vem:

- Ratificar os valores relacionados na coluna "receita bruta declarada", bem como a relação de empresas que participaram do "Convênio de Rateio de Custos Comuns - CRCC";
- Ratificar os valores relacionados na coluna "Custos Rateados - Critério Itaú".
- Adicionalmente solicita-se que o mapa de "Despesas de Pessoal", apresentado à esta fiscalização em 29/10/04, seja substituído por este que ora segue (doc.2).

Mas, é plausível que a receita bruta da Fundação Itaú, para o ano calendário 2001, confirmada pelo Banco Itaú no demonstrativo em que respondeu à Intimação Fiscal (e-fl. 71), esteja em valor equivocado, considerando-se que para os outros anos calendário (1999, 2000 e 2002) os valores das receitas brutas anuais da mesma Fundação Itaú representava percentual bem menor do total da receita do conglomerado (2,9% em 1999, 3,3% para 2000 e 1,6% para 2002, contra 69,4% para 2001).

Ano	Valor Informado 1999	Valor Informado 2000	Valor Informado 2001	Valor Informado 2002	Valor Recurso Voluntário 2001
Receita/ Fundação Itaú	903.549.117,95	737.567.668,01	74.878.617.885,00	859.756.635,19	748.786.178,85
Receita/ Total	31.072.293.984,74	22.193.349.692,67	107.846.820.439,64	53.211.144.326,88	33.716.988.733,49
% Fundação / Total	2,907893181	3,323372444	69,43052895	1,615745435	2,220797903

A Recorrente apresentou os demonstrativos contábeis (e-fls. 840/855) que confirmam o equívoco na informação da controladora ITAÚ, sobre a receita da controlada Fundação Itaú. Assim, e somente na amplitude da competência que cabe a esta Turma de julgamento, que está adstrita ao julgamento do litígio destes autos, na forma do art. 25, II e 33 do Decreto 70.235/72, deve-se considerar o valor retificado da receita da Fundação Itaú, para o ano calendário 2001 de R\$ 74.878.617.885,00, para R\$ 748.786.178,85 para fins de apuração do rateio de despesas e cálculo do lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2001, no que interessa à resolução do litígio destes autos.

Ressalto que a retificação não deve alterar os valores lançados em outros processos que tenham tratado de fatos correlatos, mas atinentes a tributação de outras pessoas jurídicas, mesmo que participantes do mesmo sistema de rateio de despesas, considerando-se a independência processual de cada litígio, suas fases e instruções, atinentes a cada específico processo.

Desta forma, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar o valor retificado da receita da Fundação Itaú, para o ano calendário 2001, de

R\$ 74.878.617.885,00, para R\$ 748.786.178,85 para fins de apuração do rateio de despesas, nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa