

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

Processo nº 16327.000710/2005-18
Recurso nº 173.776 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.337 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2010
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Itaú Corretora de Valores S/A
Recorrida 8ª Turma/DRJ/São Paulo I-SP

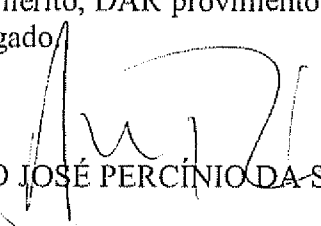
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente e Relator

EDITADO EM: 20 JAN 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente da Turma), Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correa Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 8ª Turma da DRJ de São Paulo I (nº 16-16.740/2008 – fls. 233), relativo a autos de infração de IRPJ (fls. 73) e, como tributação reflexa, de CSLL (fls. 78), lavrados em razão de glosa de “custos, despesas operacionais e encargos não necessários” dos anos-calendário 2001 e 2002, com imposição da multa de ofício de 75% prevista pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Segundo descrição detalhada da autoridade fiscal no termo de verificação de infração fiscal (TVIF – fls. 54), a atuada firmou com o Banco Itaú S/A (Itaubanco) o CRCC – Convênio de Rateio de Custos Comuns (fls. 16), em 10 de março de 1998, por prazo indeterminado.

Com o convênio, passou a compartilhar as estruturas material e de pessoal de certas áreas mantidas pelo Itaubanco, com o objetivo de otimização dos recursos disponíveis, visando a economia de escala. Os custos decorrentes da manutenção da estrutura centralizada deveriam ser apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos, conforme previsto no item 3 do referido contrato.

No entanto, o Itaubanco e a atuada não teriam apresentado à fiscalização demonstrativos de custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, além de não comprovar a própria utilização, descumprindo o item 1.4 do CRCC.

Em razão da falta de apresentação dos demonstrativos, a autoridade fiscal concluiu que o rateio fora realizado em desacordo com o CRCC, decidindo substituir a apuração de custos da contribuinte por outra com base em método de custeio indireto, proporcional à receita bruta.

Não foi constituído crédito tributário referente aos anos-calendário 1999 e 2000, tendo em vista que os valores deduzidos com base no critério adotado no CRCC foram inferiores aos rateados com base na receita bruta, segundo consta do TVIF.

As DIPJ relativas aos anos-calendário 2001 e 2002 contêm indicação de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real anual (fls. 7 e 12).

Na sua tempestiva impugnação (fls. 83), a atuada, preliminarmente, requereu reconhecimento de nulidade dos autos de infração, por violação do princípio da motivação.

No mérito, defendeu a procedência do critério de rateio por ela adotado e protestou pela realização de perícia técnica.

O lançamento foi julgado procedente em primeira instância, conforme decisão assim resumida:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

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 arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 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, recusa-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 Líquido - CSLL

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

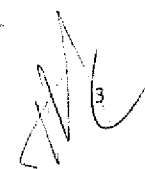
O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência da omissão de receitas apurada.”

Cientificada do acórdão em 14/04/2008 (fls. 262), a autuada interpôs o recurso no dia 2 do mês seguinte (fls. 263).

Renovou a preliminar de nulidade do lançamento por violação do princípio da motivação, argumentando que a fiscalização não teria procurado entender os critérios de rateio, além de nem mesmo apurar a “dedutibilidade ou não dos custos”. Inexistiriam provas da impossibilidade de dedução dos custos e despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No mérito, discorreu sobre a utilização por grupos de empresas dos contratos de rateio de custos e despesas com objetivo de racionalização dos custos. Firmado o acordo, determinadas operações seriam concentradas em uma empresa, que assumiria os seus custos e despesas, sendo então o patrimônio da centralizadora reparado pelas demais integrantes do grupo.

Informou que participa, juntamente com outras empresas do “Conglomerado Itaú”, do CRCC firmado para utilização da estrutura material e de pessoal do Itaúbanco.



Com a adesão ao referido contrato, teria passado a utilizar determinadas áreas da centralizadora, tais como financeira, de controle econômico, de apoio ao desenvolvimento e marketing, de mercado de capitais, de consultoria jurídica, de auditoria e crédito, etc. O critério de apropriação de custos seria variável em razão do tipo da atividade exercida por cada uma das áreas e utilidades.

Informou que o lançamento fora realizado ao fundamento de falta de apresentação de demonstrativos de rateio e demais elementos comprobatórios da necessidade dos gastos, não obstante as suas respostas a todas as intimações, inclusive colocando-se à disposição para esclarecimentos em razão da quantidade de documentos referentes ao rateio.

Assegurou a objetividade dos critérios de rateio adotados, além da sua coerência em relação às atividades compartilhadas. Tais critérios estariam perfeitamente demonstrados e respaldados pelos laudos juntados quando da impugnação.

A fiscalização não teria contestado o valor global dos custos, limitando-se a discordar do critério de apuração, substituindo-o por outro sob o pretexto de ausência de prova documental, exigindo supostas diferenças de IRPJ e CSLL em razão de dedução a maior de despesa e custo.

Entretanto, a fiscalização teria se limitado a encerrar a investigação nos casos de outras conveniadas nas quais a apuração fiscal com base no método do custo indireto, tido por correto nos autos de infração deste processo, resultou em despesa maior do que a contabilizada segundo os critérios do CRCC.

Dessa forma, no lançamento ora discutido, o Fisco estaria exigindo tributo que já fora pago por outra empresa conveniada. Tal procedimento violaria o princípio da moralidade administrativa, tendo em vista que a fiscalização só corrigira o procedimento do contribuinte naquilo que favorece a arrecadação.

Protestou pela aplicação do método utilizado pela fiscalização a todas as empresas conveniadas, “reconhecendo-se todos os efeitos fiscais daí decorrentes, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado”.

Apontou erro de digitação no valor da receita bruta do ano-calendário 2001, o que teria provocado distorção na “proporcionalização” dos custos adotada para fins da autuação.

Protestou também pela realização de perícia técnica. Não indicou perito e quesitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e foi apresentado por parte legítima, além de reunir os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

A preliminar de nulidade dos autos de infração diz respeito diretamente ao mérito da infração indicada pela fiscalização, mais especificamente à suposta insuficiência do conjunto probatório para a sua caracterização, não tratando de vícios relacionados aos aspectos formais de constituição do ato de lançamento.

Dessa forma, deve ser examinada no contexto do enfrentamento do mérito e não como preliminar de nulidade do lançamento.

No mérito, conforme relatado, a autoridade fiscal rejeitou o critério de rateio de custos comuns adotado pelas conveniadas do conglomerado Itaú por falta de comprovação documental, mediante apresentação de planilhas demonstrativas de homens/hora utilizados, bem como de “qualquer prova, ou indícios de prova” da efetiva utilização dos serviços.

A recorrente, por sua vez, procurou provar o acerto do rateio por meio dos laudos e pareceres das fls. 139/209, 317/359, 360/372 e 376/456.

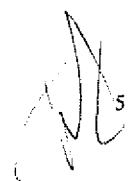
Inexiste controvérsia quanto à classificação dos dispêndios como despesa operacional dedutível na apuração das bases tributáveis.

Em que pese a infração estar baseada também em ausência de prova do contribuinte da efetiva utilização dos serviços, o TVIF contém informação suficiente para afastar tal acusação (fls. 64):

“Outrossim, é inegável a eventual participação de funcionários do Banco Itaú S/A em serviços junto às empresas do “conglomerado Itaú”, participantes do Convênio de Rateio de Custos Comuns, incluindo a ITAÚ CORRETORA DE VALORES S/A. Assim, não há que se negar que, por exemplo, gerentes de agências do Banco Itaú S/A teriam vendido títulos de capitalização (Itaú Capitalização S/A); teriam vendido apólices de seguros (Itaú Seguros), teriam vendido títulos de renda fixa ou variável; teriam vendido cartões de crédito; que funcionários de seu departamento de contabilidade teriam feito a contabilidade dessas empresas, como também advogados do departamento jurídico do Banco Itaú S/A teriam elaborado defesas, impugnações, em processos nos quais tais empresas sejam demandadas.”

A descrição fornecida pela autoridade fiscal, acima transcrita, confirma a efetiva utilização compartilhada da estrutura de recursos centralizada no Itaubanco, ratificando o que se encontra estipulado no item 1 do CRCC.

Também reforçam a minha convicção as descrições exaustivas dos procedimentos encontradas nos laudos e pareceres citados e a notoriedade da adoção de tais práticas entre empresas integrantes de grupos societários.



Em suma, parece-me incontestável a existência da estrutura compartilhada e a sua efetiva utilização.

O problema maior está localizado na quantificação dos custos rateados.

Para o correto enfrentamento da questão, deve-se iniciar a avaliação da matéria pela definição da incumbência do ônus probatório no caso de custos e despesas.

Como regra geral, incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina o art. 9º do Decreto-Lei 1.598/77¹, em especial o § 2º:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração ”

Semelhante comando é encontrado no art. 79 do Decreto-Lei 5.844/43². Prescreve o dispositivo:

“Art. 79. Far-se-á o lançamento *ex officio*:

(...)

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.

(...)”

Bem se vê que compete à fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os seus elementos comprobatórios. Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha³:

“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor⁴, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere probandi*”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.”

¹ Correspondente aos art. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.

² Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

³ “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 2ª edição, 1997, pág. 75.

⁴ O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.

Não é diferente a jurisprudência pacífica do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, exemplificada pelos seguintes acórdãos:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.” (Acórdão 108-07.124/2002).

“ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.” (Acórdão 103-20.594).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário.” (Acórdão 103-21.466).

No entanto, tratando-se de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, a extensa e consolidada jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes consagrou o entendimento de que cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil.

Segundo a prestigiosa orientação de Antônio da Silva Cabral⁵:

“Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.”

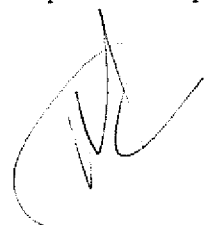
Dessa forma, deve-se avaliar se os esclarecimentos e documentação fornecidos pela recorrente e pela centralizadora Itaubanco foram suficientes para comprovação dos valores rateados e deduzidos na determinação das bases de cálculo tributáveis.

Inicialmente, a fiscalização, por intermédio do termo de intimação fiscal nº 24 (fls. 18), intimou o Itaubanco a comprovar a “efetiva prestação dos serviços” à recorrente, identificando e qualificando os funcionários utilizados, discriminando os seus respectivos custos salariais individuais mensais, além de destacar a parcela do custo total de cada funcionário debitada à recorrente pela utilização dos serviços.

Em resposta, o Itaubanco comentou resumidamente o contexto do CRCC e informou:

“O processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos compartilhados.

⁵ *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*, São Paulo, Saraiva, 1993, pg. 298.



Para tanto, utiliza-se um modelo de apuração de custos por produto, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos através da medição dos custos das áreas envolvidas, a saber: Área de negócios, Unidade de Processamento de Serviços às Agências (UPSA), Sistemas e Órgãos Gestores (como a contabilidade, por ex.).

Sendo assim, como é utilizado o modelo acima, que é válido para o conjunto de empresas envolvidas no compartilhamento de custos, a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos fica prejudicada, visto que eles não se dedicam exclusivamente ao produto ou à empresa.

Por outro lado, os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio abrangem um imenso volume de informações visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do Conglomerado ITAÚ.”

Ao final, os representantes da intimada se colocaram ao “inteiro dispor para os esclarecimentos que se fizerem necessários, inclusive pessoalmente”.

Após esse passo, a fiscalização expediu intimações às conveniadas (fls. 21/40) para confirmação da necessidade dos serviços e dos valores repassados à centralizadora (Itaubanco), identificação das contas contábeis correspondentes, confirmação de dedução na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e manifestação quanto às informações prestadas pela centralizadora acerca do rateio de custos. Também solicitou comprovação da efetiva prestação dos serviços, discriminando o rateio com base na utilização de funcionários, de modo semelhante ao requerido na intimação ao Itaubanco, acima referida.

A intimação à recorrente constitui as fls. 38/40.

A recorrente ratificou os esclarecimentos prestados pela centralizadora, discriminou os valores repassados e respectivas contas contábeis, confirmou a sua dedução como despesa operacional na apuração do IRPJ e da CSLL e esclareceu que o CRCC não envolve prestação de serviços do Itaubanco, tendo em vista tratar de “compartilhamento de estrutura material e de pessoal para atendimento das necessidades operacionais de ambas as partes, com custos atribuídos a cada uma delas segundo os critérios apontados pelo Banco Itaú S/A na resposta ao Termo acima referido” (fls. 41).

O Itaubanco, atendendo nova intimação da fiscalização contida no termo fiscal nº 050 (fls. 43), confirmou a relação de participantes do CRCC, os valores de receita bruta declarada e os custos rateados e apresentou demonstrativo de despesas de pessoal em substituição ao entregue anteriormente (fls. 48).

O lançamento tributário foi realizado com suporte nos dados coletados por intermédio dos procedimentos resumidos acima, pelo que consta dos autos.

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.”

Com o encaminhamento deste voto, perdem objeto as demais questões suscitadas e o pedido de perícia.

Conclusão

Pelo exposto, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, dou provimento ao recurso.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA