



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

Processo nº 16327.000525/2005-15
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.673 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 24 de julho de 2018
Assunto COFINS
Recorrente ITAU UNIBANCO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, converter o julgamento em diligência, vencidos na votação o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Leonardo Luis Pagano Gonçalves, que davam provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor da diligência o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 1.258

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto ante ao julgamento pela improcedência da impugnação apresentada perante a DRJ que entendeu pela indevida redução de base de cálculo PIS/COFINS ante entendimento empreendido pela fiscalização de que as receitas auferidas no âmbito de Contrato de Ressarcimento de Custos Comuns (CRCC) deve compor a receita para fins de tributação.

Diante do objetivo e sucinto relatório empreendido pela DRJ peço vênia aos colegas para empreender sua transcrição complementando-o ao final no que necessário:

"A empresa em referência foi autuada em decorrência de ação fiscal realizada em seu estabelecimento, tendo sido constituído o crédito tributário no valor de **R\$ 90.937.458,90**, referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS, acrescidos da multa de ofício (75%) e dos juros moratórios, em virtude da constatação das irregularidades assim descritas no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 16121:

"....fica cabalmente demonstrado que os valores recebidos, nos anos-calendário de 1999 a 2003 das empresas do denominado 'Conglomerado Iluú', em decorrência da efetiva utilização dos serviços discriminados nos contratos denominados 'CONVÊNIO DE RATEIO DE CUSTOS COMUNS' compõem a receita bruta do Banco Itaú S/A. e, como tais, devem ser adicionadas às bases de cálculo das contribuições ao PIS à COFINS "

2. À fl. 17 estão consolidados os valores relativos ao repasse para o Banco Itaú S/A. nos períodos mensais de 1999 a 2003, os quais, reunidos, serviram como base de cálculo da presente exigência. Os dispositivos legais infringidos estão consignados às fls. 20 e 37.

3. Em **02/05/2005**, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 41/51, instruída com os documentos de fls. 52/83, alegando, em síntese, o seguinte:

3.1. Preliminarmente, deve ser declarada a decadência parcial do direito de lançar, tendo em vista que o presente auto de infração foi lavrado em 31 de março de 2005 e abrange fatos verificados no ano calendário de 1999 e janeiro a março de 2000, portanto, há mais de cinco anos da data da ocorrência dos fatos geradores. Esse seria o posicionamento adotado pela doutrina e pela jurisprudência administrativa, conforme entendimentos e julgados que colaciona.

3.2. No mérito, discorre sobre a natureza e a forma dos contratos de rateio de custos/despesas, citando manifestações doutrinárias

e jurisprudência administrativa e judicial, para concluir que *"o reembolso de custos e despesas decorrentes do contrato de rateio não caracteriza receita e, portanto, tais valores não devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS."*

4. Requer ao final seja reconhecida a decadência do lançamento fiscal com relação aos períodos de janeiro de 1999 a março de 2000 e com relação ao mérito, seja julgado a improcedência do auto de infração."

Ao apreciar a impugnação do contribuinte a DRJ entendeu pela aplicação do prazo decadencial de 10 anos previsto no art.45, da Lei n. 8.212/1991, logo, ausente decadência e pela indevida redução base de cálculo PIS/COFINS mediante o CRCC em acórdão que restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo para a constituição do crédito tributário relativo à COFINS é de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RATEIO. RECUPERAÇÃO/REEMBOLSO DE DESPESAS.

Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo e depois rateadas com as demais, representam receitas de serviços e integram o faturamento.

Irresignado com a decisão o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário que inicialmente distribuído ao então 2º Conselho de Contribuintes entendeu por incompetente *ratio materiae* na medida em que constava, também, do mesmo TVF autuação IRPJ/CSLL pelo mesmo CRCC que, registra-se, julgada insubsistente (PAF n.16327000009/2005-91).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

1. PRELIMINAR- DECADÊNCIA:

Conforme consta do relatório o recurso voluntário do recorrente envolve a análise de duas matérias: primeiro a decadência, ou seja, estabelecer se o prazo para a constituição do crédito tributário deve observar a Lei nº 8.212/91 ou as regras do CTN. A segunda, quanto ao mérito: base de cálculo da Cofins.

A ciência do auto de infração se verificou em 31/03/2005 e compreende o período entre 28/02/99 e 30/12/2003. Entendo estarem decaídos os períodos (atos geradores) anteriores a março/2000.

Entendo que o art.45 da Lei 8.212/91 não tem aplicabilidade em se tratando de Cofins. Explico: A Lei nº 8.212/91, republicada com alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos à Cofins, matéria dos autos, são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integrava (à época dos fatos) o Sistema da Seguridade Social.

Dispõem mencionados dispositivos legais, *verbis*:

"Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo cínico do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente". (grifei)

'Art. 45 - O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será erigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor- da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os artigos 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de zero vírgula cinco por cento ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contado da intimação da referida decisão.

O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral'.

Assim, em se tratando de Cofins, a aplicabilidade de mencionado art. 45 tem como destinatária a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social — INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que, independente de ter ou não ocorrido pagamento, em se tratando de Cofins, as regras de decadência devem ser as estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

No mais, caracteriza-se o lançamento da Cofins como da modalidade de "lançamento por homologação" que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 42, do CTN, *verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos tida legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio

exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação ".

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator-designado no Acórdão CSRF/01 -0.370, que acolho por inteiro, no qual, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

"(..) .Em conclusão:

a) nos impostos que comportam lançamento por homologação a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;

b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a contendo legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;

c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;

d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;

e) as conclusões de 'c' e 'd' acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido; em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, comentando excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se tonta o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada. "

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 2 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/1966 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição.

Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o contendo inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada 'Modalidades de Lançamento' estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador unir outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento — lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos — lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame

prévio do sujeito ativo — lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta cada vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.

Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. ' (grifo nosso)

É o que está expresso no parágrafo C, do artigo 150, do CTN, in verbis:

'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação''

Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento. '

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto também o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decore da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de

ofício, sempre se jeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, um comando que não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que 'o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade assim exercida pelo "obrigado", na linguagem do próprio CTN.

Nas lições de Maria Tereza Martinez filio-me ao seu entendimento de que "assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Cofins natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral, estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 42 do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador."

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativamente à Cofins, para os fatos geradores lançados no auto de infração anteriores a março/2000 tendo em vista que a ciência ocorreu em 31 de março de 2005.

Porventura sucumbente ante entendimento diverso da maioria dos colegas de bancada quanto ao prazo de decadência, para alguns o de 10 anos e não o estabelecido pelo CTN (5 anos) passo a enfrentar o mérito de todo o período lançado.

2. DO MÉRITO:

O mérito da presente autuação pode ser enfrentado a partir de dois aspectos: (i) primeiro: saber qual a natureza da operação realizada pela autuada, intitulada "Rateio de Custos e Despesas". Receita ou custo/despesa e (ii) segundo: em se tratando de "receita" determinar qual é o efeito da decisão do Pleno do Supremo tribunal Federal acerca da

inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, sobre as importâncias, objeto do presente auto de infração. "Rateio de Custos e Despesas".

Em uma primeira perspectiva, tem-se que a RFB já pacificou seu entendimento desde a expedição da Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013, consagrando o entendimento segundo o qual:

“21. O núcleo semântico do vocábulo receita parece exigir de toda operação que pretenda portar tal característica que em seu bojo haja o animus de gerar riqueza. Isto sob a ótica de incremento de valores positivos no patrimônio de uma determinada entidade. Permeia também como aspecto norteador da expressão receita o fato de ela representar o fim perseguido por qualquer entidade, cabendo às despesas o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo.

22. Neste contexto, impende reconhecer que os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial.

23. Com efeito, é peculiar ao gerenciamento concentrado de despesas que uma entidade pertencente ao grupo econômico, normalmente a matriz, assumia inicialmente os custos e despesas necessários para operacionalização da sistemática. Tais dispêndios são de responsabilidade de todas as unidades que usufruam dos bens e serviços consumidos. O fato de a unidade centralizadora dos custos e despesas receber das unidades descentralizadas as importâncias que inicialmente suportou, em benefício destas, não configura receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados”. (com nossos destaques)

Conforme consta do TVF (fl. 16) "Nos anos-calendários de 1999 a 2003 e de acordo com os contratos denominados "CONVÊNIO DE RATEIO DE CUSTOS COMUNS" (..)firmados com empresas do denominado Conglomerado Itaú, o BANCO ITAU S/A colocou à disposição dessas empresas, seus serviços nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade-financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores), bem como de recursos humanos. "

Consta ainda que: "A título de preço desses serviços seriam cobrados das empresas contratantes, tão somente os custos decorrentes da manutenção da estrutura de pessoal mantida pelo Banco Itaú S/A., na forma de rateio com base na efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos."

As fls. 14/15 "Convênio de rateio de custos comuns" e fls 09/13 as "Demonstrações contábeis analítica dos convênios de rateio de custos comuns".

De acordo com Luciana Rosanova Galhardo por meio de CRCC "Cost sharing agreements", empresas de um mesmo grupo econômico escolhem, dentre si, uma determinada empresa (denominada centro de custos, ou sociedade-mãe) que ficará encarregada de desenvolver bens, serviços ou direitos em proveito de todas, centralizando os custos e despesas, com o intuito de minimizar encargos e maximizar resultados globais do grupo econômico.

Nesses casos, tais gastos incorridos pelo centro de custos são rateados, de acordo com os critérios estabelecidos no contrato, entre as demais empresas do grupo que deles se beneficiem de alguma forma." (In: *Rateio de Despesas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.)

Há sem dúvida, situações nas quais, rotineiramente, é aplicável o rateio, quer de custos, quer de despesas. A situação mais comum ocorre em grupos empresariais, nos quais a *holding* ou a empresa líder, objetivando a racionalização dos custos do grupo, centraliza determinadas atividades que, em maior ou menor grau, aproveitam às demais empresas do conglomerado.

Em tais situações, a empresa/instituição centralizadora assume, em nome das demais, custos e despesas que, obviamente, não lhe são próprios, merecendo, portanto, ressarcimento pelos dispêndios efetuados. Neste caso, inexistente transação de mercado ou negociação de valores ou de condições de pagamento, tal como se depura da análise dos autos.

José Henrique Longo, em trabalho publicado sobre rateio de despesas, analisa que o efetivo ressarcimento no rateio de despesas parte de algumas premissas: "O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas; as pessoas jurídicas devem pertencer ao mesmo grupo econômico e sobretudo, a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio." (Natureza Jurídica do Ressarcimento no Rateio de Despesas, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 77, p. 68-73.)

Verifica-se que as despesas rateadas não são parte do objeto social. Diferentemente ocorre em casos outros em que a atividade prestada não é a "*atividade fim*" dessa pessoa jurídica; naqueles casos, tais atividades passam a ser acrescidas àquelas já desenvolvidas por essa sociedade, caracterizando-se em uma auto-prestação de serviços, ou serviços inter-cias, sem conotação de lucro. Como já explicitado, não é de fato a situação presente conforme se depreende das informações acima mencionadas: "*...serviços nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores), bem como de recursos humanos*".

Do parecer da FIPECAFI (conclusões) acostado aos autos extrai-se que: "*o procedimento está conceitualmente correto, não só sob o aspecto conceitual, como pelas normas contábeis; 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; e que, 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.*"

De todo o exposto tem-se que de receita não se trata, logo, não há como se estabelecer a incidência da contribuição social sobre as importâncias discriminadas nos autos.

Subsidiariamente, porventura os colegas assim não entendam tem-se que a manutenção do auto de infração não se encontra de acordo com entendimento do STF ao analisar o conceito de "receita".

Para melhor compreender a questão imprescindível trazer breves linhas do escorço jurisprudencial do STF sendo oportuno recordar que a Cofins — contribuição social para financiamento da Seguridade Social — foi instituída pela Lei Complementar n 2 70/91, estabelecendo seu art. 2º que a mesma *"incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza"*.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.718/98 que, embora também estabeleça em seu art. 2 2 o **faturamento** como base de cálculo da contribuição, dispõe no art. 3º que o *'faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica'*, declarando seu § 1 2 que *"entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas"*.

A base de cálculo sobre a qual pode ser exigida a Cofins na vigência da Lei nº 9.718/98, à luz do decidido pelo STF, restringe-se apenas à receita oriunda efetivamente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Considerando que a Lei n2 9.718/98 foi publicada antes da promulgação da EC nº 20/98, que modificou a redação do art. 195 da Constituição Federal para outorgar competência à União Federal para instituição de contribuição social sobre receita, o plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional aquele § 1º do art. 3º da referida Lei n2 9.718/98, valendo transcrever o seguinte excerto da ementa do acórdão proferido no RE nº 2.390.485:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — PIS — RECEITA BRUTA — NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvidas e da classificação contábil adotada."

Com base nesta decisão, os diversos processos pendentes de julgamento perante o STF passaram a ser julgados monocraticamente por seus Ministros com fundamento no art. 557, § 1 2 - A, do CPC.

Em análise à renomada doutrina, a expressão *receita* está diretamente vinculada ao *resultado* da empresa. A formação do *resultado* decorre dos processos de mutação patrimonial das diversas categorias que compõem os elementos do custo e da receita (Cf. Bulhões Pedreira: *Finanças e demonstrações financeiras da companhia — conceitos fundamentais*, Rio de Janeiro, Forense, 1989). Receita define-se, segundo Bulhões, como a *"quantidade de valor financeiro, originários de outro patrimônio, tida propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado"* (p. 455, grifos não do original).

Não é de fato o caso dos autos. Segundo o autor citado, **receita** *"é o valor financeiro tida propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária."* Nesses termos, receita e resultado não se confundem: o segundo é mais extenso (conceito denotativo) que o primeiro. Assim, por força dessa distinção será possível se dizer

que *receita* tem a ver com valores cuja propriedade, sendo adquirida por força do funcionamento da empresa (*atividade típica, receita operacional*), excluiria a *receita não operacional*.

Restaria examinar em que sentido se toma o conceito de serviço na definição de receita bruta como a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e **serviços e serviços de qualquer natureza**.

Serviço, em sentido comum, é qualquer esforço humano que tenha por objetivo propiciar a outrem um proveito, uma utilidade, um benefício, uma vantagem, até um favor. Em termos econômicos, trata-se de fornecimento de trabalho, de locação de bens móveis, de cessão de direitos, ou seja, atividades que constituem bens incorpóreos na circulação de mercadorias.

Para efeitos constitucionais e tributários (CF, art. 150, I), o termo passa pelo uso jurídico, consistindo em atividade de *fazer* com vistas a um resultado útil a terceiro (cf. Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Rio de Janeiro, 1964, t. XVIII, p. 9). Não dispensa, assim, a idéia de trabalho e, nesses termos, de um fazer destinado a outrem. Por consequência, não há serviço na atividade útil em favor do próprio prestador.

Cabe lembrar que, como hipótese de incidência tributária, a doutrina o entende como "*prestação a terceiro, de irara utilidade, material ou imaterial, com habitualidade e de conteúdo econômico, sob regime de direito privado*" (cf. Paulo de Barros Carvalho: *ISS — diversões públicas*, Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, 1981, jul-dez, a V. p. 190).

No caso dos autos, inexistente conteúdo econômico, tendo em vista que o valor recebido é a título de ressarcimento de custo, proveniente essencialmente da atividade-meio. Inexistente a figura de preço. Esta Conselheira tem defendido que determinados "serviços" de financeiras, tais como o serviço de cobrança de duplicatas, o serviço de emissão de talões de cheque e outros do mesmo gênero, não fazem das *atividades financeiras* um serviço.

Na verdade, independentemente da questão referente à definição constitucional de *serviço*, o problema relativo à Cofins, seja qual for o sentido atribuído a *serviço de qualquer natureza*, está antes na definição de *faturamento*. Ou seja, o conceito constitucional de *faturamento* que autoriza a inclusão nele do conceito de receita bruta em sentido estrito, e não o contrário. É no tratamento dado à receita da **venda** de *serviços* como *receita bruta em sentido estrito* e, por força disso, equiparável a *faturamento*. em seu sentido constitucional que está a questão.

O parecer FIFECABI acostado aos autos com muita propriedade expõe no sentido de que: "*Em suma, ressarcimento de custos não é receita porque não existe preço estabelecido; nem com base no custo mais lucro nem com base no mercado; não há também negociação entre as partes envolvidas e não há opção para o que executa a atividade (o Banco) nem para o que dela se utiliza (empresas ligadas), o que existe é única e exclusivamente rateio de custos.* "

Oportuno, em tempo, registrar precedente favorável à recorrente (PAF nº 16327.000009/2005-91), afeto ao IRPJ e CSLL cuja ementa restou assim lavrada:

**"RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO
REGULARIDADE DO RATEIO - GLOSA - Demonstrado que os valores foram rateados tendo**

Processo nº 16327.000525/2005-15
Resolução nº **1402-000.673**

S1-C4T2
Fl. 1.270

em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa_ Recurso provido. "

3. CONCLUSÃO:

Considerando as definições e as características técnicas do conceito de "*receita*", não há como confundi-la com o conceito de ressarcimento de custos. Ainda que assim não o fosse, *ressarcimento de custos*, outro não seria o resultado final, face ao entendimento consagrado no Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Diante do exposto voto pela procedência do Recurso Voluntário.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Peço vênica para divergir do substancioso voto proferido pelo I. Conselheiro Relator Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira unicamente por entender que a matéria em discussão ainda necessita de um derradeiro esclarecimento por parte da autoridade fiscal que perpetrou os lançamentos.

Como visto nos autos, a refrega cinge-se em definir se os montantes auferidos pela recorrente de 1999 a 2003 e registrados em sua conta contábil nº 8.1.7.33.00.4, por ela nominada de "Despesas de Pessoal" seriam “meros ressarcimentos de custos/despesas realizados por empresas do grupo”, como apregoa a contribuinte ou se, contrariamente, representariam “receitas de prestação de serviços”, devendo estar contabilizados na conta nº 7.1.9.30.00-6, intitulada "Recuperação de Encargos e Despesas", como enfatizado pelo Fisco e, por consequência, sujeitarem-se à tributação da COFINS.

Em síntese, a solução desta divergência é a linha que separa a tributação ou não da Cofins dos montantes apontados pelo Fisco na planilha de fls. 18 do TVF:

	1999	2000	2001	2002	2003
Janeiro	10.672.604,04	12.635.197,00	11.856.385,96	24.345.152,50	14.636.391,00
fevereiro	11.217.803,75	21.205.995,50	29.223.605,77	24.590.105,50	20.313.888,29
Março	13.652.541,67	25.273.624,00	24.307.188,20	14.675.657,50	20.313.889,00
Abril	9.702.754,42	13.950.080,50	16.809.991,01	21.074.813,90	16.610.640,71
Maio	9.027.398,00	19.884.413,50	9.854.430,21	31.154.478,18	18.472.976,00
Junho	8.612.118,10	11.029.321,50	19.549.059,50	25.262.416,86	19.459.310,00
Julho	8.059.385,76	25.591.726,50	27.870.590,50	23.192.244,00	28.331.918,50
Agosto	11.865.224,00	16.858.553,50	26.688.443,50	12.519.982,50	20.123.436,00
setembro	9.333.325,50	9.611.608,50	19.671.220,50	12.571.114,50	19.532.485,00
outubro	7.987.276,90	25.944.415,47	18.731.149,50	30.284.335,71	40.474.853,50
novembro	9.048.720,47	24.808.496,83	22.825.809,22	31.861.356,50	96.588.887,44
dezembro	110.277.745,45	19.960.786,24	23.743.425,50	24.289.500,00	37.245.306,77

No pensar do Fisco, a sujeição à COFINS seria indiscutível (TVF – fls. 20):

No caso em exame, os valores recebidos pelo Banco Itaú S/A., como acima relatado, não contém qualquer rendimento ou lucro, vez que as despesas foram recuperadas pelo seu valor contábil. Todavia, esses mesmos valores, por representarem receitas decorrentes de "preço" de serviços efetivamente utilizados, e não obstante terem sido, equivocadamente, apropriados a crédito da conta de "Despesas de Pessoal" (8.1.7.33.00.4) ao invés de serem contabilizadas a débito da conta de receita 7.1.9.30.00-6, intitulada "Recuperação de Encargos e Despesas", compõem necessariamente a "receita bruta" da referida instituição financeira.

Posição ratificada pela decisão de 1º Grau (Ac. DRJ/FOR – fls. 101/102):

No caso sob análise a impugnante, desenvolveu um sistema de apuração, custeamento e rateio de despesas que permite a alocação e recuperação destas despesas junto às empresas do mesmo grupo, denominado "Conglomerado Itaú", sem a emissão de notas fiscais ou de débitos dos valores correspondentes. As despesas mencionadas são assumidas pela empresa principal (Banco Itaú S/A), que contrata os empregados, os serviços e disponibiliza determinada estrutura, para então compartilhar o uso destes com as demais empresas ligadas, prestando-lhes, assim, um serviço.

30. A recuperação, pelo uso compartilhado das atividades e dos bens mencionados, do valor pago pela empresa - que arca com os custos das instalações e do pessoal contratado não se trata de mero ressarcimento, e sim receita decorrente da disponibilização de tais recursos a outra empresa.

(...)

32. Neste contexto, é irrelevante o fato de o valor recebido ser simples reposição do ativo e do patrimônio no estado anterior. Ressalte-se que todas as receitas, em significativa parcela de seu valor, representam nada mais que recuperação dos custos incorridos para sua obtenção, e tal característica em nada afeta a incidência das contribuições sobre o faturamento.

33. E, ainda que se afaste a caracterização de tais valores como receitas de serviços, cumpre considerar que, após a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS/PASEP e da CO FINS passou a abranger todos os ingressos de recursos na empresa, independente da classificação contábil adotada, indicando especificamente as exclusões admitidas e, dentre elas, mencionando apenas as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas (art. 3º, § 2º inciso II), sem qualquer referência aos valores recebidos a título de outra forma de recuperação/reembolso de despesas.

Obviamente, a recorrente contrapôs argumentos no sentido da não tributação dos valores, posto que estar-se-ia diante de “mero reembolso de custos rateados entre empresas do grupo”.

Excertos do RV (fls. 116/126) mostram o pensamento da recorrente:

“Mesmo após o alargamento do conceito de receita aplicado pela Lei nº 9.718/98, que determinou ser a receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade ou classificação contábil, importante salientar que a doutrina é pacífica sobre a necessidade de se diferenciar a "entrada" ou qualquer movimentação financeira do conceito de receita.

*Esse e o entendimento de Marco Aurélio Greco, para quem somente pode ser computado como receita o **ingresso de recursos com intenção de permanência e que resulte da exploração de atividade que corresponde ao seu objeto social.***

*Nesse mesmo sentido, Eduardo Botallo esclarece que o ingresso de recursos **somente será considerado receita se ele for decorrente de remuneração da atividade econômica desenvolvida.** Caso contrário, não serve de parâmetro para a adequada*

identificação da contrapartida que o 'faturamento' ou o 'preço do serviço' devem representar.

(...)

Assim, seguindo-se a premissa de que a receita deve ser entendida como algo novo que agrega algo positivo ao patrimônio e que resulta da atividade econômica desenvolvida pela empresa, a doutrina tem se mostrado desfavorável à tese de que os valores recebidos a título de reembolso devem ser computados como receita.

(...)

*O rateio de custos comuns, portanto, é fundado em razões econômicas (economia de escala) e não se confunde com prestação de serviços: **não implica reconhecimento de receita, mas de redução de despesa, porque a finalidade aqui é a otimização da estrutura de material e de pessoal** (evitar sua multiplicação) - **distinta à da prestação de serviços**. E essa finalidade diversa no rateio de custos tem suporte no fundamento de economia de escala.*

O prestador de serviço obriga-se a entregar o serviço no prazo, na extensão e com a qualidade prevista. Ele responde perante o tomador pelo descumprimento dessa obrigação. Em contrapartida, ele é remunerado (preço do serviço, que não se confunde com o custo da produção do serviço). Nada disso existe no rateio. Nem responsabilidade, nem por consequência, remuneração. Não há preço nem receita.

*Já por aí se nota que o **rateio de custos comuns**, sobre ser plenamente justificável e nada assimilável à prestação de serviços, **não implica reconhecimento de receita**, mas redução de despesa.*

(...)

Na decisão ora recorrida, os julgadores entenderam que a recuperação dos valores decorrentes do rateio de custos seria tributada pela COFINS, pois "as despesas mencionadas são assumidas pela empresa principal (Banco Itaú S/A), que contrata os empregados, os serviços e disponibiliza determinada estrutura, para então compartilhar o uso destes com as demais empresas ligadas, prestando-lhes, assim, um serviço. "

Todavia, demonstrado que o rateio de custos não se confunde com a prestação de serviços, há que se ressaltar que a própria fiscalização, quando da autuação do Recorrente para exigir IRPJ e CSSL (processo nº 16327.000009/2005-91), reconheceu expressamente que o presente caso configura rateio de custos. Assim, tal reconhecimento por parte da fiscalização já afasta qualquer alegação sobre restar configurada a prestação de serviços".

Na sequência de fatos, após os lançamentos, a impugnação, a decisão de 1º Piso e o recurso voluntário interposto pela recorrente, foi baixada pela Receita Federal a Solução de Divergência Cosit nº 23/2013 tratando exatamente do tema (rateio e compartilhamento de despesas), valendo ver (os destaques não são do original):

18. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, merecem análise a natureza jurídica do valor recebido como rateio de despesas pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas pelos integrantes do grupo econômico e a forma de apuração de

eventuais créditos da não cumulatividade das referidas contribuições em relação às despesas compartilhadas.

19. Preliminarmente, destaca-se que as exigências para regularidade fiscal do rateio de despesas em voga, expendidas no item 17, permanecem, mutatis mutandis, válidas e sua observação será tomada como premissa nas análises que se seguem.

20. Cabe acentuar que o fato gerador e a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins circunscrevem-se ao alcance semântico dos vocábulos receita e faturamento. A extensão significativa do signo receita vai além do campo de abrangência do signo faturamento, e compreende, além dos valores auferidos pela venda de bens ou pela prestação de serviços, outros recursos auferidos que tenham o condão de aumentar o patrimônio de uma entidade, ainda que fora do contexto de sua atividade ordinária. Assim, a expressão receita por si só representa todo o espectro de incidência dessas exações.

21. O núcleo semântico do vocábulo receita parece exigir de toda operação que pretenda portar tal característica que em seu bojo haja o animus de gerar riqueza. Isto sob a ótica de incremento de valores positivos no patrimônio de uma determinada entidade. Permeia também como aspecto norteador da expressão receita o fato de ela representar o fim perseguido por qualquer entidade, cabendo às despesas o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo.

22. Neste contexto, impende reconhecer que os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial.

23. Com efeito, é peculiar ao gerenciamento concentrado de despesas que uma entidade pertencente ao grupo econômico, normalmente a matriz, assumia inicialmente os custos e despesas necessários para operacionalização da sistemática. Tais dispêndios são de responsabilidade de todas as unidades que usufruam dos bens e serviços consumidos. O fato de a unidade centralizadora dos custos e despesas receber das unidades descentralizadas as importâncias que inicialmente suportou, em benefício destas, não configura receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados.

Pois bem, por ocasião do julgamento dos autos e após a leitura do voto do Conselheiro Relator seguiram-se os debates naturais e a conclusão do Colegiado, ainda que por voto de qualidade, foi no sentido de que o processo deveria retornar à unidade de origem, no caso a DEINF/SP, para maiores esclarecimentos **acerca da efetiva natureza jurídica** dos “serviços prestados”, ou seja, se seriam “receita”, tomado o termo na acepção assumida pelo Fisco ou se, como aponta a recorrente, simplesmente recomporiam o seu patrimônio, desgastado pela assunção de encargos que seriam de terceiros e só depois recuperados.

Nessa linha, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA a fim de que o agente autuante ou quem lhe faça as vezes, mediante procedimentos que entender

cabíveis, inclusive análise dos livros e documentos pertinentes, **esclareça**, à luz de tudo o que consta nos autos e especialmente à vista da manifestação expressa da própria Receita Federal por via da SC Cosit nº 23/2013 (acima reproduzida no que interessa), **se os valores resumidos na planilha de fls. 18 do TVF e minuciosamente detalhados nos quadros de fls. 10/14**, inclusive com a citação de cada rubrica que os compõem, referem-se a **efetiva** “RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, **ou seja, riqueza “nova”**, ou se congregam tão somente reembolsos de custos/despesas, **diga-se, mera “recomposição patrimonial”**.

Do procedimento e das conclusões deverá ser lavrado termo circunstanciado do qual a recorrente deverá ter ciência para, querendo, sobre ele se manifestar.

Após, com ou sem manifestação da recorrente, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone