



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000709/2005-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.964 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAÚ PERSONNALITE ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO E SERVIÇOS LTDA

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

Ano-calendário: 2001

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 maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação dos itens “d” e “e” do Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio cesar Nader Quintella que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Livia De Carli Germano não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n. 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-00.845, na sessão de 16 de janeiro de 2012, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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).

O litígio decorreu de redução de prejuízo fiscal e exigência de CSLL no ano-calendário 2001, em razão de glosa parcial de “despesas de pessoal” apropriadas mediante rateio de custos com base em critérios que, sob a justificativa de insuficiente comprovação, foram desconsiderados pela autoridade fiscal (e-fls. 66/92). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 254/283). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário (e-fls. 514/528).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 24/04/2012 (e-fl. 529/532), mas há registro de sua ciência em 06/06/2012 no termo anexo à decisão, mesma data de remessa dos autos ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 533/551, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 569/572, do qual se extrai:

A Recorrente discorda do entendimento consignado no acórdão recorrido e alega dissídio jurisprudencial, indicando o acórdão n.º **105-16.141**, de 08/11/2006, proferido pela 5ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes.

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que, restaram cumpridos os requisitos **formais** estabelecidos no artigo 67, § 9º e 11 da referida Portaria Regimental, tendo em vista que fora reproduzida na íntegra, no corpo do recurso especial, e juntada cópia da ementa do acórdão, dito paradigma de divergência, que será analisado para fins de verificação da divergência apontada.

Passo à análise.

O acórdão indicado como paradigma de divergência ao decidido no acórdão recorrido, na parte que diz respeito à matéria, está assim ementado:

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.**

Como se vê, enquanto o acórdão recorrido decidiu por afastar o lançamento tributário que rejeitou o rateio de custos e despesas e calculou a despesa que caberia ser rateada com base em "método de custeio indireto, parametrizado pelo conceito de receita bruta", porque não comprovado pelo contribuinte de que as despesas deduzidas corresponderiam ao previsto no convênio de rateio de custos; o acórdão paradigma adotou solução diversa, qual seja, prevaleceu o critério adotado pela fiscalização porque não comprovado pelo interessado o critério utilizado para rateio das despesas entre empresas interligadas.

Desse modo é possível afirmar-se que há similitude fática e decisão divergente entre o que fora decidido no acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

Nessa ordem de idéia, do confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma n.º **105-16.141**, de 08/11/2006, resta evidenciado que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

A PGFN argumenta que a autoridade fiscal *expediu reiteradas intimações para identificar e qualificar os funcionários que teriam prestado serviços às empresas participantes do convênio firmado pelo "grupo Itaú" acerca do uso de determinada estrutura, de material e de funcionários*. Reproduz respostas apresentadas no curso daquele procedimento fiscal, bem como as constatações da autoridade fiscal, destaca excerto do "Convênio de Rateio de Gastos Comuns" e enfatiza que *a fiscalização não colocou em dúvida o fato de que funcionários do Banco Itaú prestaram serviços às demais sociedades do "grupo Itaú". Apenas intimou o contribuinte a demonstrar de que maneira tal utilização foi **quantificada e avaliada**, demonstrando com os documentos pertinentes*.

Como o Recorrido não cumpriu as exigências da fiscalização, a autoridade fiscal calculou a despesa que caberia ser rateada com base em "método de custeio indireto, parametrizado pelo conceito de receita bruta", mas o Colegiado a quo desqualificou o procedimento porque não teria sido comprovada a recusa ou a prestação insatisfatória de esclarecimentos por parte da contribuinte, pois os documentos e esclarecimentos apresentados permitiam à fiscalização diligenciar no sentido de desfazer a veracidade ou as condições de dedutibilidade das despesas rateadas, bem como porque os elementos coligidos pela fiscalização são insuficientes para comprovar que não foi utilizado o método direto para o rateio de custos.

Em seu entendimento, no paradigma n.º 105-16.141, no qual o contribuinte era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "Grupo Itaú", partindo-se dos mesmos fatos e das mesmas normas legais, concluiu-se que não seria possível acatar os laudos que poderiam comprovar a suposta dedutibilidade das despesas do Recorrido, porque não foram apresentados à fiscalização.

Observa que a divergência jurisprudencial se sustenta ainda que o Recorrido não tivesse apresentado aqueles "pareceres técnicos" à e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes porque como se percebe com a leitura do acórdão paradigma, tal fato não seria relevante para a e. Quinta Câmara, tendo em vista o entendimento de que supostas provas da dedutibilidade das despesas deveriam ter sido apresentadas aos fiscais autuantes, para a devida

aferição. Seria, portanto, indiferente a apresentação de provas na fase de impugnação ou de Recurso Voluntário, dado que após a lavratura do auto de infração, não seria possível alterar o critério de lançamento, qual seja, o cálculo dessas despesas com base no percentual de receita do Recorrido.

No mérito, a PGFN reitera que o Recorrido, de fato, 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. Abordando o critério exposto no parecer da FIPECAFI, a recorrente observa que o Recorrido poderia e deveria demonstrar com documentação hábil, que os serviços ("atividades", como nomeado no parecer) foram prestados às sociedades envolvidas no rateio, e que os custos desses serviços foram apurados e rateados com base nos ditos "direcionadores de custo". Esta prova, porém, não foi produzida, não bastando, para tanto, a sua afirmação, ainda que secundada por respeitáveis pareceristas.

Reitera que a Contribuinte não fez prova alguma de que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados ao Recurso Voluntário.

Acrescenta que mesmo se os pareceres em questão representassem algum tipo de prova, não restou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na impugnação, consoante previsto no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Discorda da aplicação do "princípio da finalidade", observa que o Decreto nº 70.235/72 estipula regras específicas para apresentação de provas, inclusive em caso de força maior, em plena sintonia com o princípio referido, inexistindo qualquer razão extraordinária que justificasse o afastamento das regras.

Questiona a conduta da Contribuinte de apenas apresentar os documentos que infirmariam o auto de infração após a sua lavratura e durante o contencioso administrativo, de modo a impedir que a fiscalização os avalie, aponta ofensa a princípio de colaboração na forma de doutrina que cita, em face da qual afirma perfeita a analogia entre a apuração de despesa dedutível efetuada pela fiscalização e o arbitramento, este tratado nas ementas e julgados que aponta. Aduz que o rateio de despesas não deixa de ser espécie de arbitramento e que a fiscalização andou bem em calcular as despesas dedutíveis com base em critério de rateio aceito pela técnica contábil.

Conclui, assim, que:

- a) a juntada aos autos dos pareceres apresentados pela Recorrida depois de interposto o recurso voluntário não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72;
- b) os pareceres apresentados pela Recorrida demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pela Recorrida estaria de acordo com a técnica contábil. Todavia, não há nenhuma prova de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério;
- c) a apuração das despesas dedutíveis mediante o critério adotado pela fiscalização está correta, e não pode deixar de ser aceita em função de pareceres apresentados extemporaneamente, que sequer foram aferidos pela fiscalização. Não é possível o arbitramento condicional.

Pede que seja reformado o acórdão recorrido, eis que a Recorrida não provou a dedutibilidade das despesas supostamente incorridas, devendo ser mantido o auto de infração.

Cientificada em 14/02/2017 (e-fls. 579), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 23/02/2017 (e-fls. 582/591) nas quais inicialmente defende o não conhecimento do recurso especial porque:

No caso do acórdão 1103-00.337, assim como neste, foram juntados Laudos Técnicos de 31/07/2006 (BDO Trevisan), 09/06/2006 (Moore Stephens) e 07/07/2006 (FIPECAFI), que validaram os critérios de rateio adotados e ratificaram a ocorrência e necessidade das despesas glosadas pelo Fisco, ou seja, referidos laudos não existiam na época da Fiscalização, daí porque apresentados em momento posterior, com o Recurso Voluntário.

A apresentação dos Laudos Técnicos evidenciou a superficialidade do trabalho da Fiscalização. O auto de infração não foi devidamente motivado e aplicou um critério de rateio que não correspondia ao praticado pela empresa e informado à Fiscalização. Em suma, o Autuante não procurou entender os critérios adotados e, em flagrante inversão do ônus da prova, glosou despesas corretamente apropriadas.

Por isso, a decisão recorrida refutou o critério de rateio adotado pelo Fisco, afastando a alegação de que o contribuinte não teria colaborado com a Fiscalização:

"Dessa forma, vê-se 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."

Resta evidenciado que o acórdão 105-16.141 sequer poderia ser aceito como paradigma ao recurso fazendário, pois a discussão ali posta é diversa da contida nestes autos: **o invocado paradigma 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.**

Não é o que se discute nestes autos! Aqui, os laudos apresentados apenas confirmaram a acurada do critério de rateio adotado, ou seja, o acórdão paradigma e o recorrido tratam de questões totalmente diversas, o que impede o exame da divergência de entendimentos. Conforme assentado pela CSRF:

[...]

Frise-se, por oportuno, que a decisão recorrida efetuou o exame de mérito dos documentos apresentados 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.

Assim sendo, consoante jurisprudência desta Corte, **não é mais possível a discussão de mérito sobre comprovação da necessidade e usualidade das despesas deduzidas**, nos termos do artigo 299 do RIR, pois a discussão está superada pela decisão recorrida:

[...]

No mérito, reporta-se ao convênio mantido entre as empresas do conglomerado, observando que *para que o rateio seja feito de modo acurado e não por critérios simplistas (p. ex. na proporção de receitas, número de clientes, etc), há um processo sofisticado de identificação da parcela de custos a que cabe a cada conveniada. Porém, o Autuante firmou a premissa de que o rateio seria pelo método direto, e, a par disso, pediu uma planilha detalhando o pessoal envolvido no rateio com o apontamento das horas trabalhadas, sendo que as empresas não adotavam o método direto de rateio, e assim não estavam obrigadas a fazer uma planilha que descrevesse os custos dos homens/hora incorridos nas atividades compartilhadas. O rateio era muito mais complexo e abrangente.*

Conclui, assim, que *não existe o motivo alegado para o lançamento, pois este parte da ausência de uma prova que a empresa não tinha como fazer.* Destaca que sequer se verificou a efetividade dos direcionadores utilizados e rejeitou o rateio das despesas de pessoal, que estão contabilizadas em todas as empresas conveniadas, como provam os documentos acostados aos autos. Entende que a autoridade fiscal *deveria verificar a correção dos direcionados de custo utilizados, sob pena de inversão do ônus da prova* e menciona esta

conclusão expressa no Acórdão n.º 1103-00.337, referido no recorrido, bem como no Acórdão n.º 107-09.588, exarado em face de outra signatária do convênio.

Finaliza afirmando 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*. E pede que o recurso especial não seja conhecido ou, ao menos, que seja improvido.

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Como demonstrado ao norte, o acórdão recorrido adotou como razões de decidir o que expresso no Acórdão n.º 1103-00.337. Embora não haja registro de recurso especial interposto contra esta decisão, seus fundamentos também foram replicados no Acórdão n.º 1402-00.844, e este foi confrontado por recurso especial conhecido e parcialmente provido pela maioria deste Colegiado¹, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.300, de lavra da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner:

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.º 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 atuação.

[...]

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,

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

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 apreciase 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 n.º 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 Itaú", de acordo com o "Convênio de Rateio de Custos 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 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.

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 n.º 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 n.º 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 permanece, assim como já fora observado pela decisão de primeira instância quando rejeitou 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 dois 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 Itaú 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 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 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.

Com exceção da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas promovidas na autuação tratada no precedente acima citado, nestes autos tudo o mais se assemelha ao que registrado para aquele, em especial no que tange à acusação fiscal, à decisão de 1ª instância e às razões de defesa apresentadas em recurso voluntário, para além da decisão confrontada no recurso especial aqui interposto, como antes mencionado. Em verdade, a decisão de 1ª instância proferida nestes autos traz, ainda, outro argumento adicional para desqualificar a defesa da Contribuinte, nos seguintes termos:

A título de comentário, registre-se que no Laudo pertinente ao Exercício de 2001, à fl. 214, encontramos, a respeito da "Área de Consultoria Jurídica" (tópico 8.3.1 — subitem de "8- Outras áreas e seus critérios" e "8.3 — Área Jurídica — critério percentual por empresa — fonte:memorando"), que *Da base de dados constantes no relatório R-7 (extraído do sistema R7 = custos administrativos on-line) subtrai-se o valor referente aos custos indiretos (os honorários pagos a terceiros e valores referentes à provisão para contingência), pois esses valores são debitados diretamente para as agências/órgãos originários dos processos.* Observe-se ainda que não consta dos documentos apresentados com a impugnação uma descrição a contento do que seria o "Relatório R7/Sistema R7" de forma a propiciar ao julgador o entendimento do critério adotado em 2001, para assim poder aferir a correção do percentual adotado.

Para maior clareza, quanto ao conhecimento, tem-se que no acórdão recorrido (1402-00.845), o Colegiado *a quo* cancelou a exigência pautando-se no que firmado no acórdão nº 1103-00.337, de cujo voto condutor destacam-se as seguintes conclusões acerca da falta de aprofundamento da investigação fiscal:

Examinando-se o procedimento fiscal resumidamente descrito acima, constata-se que a fiscalizada respondeu às intimações informando que o dado solicitado – custo salarial – era irrelevante na sua apuração e se pôs à disposição da fiscalização para os esclarecimentos necessários.

Em seguida, o auto de infração foi lavrado sem verificação pela autoridade fiscal do método adotado pela contribuinte.

Dessa forma, vê-se 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.

Na minha visão, a exigência não deve prosperar.

Merece destaque a observação da julgadora Selene Ferreira de Moraes, que assim se manifestou na declaração de voto integrante do acórdão refutado:

“No presente caso, não ficou comprovada a recusa ou a prestação insatisfatória de esclarecimentos por parte da contribuinte, pois os documentos e esclarecimentos apresentados permitiam à fiscalização diligenciar no sentido de desfazer a veracidade ou as condições de dedutibilidade das despesas rateadas. De mais a mais, os elementos coligidos pela fiscalização são insuficientes para comprovar que não foi utilizado o método direto para o rateio de custos. Frise-se, não só das despesas de pessoal, como também dos outros custos operacionais decorrentes do compartilhamento da estrutura material.”

O exame do paradigma n.º 105-16.141, por sua vez, evidencia que se tratou, ali, de exigência fiscal em face das idênticas objeções opostas ao mesmo contrato de rateio de custos, mas em relação a outra empresa do grupo. A contribuinte autuada naqueles autos também apresentou laudo em sede de impugnação, mas a exigência foi mantida pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho, sob os seguintes fundamentos:

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 custos e despesas efetivamente suportados é que devem compor a equação matemática de apuração do lucro real, porém também é certo que tais custos e despesas devem ser necessários, efetivos, comprovados, escriturados e possíveis de aferição por parte das auditorias, quer independentes, para defesa dos acionistas minoritários, quer por parte da fiscalização tributária.

A fiscalização não foi açodada e nem agiu sem motivação ao arbitrar os lucros por método aceito pela boa técnica, pois realizou diversas intimações para várias participantes do convênio em em todos obteve a mesma resposta.

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 Itaú 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.

Não se trata de entender os critérios adotados como base do rateio pois sem as planilhas previstas no convênio não havia possibilidade e auditagem.

A jurisprudência citada quanto a ônus "probandi" não se aplica ao presente caso pois somente seria aplicável se a empresa tivesse apresentado as planilhas de compartilhamento dos custos e se isso fosse possível de aferição, para glosar qualquer dos itens componentes deveria verbalizar a motivação e comprovar a infração dentro das normas legais que regem os custos e despesas.

De fato é preferível o custo efetivo ao custo estimado ou arbitrado com base em outros critérios, porém no caso de custo efetivo é imprecindível a possibilidade de aferição por parte da fiscalização tributária, se a empresa sequer apresenta as planilhas de rateio não há possibilidade de aceitação de tal método.

Os laudos não podem mudar o critério de fiscalização, pois se tais laudos de fato existiam por ocasião da auditoria deveriam ter sido apresentados de modo a demonstrar a correção no compartilhamento dos custos de acordo com o convênio assinado, assim seria possível a aferição por parte da fiscalização.

[...] (*negrejou-se*)

De fato, como alega a Contribuinte, não há notícia, quer no relatório, quer no voto de referido paradigma, de laudos apresentados em sede de recurso voluntário, semelhantes àqueles, elaborados por *FIPECAFI* e *Moore Stephens*, e juntados a estes autos. Contudo, o acórdão recorrido não cancelou a exigência em razão desta comprovação, mas sim por considerar o procedimento fiscal insuficiente, enquanto o paradigma, também sem adentrar ao conteúdo dos laudos juntados em impugnação, afirmou, em sentido diverso, a impossibilidade de mudança do critério de fiscalização em razão de provas que deixaram de ser apresentadas no curso do procedimento fiscal. Validou, portanto, o procedimento fiscal desqualificado pelo Colegiado *a quo* porque encerrado *precipitadamente, sem o devido aprofundamento para a caracterização da infração*.

Há, assim, similitude suficiente para constituição do dissídio jurisprudencial acerca da validade da glosa promovida a partir da insuficiente comprovação apresentada, no curso do procedimento fiscal, para as despesas apropriadas em razão de convênio de rateio de custos.

Com estes acréscimos, as razões de decidir expressas no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.300 são aqui adotadas para CONHECER do recurso especial mas, no mérito, considerando que a PGFN pleiteia o restabelecimento da *exigência quanto ao rateio de despesas comuns do mesmo grupo econômico*, apenas prover parcialmente o recurso especial da PGFN.

Ainda, aproveitando a ciência da ocorrência que, em litígio semelhante, motivou a oposição de embargos contra o Acórdão nº 9101-004.401, acolhidos e providos sem efeitos infringentes no Acórdão nº 9101-005.383 para ampliar as matérias a serem examinadas no retorno ao Colegiado *a quo*, também aqui o retorno não deve se limitar ao item “e” do recurso voluntário, mas também ao item “d”, concernente aos *efeitos da autuação nas empresas conveniadas*, deduzido subsidiariamente, *na remota hipótese de se concluir pela correção do procedimento adotado pela fiscalização*, e não apreciado no acórdão recorrido, por se concluir pela invalidade daquele procedimento.

Por tais motivos, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação dos itens “d” e “e” do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-005.964 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.000709/2005-85