MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.000591/2005-95

Processo nº	16327.000591/2005-95
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.300 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	6 de agosto de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BANCO ITAÚ CARTÕES S/A

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

Ano-calendário: 2001, 2002

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.

RATEIO DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. INDEDUTIBILIDADE.

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.

DECISÃO REFORMADA. MATÉRIA NÃO ANALISADA. RETORNO.

Em caso de reforma de decisão que deixou de analisar alegação subsidiária constante do recurso voluntário, devem os autos ser remetidos ao colegiado de origem a fim de que seja proferida decisão a esse respeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as conselheiras Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação do item do recurso voluntário que aponta erro material na apuração do percentual, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Esgotado o prazo regimental sem apresentação da declaração de voto, considera-se esta não formulada.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de apreciar recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do Acórdão nº 1402-00.844, de 16.01.2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2001
>
> RATEIO DE CUSTOS COMUNS. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. A indicação da infração pelo Fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou rateio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo contribuinte fiscalizado (acórdão 1103-00.337/2010).
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Trata-se de lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2001, 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;

Em síntese, a autuação decorreu do fato de o contribuinte não ter cumprido com as exigências da fiscalização, após ser intimado para a identificar e qualificar os funcionários que teriam prestado serviços ás empresas participantes do convênio, discriminando os custos salariais, etc., de cada funcionário; a destacar a parcela que teria sido debitada à empresa contratante, pela utilização dos respectivos serviços; e a comprovar a efetiva prestação dos serviços com documentação hábil e idônea. A autoridade fiscal, então, calculou a despesa que caberia ser rateada com base na proporção das receitas brutas participantes do referido convênio.

Ao apreciar a impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu nos termos da ementa abaixo (e-fls.):

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Data do fato gerador: 31/12/2001
>
> 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2001, 31/12/2002

LANÇAMENTO. NULIDADE. Não procede a argüição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n° 70.235/72.

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 registrados em sua escrituração, se omite, recuse-se a fazê-lo, ou o faz de forma insatisfatória.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2001, 31/12/2002

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência da omissão de receitas apurada.

Lançamento Procedente

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, juntamente com os seguintes documentos:

a) Parecer Técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federa, produzido pela FIPECAFI, de junho de 2006, doc. 4;

b) Relatório de revisão especial sobre convênio de rateio de custos comuns de janeiro/99 a dezembro/2003, produzido pela BDO Trevisan, de julho de 2006, doc. 5;

c) Relatório de avaliação dos métodos utilizados no convênio de rateio de custos comuns do conglomerado Itaú nos exercícios de 2002 e 2003 produzido por Moore Stephens de junho de 2006, doc. 6.

Ao recurso voluntário foi dado provimento, nos termos da ementa acima transcrita, tendo a e. relatora apresentado como fundamento do voto o acórdão nº 1103-00337, de 2010, acrescendo, ainda, que sobre o rateio de despesas centralizadas no Banco Itaú, haveria vários julgados no extinto 1º Conselho de Contribuintes e atual 1ª Seção do CARF, 1ª Seção, que convergiriam para a conclusão da improcedência da glosa de despesas, citando-os expressamente.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega divergência jurisprudencial.

A PGFN argui que "em face da não apresentação dos demonstrativos dos custos incorridos e respectivos através das planilhas de rateio, elaborada pelo custo dos homens/hora utilizado, [deve ser] plenamente legítima a adoção do método de reconhecimento dos custos na proporção da receita."

Sustenta que o acórdão recorrido diverge do acórdão n° 105-16.141, proferido pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como a contribuinte, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "grupo Itaú", tendo apresentado a seguinte ementa:

> *Acórdão n.° 105-16.141, de 08.11.2006*
>
> 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.

Em síntese, a recorrente alega que:

- a recorrida não apresentou nem à fiscalização, e nem à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, nenhuma prova de que as despesas deduzidas corresponderiam ao previsto no citado convênio de rateio de custos;

- a fiscalização foi clara ao exigir a recorrida que demonstrasse que as despesas de pessoal foram rateadas efetivamente com base na utilização dos serviços;

- para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio, ônus este do qual a empresa contribuinte não se desincumbiu;

- se a despesa seria rateada com base em um determinado critério, é evidente que a contribuinte poderia e deveria demonstrar com documentação hábil, que os serviços foram prestados as sociedades envolvidas no rateio, e que os custos desses serviços foram apurados e rateados com base no critério alegado e o contribuinte não fez essa prova;

- o contribuinte entende que não é necessário demonstrar que o rateio das despesas foi corretamente efetuado, bastando, para suprir o ônus da prova, a sua afirmação, o que, no entanto, é absolutamente inadmissível;

- a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes é em sentido totalmente inverso, exigindo a prova da efetividade do critério de rateio;

- no caso, o que se constata é que a fiscalização não simplesmente rejeitou o critério adotado pela empresa, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam;

- não há nos autos nenhum documento que permita auditar o rateio de despesas com base nos critérios alegados pela contribuinte;

- o contribuinte não provou a dedutibilidade das despesas supostamente incorridas, devendo ser mantido o auto de infração.

Por fim, pede a reforma acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade

O Presidente da Câmara da Primeira Seção do CARF competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, que admitiu a comprovação da divergência jurisprudencial considerando como paradigmas o Acórdão n° 105-16.141, de 08.11.2006, e o Acórdão nº 103-22.086, de 19.09.2005, nos seguintes termos:

> Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.

O contribuinte foi cientificado do recurso especial interposto e do despacho que o admitiu e apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, que:

- o recurso não deve ser conhecido, pois dispõe de uma interpretação tributária em situação diversa da contida nestes autos, uma vez que, o paradigma apontado versa sobre não aceitação de provas existentes antes da lavratura do auto de infração que, se apresentadas no momento oportuno, poderiam alterar os critérios do lançamento, ou seja, não é o que se discute nestes autos;

- o acórdão nº 103-22.086, o qual só teve a ementa citada, sem o devido apontamento como paradigmático, nem o devido confronto entre as suas razões de decidir e o acórdão recorrido, nos termos § 69, do Artigo 67 do Regimento interno (Portaria MF 256/2009, aplicável na época da interposição do Recurso);

- a decisão recorrida além de admitir a juntada da documentação comprobatória consubstanciada nos Laudos de empresas de Auditoria Independente, fundamentada pela decisão proferida no processo da centralizadora dos custos (Banco Itaú S/A) efetuou o exame de mérito dos documentos e concluiu pela comprovação da efetiva utilização dos serviços e a necessidade das despesas deduzidas, uma vez que o critério de compartilhamento dos custos foi devidamente demonstrado;

- não é mais possível nessa instância especial, a discussão de mérito sobre comprovação de acerca necessidade e usualidade das despesas deduzidas, nos termos do artigo 299 do RIR, uma vez que a decisão recorrida já analisou a questão, sendo que a jurisprudência da CSRF é no sentido de não se dar conhecimento a Recurso Especial que visa a análise ou valoração de provas específicas do processo;

- quanto ao mérito, sustenta que a análise dos termos de intimação, especialmente do TVF que deu origem a autuação que ora se combate, mostra que a autoridade firmou a equivocada premissa de que os critérios de rateio adotados pelo Recorrido seriam pelo método direto, e, a par disso, entendeu que a empresa deveria apresentar uma planilha detalhando o pessoal envolvido no rateio com o apontamento das horas trabalhadas;

- entretanto, os critérios de rateio utilizados pelo Recorrido e pelas empresas signatárias do Convênio jamais foram pelo método direto como esclarecido em mais de uma oportunidade ao longo da fiscalização e como se pode verificar da simples leitura de parte do próprio TVF e da cláusula do Convênio firmado;

- a alocação dos custos e despesas, com pessoal, a exemplo de tantos outros, era (e continua sendo) feita segundo métodos estatísticos e matemáticos;

- diante dos esclarecimentos e provas, que mostravam mês a mês o rateio feito para as empresas signatárias do Convênio (ou seja, mostravam a existência de critérios de rateio) e à vista de que, como registrado no TVF2, era inegável o uso da estrutura de pessoal do Banco, a autoridade deveria verificar a correção dos "direcionados de custo" utilizados, sob pena de inversão do ônus da prova (arts. 253 e 264 do Decreto 7.574/11; art. 845, § 1º, do RIR/1999).

Aduz, por fim, que o lançamento padece de vício insanável, já que a autoridade fiscal não provou o fato que deveria dar causa ao lançamento, invertendo o ônus da prova, não sendo pertinentes, portanto, as alegações da PFGN, pois não condizentes com os fatos e

documentos arrolados aos autos, e elenca vários precedentes administrativos que determinaram o cancelamento das autuações.

Em sustentação oral, o patrono do contribuinte destacou, ademais, o item do recurso voluntário que deixou de ser analisado pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade foi questionada pelo contribuinte que sustentou, inicialmente, a ausência de divergência em relação ao paradigma acórdão n.° 105-16.141, que assim decidiu:

Ementa: [...]

> 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. [...]
>
> ***Voto***
>
> A empresa sustenta que utiliza metodologia correta apresentou ainda na fase de impugnação Laudos de Avaliação dos Critérios Utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns pelo Banco Itaú, nos exercícios objeto da autuação.
>
> [...]
>
> É certo que os laudos com data pretérita à ocorrência da fiscalização, poderiam ter sido apresentados aos AFRS no curso dos trabalhos de auditoria, porém assim não agiu a empresa.
>
> Realmente a fiscalização não teve acesso ao laudo, a empresa mormente o Rata centralizadora dos custos, que foi intimado de forma clara, poderia ter já no curso da fiscalização apresentado os laudos que poderiam permitir a aferição, não só dos custos globais como os métodos de rateio pela auditoria. Diante de tal impossibilidade e consciente de que efetivamente a autuada utilizara a rede Itaú para colocar os seus produtos a fiscalização não teve outra alternativa, senão utilizar o método de repartição dos custos de acordo com o percentual de receita. Como não há arbitramento e nem lançamento condicional, não há como acatar os laudos, pois acata-los seria o equivalente a modificar a base de cálculo, alterar o critério de lançamento.

Considera-se que, para fins de comprovação da divergência em relação à prova do critério utilizado no rateio de despesas, não se discute qual o momento exato de apresentação da pretensa comprovação, mas a efetiva comprovação em si. No paradigma não se admitiu a comprovação do método de repartição dos custos pretendida após o procedimento de fiscalização para não alterar o critério de lançamento.

No presente caso, todavia, com fulcro nos princípios da verdade material e do formalismo moderado, foram admitidos como prova do critério de rateio elementos apresentados bem depois o procedimento de fiscalização, desconsiderando esse efeito de alterar o critério de lançamento.

Não há discussão nos presentes autos quanto à juntada de documentação após o prazo de impugnação, devendo ser perquirido o cabimento da documentação apresentada como fundamento do cancelamento da autuação.

Assim, é de se entender que o recurso especial da Fazenda Nacional buscou que este Colegiado apreciasse a divergência na interpretação do expressamente apontado art. 299 do RIR/99, o qual trata das despesas dedutíveis.

Destaca-se que o mesmo acórdão paradigma foi apresentado pela PFGN em recurso especial de processo de outra empresa do mesmo grupo econômico (processo nº 16327.000014/2005-01, inclusive referido pelo contribuinte em contrarrazões), julgado na sessão de junho de 2019, desta relatora, tendo sido também admitido na ocasião.

O contribuinte ainda repudia a admissão dessa divergência afirmando que a jurisprudência da CSRF é no sentido de não se dar conhecimento a Recurso Especial que visa a análise ou valoração de provas específicas do processo.

A partir da leitura do art. 67 do Regimento Interno do CARF (*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF*), resta evidenciado que o objetivo do recurso especial é a solução de divergência, no caso concreto, na interpretação da legislação tributária.

Neste recurso, o que se pretende analisar deve considerar os termos jurídicos abertos utilizados na norma aplicada, tais como: despesa necessária, usual ou normal em relação aos elementos constantes dos autos. A solução do litígio a ser dada pelo Colegiado à luz daquelas definições pode, eventualmente, incluir a análise de documentos juntados aos autos.

Assim, considera-se preenchidos os requisitos regimentais para conhecimento do recurso especial interposto.

Mérito

No mérito, a questão se em verificar a comprovação de despesas com estrutura, material e funcionários efetuadas sob a forma de rateio entre sociedades do "grupo Itau", de acordo com o "Convênio de Rateio de Gastos Comuns".

A partir dos elementos constantes dos autos, tem-se, em síntese, que:

- a fiscalização realizou ação fiscal em empresas do grupo Itaú, participantes do Convênio de Rateio de Custos Comuns, relativas ao período de 1999 a 2003;

- o Banco Itaú S/A foi intimado a identificar e qualificar os funcionários que teriam prestado serviços ao Banco Itaú de Investimento, para: a) discriminar os custos salariais mensais, o custo total de cada funcionário; b) destacar a parcela debitada à empresa contratante pela utilização dos respectivos serviços; c) Comprovar com documentação hábil e idônea a efetiva prestação de serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú ao Banco Itaú de Investimento;

- o Banco Itaú respondeu que em razão do conjunto de empresas envolvidas no compartilhamento de custos, a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos ficaria prejudicada, visto que eles não se dedicavam exclusivamente ao produto ou à empresa;

- da mesma forma o contribuinte foi intimado e ratificou as informações prestadas pelo Banco Itaú, esclarecendo que não se tratava de prestação de serviços.

O voto vencedor do acórdão recorrido conclui que: "*a fiscalização com os dados que dispunha até então, adotou o método indireto mencionado, entretanto, constata-se que a ação fiscal foi encerrada precipitadamente sem o devido aprofundamento para a caracterização da infração. Registre-se que não há acusação de que o grupo Itaú tenha manipulado os valores de despesas rateados*." Na sequência, transcreveu o voto condutor do acórdão 110300.337/2010 como fundamento da decisão, o qual, em síntese, concluía que "*a fiscalizada forneceu os elementos que considerou suficientes para corroborar os seus lançamentos contábeis, enquanto a fiscalização abdicou da realização do exame necessário à comprovação da infração indicada.*

A recorrente PGFN contesta a decisão do colegiado *a quo* que afastou a exigência ao argumento de que a fiscalização não deveria ter adotado o método indireto de rateio e sustenta que deve ser exigida a prova da efetividade do critério de rateio. Aponta que, no caso dos autos, *a fiscalização não simplesmente rejeitou o critério adotado pela empresa, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam*.

Vale destacar que, após intimar o contribuinte, a fiscalização entendeu que as informações prestadas não eram suficientes para demonstrar a efetiva realização das despesas, a sua necessidade e usualidade, glosando-as da 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

É certo que é ônus do contribuinte fazer prova da dedutibilidade das despesas, comprovando os custos efetivamente incorridos e não apenas apresentando 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 nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).
>
> .....
>
> 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 nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).

No caso dos autos, considera-se que desse ônus não se desincumbiu o contribuinte por inexistir prova efetiva de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério, do que o contribuinte foi exaustivamente intimado durante o procedimento de fiscalização.

Por certo que, ao optar por deduzir custos segundo um contrato de rateio entre as empresas do conglomerado, todas as empresas deveriam dispor dos documentos necessários para efetuar a contabilização desses custos para serem disponibilizados à fiscalização todos os dados necessários à própria apuração dos custos, os quais, inclusive, devem ter sido fornecidos aos auditores independentes que elaboraram diversos laudos sobre o referido convênio.

Como relatado, foram apresentados com o recurso voluntário os seguintes documentos:

a) Parecer Técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal, produzido pela FIPECAFI, de junho de 2006, doc. 4;

b) Relatório de revisão especial sobre convênio de rateio de custos comuns de janeiro/99 a dezembro/2003, produzido pela BDO Trevisan, de julho de 2006, doc. 5;

c) Relatório de avaliação dos métodos utilizados no convênio de rateio de custos comuns do conglomerado Itaú nos exercícios de 2002 e 2003 produzido por Moore Stephens de junho de 2006, doc. 6.

Ocorre que 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.

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

> Deve-se destacar, do referido julgamento, o item 33, que trata dos Laudos de Avaliação elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes, que, embora datados antes dos procedimentos fiscais, "não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo a autuada sido intimada várias vezes a fazer prova dos critérios de rateio". Também neste caso, o Laudo cuja cópia encontra-se às fls. 166 a 203, elaborado em 12/12/2002, prestar-se-ia, como ponto de partida para as indagações fiscais a respeito de dúvidas quanto a procedimentos e valores pertinentes aos rateios.
>
> Também agora a impugnante limita-se a apontar o critério, mas não traz a prova da correção dos valores por ela adotados.
>
> Aliás, tome-se a título exemplificativo, o critério estabelecido para a Área de Consultoria Jurídica - "Superintendência e Assuntos Corporativos" e "Departamento de Atos Societários" (tópico 6.1.1 fl. 173) que para a contribuinte interessada foi estabelecido o percentual de 2%, conforme indicado à fl. 172 (item 4- laudo - Tabela 1). No referido laudo consta que o critério de rateio para estes pois Órgãos ou Centros de Custos/Sistemas da Área de Consultoria Jurídica seria o percentual por empresa conveniada que no caso da interessada, como já dito, é de 2%, entretanto não explicita como o percentual de participação da empresa ficou estabelecido. Impende observar que, segundo informado no Termo de Verificação (fl. 81) além da interessada e do próprio Banco Itan S/A, mais trinta e sete (37) empresas do conglomerado Itaú, o que significaria que o percentual médio seria de 2,56%. Em sendo assim, questiona-se: o

> que justificaria a diferenciação de percentuais? que tipo de ponderação teria sido utilizada para a determinação deste percentual (de 2%) para a empresa?.
>
> Desta feita, com base no laudo trazido aos autos pela impugnante, foi possível verificar, quanto a estes dois órgãos ou Centros de Custos/Sistemas da Área de Consultoria Jurídica ("Superintendência e Assuntos Corporativos" e "Departamento de Atos Societários" - tomados como exemplo), que **não** ficaram esclarecidos pela interessada os procedimentos e valores pertinentes ao rateio.

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 nº 9101-003003, de relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, julgado em 08/08/2017, bem como ao Acórdão nº 9101-004210, de minha relatoria, julgado na sessão do mês passado (em 04/06/2019), que trataram de situação bem semelhante à dos presentes autos, relacionada ao mesmo convênio.

Diante disso, deve ser mantida a decisão de primeira instância no tocante à glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias pela fiscalização no ano-calendário de 2001, decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns".

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

Finalmente, cumpre observar que a autuação procedeu à apuração da receita bruta tributável a partir do critério indireto de rateio, conforme relatado no acórdão recorrido:

> Calculou a participação da receita bruta da autuada no total da receita bruta do conglomerado financeiro participante do convênio, que corresponde a 0,00847348%.
>
> Aplicou esse percentual sobre o total das despesas apropriadas pelo Banco Itaú, no ano-calendário de 2001, a débito da conta "despesas com pessoal", que resultou no valor de R$ 97.761,42, importância que deveria ter sido reembolsada pela autuada. Tendo em vista que os custos apropriados pela autuada foram de R$ 171.730,00, resultando no valor deduzido irregularmente de R$ 73.968,58.
>
> O mesmo cálculo foi efetuado, para os anos de 1999, 2000 e 2002, mas não foram apuradas diferenças, pois os valores rateados pelo Banco Itaú foram inferiores aos rateados com base na receita bruta.
>
> A base legal para o lançamento do IRPJ são os artigos 249, I, 251 e § único, 264, 299, §§ 1º e 2º, 300, do RIR/99.
>
> Para o IRPJ foi compensado o prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2001, de R$ 400,69.
>
> Foi recomposta a base de cálculo negativa da CSLL, e face à reversão da base negativa apurada para o ano-calendário de 2001, a contribuinte compensou indevidamente, no ano-calendário de 2002, a quantia de R$ 46.060,46.

> Tudo resultou na base de cálculo do IRPJ de R$ 73.567,89, no ano-calendário de 2001, e base de cálculo da CSLL de R$ 27.906,12 para o ano-calendário de 2001 e de R$ 46.060,46 para o ano-calendário de 2002.

Todavia, em razão do provimento integral dado ao recurso voluntário, deixaram de ser consideradas as alegações finais daquele recurso (item "e"), em que o contribuinte sustenta:

> Salienta que ainda que nenhuma das alegações prospere, verificou-se que no ano de 2001, apesar de o autuante ter partido das informações que lhe foram prestadas, relativas à receita bruta das empresas conveniadas, tais informações tinham equívoco de digitação, o que gerou distorção na proporcionalização efetuada. Anexa demonstrativo que evidencia o efeito do equívoco, que permitiria verificar que a receita bruta auferida pela recorrente, em 2001, corresponde a 0,02710318%, da receita total das empresas conveniadas, e não a 0,00847348%, calculados pelo autuante, o que faz com que a base de cálculo dos créditos que teriam deixado de ser recolhidos se altere substancialmente (doc. 7).

Assim, não cabendo análise dessa alegação por este colegiado, devem os autos ser remetidos ao colegiado de origem a fim de que seja proferida decisão a respeito do item do recurso voluntário que aponta erro material na apuração do percentual.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por conhecer e dar provimento do recurso especial da PGFN, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação do item do recurso voluntário que aponta erro material na apuração do percentual.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner