



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721361/2011-10
Recurso Especial do Procurador
Resolução nº 9303-000.157 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Assunto SANEAMENTO DO PROCESSO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAÚ BANCO S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, devolver os autos à Câmara para complemento do exame de admissibilidade em relação ao segundo paradigma apresentado, tendo em conta que o colegiado deliberou por rechaçar o primeiro paradigma invocado pela Fazenda Nacional, o único que foi objeto de efetivo exame monocrático.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo partes do relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata-se de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o v. Acórdão DRJ/SPI nº 1635.664 de 12/01/12 (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) exarado pela 10ª Turma da DRJ de São Paulo SP que, por unanimidade de votos, houve por bem julgar “improcedente” a impugnação, mantendo os lançamentos originais no valor total de R\$ 331.194.792,84 relativos a Contribuições de COFINS (MPF nº 0816600.2011.00063; Cofins R\$ 134.201.411,36; juros R\$ 50.046.276,67; Multa 75% R\$ 100.651.058,56) e para o PIS (MPF nº 0816600.2011.00063; PIS R\$ 21.807.729,31; Juros R\$ 8.132.519,94; Multa 75% R\$ 16.355.797,00), notificados em 27/10/11, que acusaram a ora Recorrente de “insuficiência de recolhimento” das contribuições nos períodos de 30/01/07 a 31/12/08, conforme explicitado no TVF nos seguintes termos:

“2.Do CONTRIBUINTE

A sociedade ITAÚ UNIBANCO SA (nova denominação do BANCO ITAÚ SA), com sede em São Paulo, tem como objeto social a **atividade bancária em todas as modalidades**

Fl. 2 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

autorizadas, inclusive a de operações de câmbio, conforme definido no artigo 2º de seu Estatuto Social às fls. 116.

3. Do DIREITO

Os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, com posteriores alterações, transcritos a seguir, estabelecem a base de cálculo para as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, nos seguintes termos:

(...)

A partir do advento da Lei 10.637/2002, no caso do PIS/Pasep, e da Lei nº 10.833/03, no que se refere à Cofins, passam a coexistir dois regimes de tributação para as citadas contribuições: regime cumulativo e regime não-cumulativo, sendo que permanecem sujeitas exclusivamente à sistemática da incidência cumulativa prevista na Lei 9.718/98, as entidades mencionadas nos § 6º, 8º e 9º do seu art. 3º.

O contribuinte recebeu ao longo dos anos-calendário 2007 e 2008, valores declarados como ressarcimento efetuado pelas demais empresas do conglomerado que utilizaram a estrutura comum do Banco. Conforme resposta do contribuinte às fls. 27/28, os custos da estrutura em comum, centralizados numa das empresas, são rateados com as demais. A formalização jurídica do rateio é feita através de instrumento contratual denominado Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC).

*Segundo Alberto Xavier', os contratos de compartilhamentos de custos são contratos inominados celebrados entre duas ou mais empresas (via de regra integradas num mesmo grupo econômico) pelo qual uma ou mais empresas ("comparticipantes") se obrigam a assumir uma quota-parte dos custos necessários à fruição de bens ou direitos ou à realização de atividades do interesse comum de todos, sendo que os custos inerentes a essa fruição ou exercício são incorridos apenas por uma (Centro de Custos), à qual é exclusivamente imputável a obrigação do respectivo pagamento, por ela realizado em nome próprio. **Trata-se de atividades consistentes em atividades-meio de uma dada empresa, não constitutivas do seu objeto social**, mas de que os participantes pretendem beneficiar.*

Os valores recebidos a título de ressarcimento de custos e despesas arcados por uma centralizadora em benefício de demais empresas, quando relacionados à sua atividade operacional configura-se como prestação de serviços, tendo em vista que ela recebe pelo desenvolvimento de sua atividade-fim.

Ainda neste sentido, a doutrina de Alberto Xavier traz urna explanação detalhada acerca de atividade-fim e atividade-meio, em uma abordagem comparativa dos contratos de compartilhamento de custos e os contratos de prestação de serviços intragrupo:

*Nos contratos de compartilhamento de custos não há um verdadeiro contrato de prestação de serviços, pois o fim ou a causa que anima a vontade das partes não é a execução de serviços, mas a obtenção de economias de escala, pela mera repartição de custos das **atividades-meio** que são exercidas pelo Centro de Custos, mas que os participantes pretendem utilizar como serviços próprios (serviços internos ou "in-house services"), embora comuns.*

*A profissionalização que ocorre nos contratos de prestação de serviços intragrupo consiste precisamente em **converter as atividades-meio** (no modelo de contrato de compartilhamento de custos) **em atividades-fim, arvoradas em objeto social da empresa prestadora, a serem exercidas profissionalmente, mediante relações bilaterais com diversas empresas do grupo, que passam a ser concebidas não como co-titulares de uma estrutura comum, mas como clientes, em cujo interesse exclusivo os serviços são prestados.***

[...]

*Neste modelo contratual, os pagamentos efetuados ao Central não revestem natureza contributiva da participação nos custos, mas sim natureza sinalagmática, **contraprestacional de preço de prestação de serviços, de que os custos da estrutura***

Fl. 3 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

são meros componentes, natureza essa que não é perdida na hipótese de o preto ser estritamente calculado para cobrir o custo, sem margem de lucro ("markup).

Ou seja, ainda que o preço cobrado seja tão somente com custos decorrentes da manutenção da estrutura de pessoal e operacional mantida pela centralizadora, a receita foi obtida em decorrência da disponibilização de tais recursos (humanos e materiais) a outras empresas do mesmo grupo.

Temos, então, que a base de cálculo das contribuições corresponde à totalidade do faturamento do sujeito passivo, integrando-o o valor contabilizado como recuperação de custos e despesas que ela teve no desempenho de atividades que faz parte do seu objeto social. Neste caso, o montante ressarcido é receita da empresa centralizadora, porque está relacionada a atividade-fim da sociedade,

E neste contexto, se inserem até mesmo as atividades prestadas pelos departamentos administrativos como jurídico, marketing e auditoria, uma vez que estes são colocados a disposição de outras empresas do conglomerado e trabalham em cooperação para atingir o objeto fim das sociedades. Neste caso, tais atividades passam a ser acrescidas àquelas já desenvolvidas pela centralizadora.

Neste sentido são as lições de Hiromi Higuchi⁽³⁾ e outros, abaixo transcritas:

'Muitas empresas estão contabilizando incorretamente, como recuperação de despesas ou custos, as receitas de prestação de serviços para outras empresas do mesmo grupo. Assim, o departamento jurídico ou o centro de processamento de dados estão em uma empresa e prestam serviços para outras empresas do grupo. As despesas e os custos desses departamentos são rateados para as demais empresas do grupo mediante emissão de notas de débitos.

A nota de débito não é um documento idôneo para aquela finalidade. A nota de débito somente deve ser utilizada para transferir pagamento feito por uma empresa em nome da outra.

Assim, se a empresa A paga salários de funcionários registrados na empresa B, a empresa A poderá emitir nota de débito para transferir o valor pago. O mesmo acontece quando uma empresa paga duplicata sacada contra outra empresa.

No caso de rateio de despesas ou custos, por exemplo, do departamento jurídico, entre várias empresas do mesmo grupo, o documento idôneo é a nota fiscal ou fatura de serviço. O valor da operação deve ser escriturado como receita operacional, com incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS assim como do ISS, e não como recuperação de despesas e custos.

Aliado ao acima exposto, as exclusões legisladas pelo §6º do art. 2º da Lei 9.718/98 não abarcam o recebimento ou recuperação de despesa mediante rateio.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) se manifestou em diversas oportunidades, por meio de Soluções de Consulta (SC), acerca das repercussões tributárias advindas do rateio de despesas compartilhadas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime cumulativo, como no não-cumulativo, conforme extratos de emendas a seguir:

"Solução de Consulta Nº59 de 2005

Assunto: Contribuição para o PIS / Pasep

PIS NÃO-CUMULATIVO.

BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Para fins de apuração do PIS / Pasep não-cumulativo, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso de custos e despesas pela contratante do serviço. Na apuração do crédito a ser deduzido dessa contribuição, serão considerados os custos e despesas efetuados pela consultante, desde que enquadrados nas hipóteses definidas na legislação de regência.

Fl. 4 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; Lei nº 10.833, de 2003, art. 16, parágrafo único; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15, 37 e 53; IN SRF nº 247, de 2002 e IN SRF nº 358, de 2003.”

(...)

4. Dos FATOS

Conforme Demonstrações Contábeis publicadas no Diário Oficial em 25 de março de 2009 (fls. 06), a fiscalizada recebeu valores em virtude de Rateio de Custos Comuns do Banco baú na ordem de R\$ 1.323.772 (Um bilhão, trezentos e vinte três milhões, setecentos e dois mil reais) no ano de 2007 e R\$ 2.077.986 (Dois bilhões, setenta e sete milhões, novecentos e oitenta e seis mil reais) no ano de 2008.

O Itaú Unibanco SA foi intimado a apresentar o detalhamento dos valores, indicando a conta contábil utilizada no lançamento. O contribuinte informa que a formalização do rateio se dá por meio de instrumento contratual, o Convênio de Rateio de Custos Comuns, e encaminha Demonstração do Resultado Analítico (fls. 36 a 40), detalhando os lançamentos contábeis realizados na conta COSIF 8.1.7.33.004 Despesa de Pessoal/Proventos Convênio de Rateio de Custo Comum, com subcontas internas referentes a cada convênio firmado com empresas do grupo.

No mesmo documento informa que há diferença de valor entre o publicado em notas explicativas e o valor contábil escriturado, sendo correto o valor contábil apresentado (fls. 27).

Conforme previsto no COSIF, a conta 8.1.7.33.004 tem como função registrar o valor dos proventos de pessoal efetivamente utilizado na execução dos serviços da instituição, que constituam custo efetivo no período.

Intimado a esclarecer se toda verba rateada referia-se a despesas com pessoal, o mesmo informa às fls. 45, que o valor rateado compreende diversos custos das atividades compartilhadas, dentre eles os referentes a recursos humanos e materiais. Explica, ainda, que **a razão dos valores recebidos a título do Convênio de Rateio de Custos Comuns serem contabilizados a crédito da conta de despesa de pessoal é o de que, sob o ponto de vista operacional, seria a única conta contábil do COSIF capaz de suportar tais registros.** Informa, ainda, que os valores são calculados por um sistema de custeio onde os custos (diretos e indiretos) são agrupados por atividade.

Transcrevemos, abaixo, parte dos esclarecimentos prestados pela fiscalizada acerca do sistema de custeio (fls.44/45):

"Com base nas informações geradas por esse Sistema de Custeio, as atividades são agrupadas de forma a gerar relatórios gerenciais que auxiliam o corpo executivo na condução dos negócios do conglomerado Itaú Unibanco.

[...]

Para a geração desses relatórios são utilizados diversos sistemas, entre os quais podemos citar o Sistema C7 — Sistema de Gestão de Custos, que consolida as informações para alocação das despesas das diversas empresas do conglomerado e que acumula mais de 7 milhões de lançamentos, o sistema SAS — Custo de Produto que efetua os cálculos de alocação de custos das atividades às transações de Produtos e respectivos Canais de Comercialização e o Sistema G 1Gestão de Operações, que processa as informações de volumetria por cliente e as transações de produtos, as quais servem de insumo para todos estes cálculos.

O Sistema de custeio, que é um dos mais complexos e completos do processo de geração de informação, é base para extração de informações sobre quais atividades e o quanto dessas atividades são realizadas de forma compartilhada com outras empresas do Conglomerado, sendo possível mensurar e apurar os valores a serem ressarcidos a título do convênio de Rateio de Custos Comuns. f.. }

No sistema de custeio o foco da informação é o custo gerado por cada atividade desenvolvida ou realizada e como combinar tais atividades de modo a gerar a

Fl. 5 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

informação (relatórios gerenciais acima descritos) necessária para condução dos negócios do conglomerado."

Por fim, apresenta relatório produzido com informações provenientes dos sistemas C7, SAS, G 1, bem como outros sistemas, com o detalhamento mensal dos custos às fls. 57/58. O relatório segrega os valores mensais por origem de custo, a qual a fiscalizada denomina de área de auditoria, área de crédito ao consumidor, caixas eletrônicos, etc.

A diferença de valor entre o relatório do sistema de custeio, citado no parágrafo anterior, e o valor contabilizado às fls. 37 e 39, segundo esclarecimentos do contribuinte às fls. 45, ocorre devido a sistemática de apuração e liquidação adotados contratualmente. A liquidação financeira ocorre mensalmente a cada dia 27 em valor provisório. O valor pago provisoriamente e o efetivamente apurado no mês de referência são acertados no mês subsequente. Diante disto, quando da apuração da base de cálculo das contribuições demonstrada nas planilhas de fls. 215 a 218, o devido acerto do "provisório x contabilizado" também foi efetuado na devida proporção.

Considerando a necessidade de identificação da natureza da despesa, o contribuinte foi orientado a informar a composição dos valores de cada área. Atendendo a solicitação, o mesmo apresenta planilha indicando as principais funções e atividades desenvolvidas pelo Itaú Unibanco SA (fls. 61/62 e 129) em cada área.

Com relação aos Convênios de Rateio de Custos Comuns, a fiscalizada apresenta documentação referente a quatro empresas (fls. 76/77 e 123 a 128), esclarecendo que o teor do contrato para demais indicadas nas subcontas internas da conta COSIF 8.1.7.33.004 é idêntico, obedecendo o modelo previsto em documento interno do Banco a Circular Normativa Permanente HF26 de fls. 78 a 84.

O contribuinte declara, em sua resposta às fls. 136, que as atividades desenvolvidas foram prestadas por funcionários do Itaú Unibanco SA e também por terceiros, apresentando às fls. 138/139 e 143/144, relatório detalhado, onde segrega valores referentes a recursos humanos, materiais e serviços prestados por terceiros.

*Intimado a informar se os **recursos de materiais** indicados em suas planilhas se correlacionavam com as atividades de recursos humanos, sendo seu emprego indispensável ou utilizado na realização destas, o contribuinte informa às fls. 149 que os mesmos **são intrínsecos às atividades prestadas pelos funcionários do Itaú Unibanco SA.***

O contribuinte alega às fls. 66 que não há prestação de serviço, e, por isso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado da estrutura comum não foram integrados à base de cálculo da Cofins e do Pis. Acrescenta, ainda, que pelo mesmo motivo, também não há emissão de nota fiscal ou nota de débito pelos serviços prestados.

No entanto, conforme podemos observar nas planilhas de 138/139 e 143/144, as principais funções desenvolvidas são o desenvolvimento, operação e gestão: de produtos ofertados, dos canais de vendas, de títulos e valores mobiliários. Nas atividades prestadas constam: controle de carteira, controle de crédito e cobrança, suporte a clientes, suporte operacional/jurídico. Ou seja, todas essas, atividades intrínsecas a um banco comercial, o que caracteriza, desta forma, a prestação de serviços pelo Itaú Unibanco SA às demais empresas do grupo.

Resta claro que houve a utilização efetiva de funcionários e da estrutura operacional do Itaú Unibanco S.A no desenvolvimento das diversas atividades, utilizando-se da força de trabalho, equipamentos e materiais para prestação do serviço ou que para que algum dos serviços necessários às atividades das empresas de seu conglomerado fosse colocado à disposição delas.

Logo, as atividades descritas pela fiscalizada, cujo custo foi rateado com as demais empresas do conglomerado, são, na verdade, atividades executadas pelo Itaú Unibanco SA em favor das empresas do grupo.

5. DAS INFRAÇÕES APURADAS

Fl. 6 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

5.1 FALTA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO DO PIS E DA COFINS

Conforme detalhado no item 4, a atividade prestada pela fiscalizada configura-se em prestação de serviços às demais empresas do conglomerado, de modo que o resultado dessa prestação deve fazer parte da receita bruta do contribuinte, com implicação no valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tributos cuja base de cálculo é o total do faturamento.

Diante disto, lançamos de ofício o crédito tributário nos meses e valores constantes nas planilhas de fls. 215 a 218.

Salientamos que os valores ressarcidos que tiveram origem em despesas com contratação de terceiros foram expurgados da apuração, tendo sido considerado somente as atividades em que houve a utilização efetiva de funcionários e da estrutura operacional do Itaú Unibano SA.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do acima exposto, lavramos os autos de infração de PIS e COFINS.

Fazem parte da fundamentação jurídica do lançamento tributário todos os elementos citados neste Termo de Verificação e no Auto de Infração anexo.

O presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL será parte integrante dos autos de infração: PIS e COFINS.

A presente fiscalização restringiu-se ao roteiro determinado no MPF nº 08166002011.000639 com bases nas normas de fiscalizações aprovadas pela Coordenação Geral de Sistema de Fiscalização, observada a legislação pertinente. As apurações foram efetivadas à vista dos elementos de aferição de que podemos dispor. Fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional proceder a ulteriores verificações, e cobrar o que devido for, mediante a execução de programas com objetivos diversos, ou mesmo que relacionados ao programa aqui mencionado, em decorrência de fatos e circunstâncias não conhecidas nesta oportunidade, permitindo continuidade da ação fiscal, inclusive sobre o exercício ora fiscalizado.

Não constituindo, desta forma, atestado de inexistência de outras ou infrações materiais ou formais à legislação tributária, certidão de idoneidade no cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, prova da quitação de débitos tributários ou qualquer atestado que possa eximir o contribuinte de suas responsabilidades fiscais.”

Reconhecendo expressamente que as impugnações oportunamente apresentadas atendiam aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) da 10ª Turma da DRJ de São Paulo SP, houve por bem manter os lançamentos originais de Contribuições de COFINS e de PIS, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS.

Os valores recebidos de empresas ligadas em virtude do uso compartilhado de serviços operacionais e administrativos representam receitas de serviços e integram a base de cálculo da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS.

Fl. 7 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

Os valores recebidos de empresas ligadas em virtude do uso compartilhado de serviços operacionais e administrativos representam receitas de serviços e integram a base de cálculo da contribuição ao PIS.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Nas razões de Recurso Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) oportunamente apresentado, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão e dos lançamentos por ela mantidos, tendo em vista: a) preliminarmente a nulidade da decisão de 1ª instância que, julgando indiferente tratar-se de atividade fim teria se afastado da fundamentação do lançamento, desconsiderando a prova de que os serviços rateados não são atividade fim da Recorrente; b) no mérito argumenta que o rateio de custos não é prestação de serviços, mas sim recuperação de custos ou despesas que não resulta da exploração de atividade correspondente ao seu objeto social e, portanto não configura receita tributável pelas contribuições; c) que o prestador de serviços explora seu objeto social, o que inócorre no rateio de estrutura comum, no qual as conveniadas partilham o custo de atividades que são insumos para a exploração do objeto social de cada uma delas, razão pela qual em contratos de compartilhamento de custos e despesas, pelos quais não se remunera atividade econômica através de preço ou faturamento, mas apenas se ressarcem ou reembolsam custos e despesas incorridos, sem qualquer adição de margem de lucro; d) que os serviços de contabilidade, o jurídico, a auditoria, as áreas de controles, de processamento etc. são meios e não fins na atividade bancária enquanto a atividade bancária é que é a atividade-fim dos bancos; e) que se o rateio de custos comuns, como visto, é mero ressarcimento, não configurando receita da sociedade, os valores recebidos a esse título não devem compor a base de cálculo das contribuições que corresponde ao faturamento, assim entendido como a receita bruta da pessoa jurídica; f) o Fisco não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício, os quais foram mantidos pelo acórdão recorrido.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão nº 3402-001.912, de 27 de setembro de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/12/2008

COFINS/PIS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EMPRESA CONTROLADORA DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

Os serviços compartilhados (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos) prestados (in-house ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, por serem prestados sem finalidade lucrativa e não se inserirem no objeto do social ou no “comercium” da controladora, que carece de habilitação para sua prestação a terceiros alheios ao grupo empresarial (registros da controladora na OAB, CRC, CRA, etc), não se inserem nos núcleos da materialidade da hipótese de incidência, quer do ISS, quer das contribuições do PIS e da COFINS.

COFINS/PIS BASE DE CÁLCULO EXCLUSÃO REEMBOLSO OU RESSARCIMENTO DE DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

Fl. 8 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

As quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento, por despesas com serviços compartilhados sem qualquer margem de lucro ou finalidade lucrativa, não se inserem no conceito de faturamento ou receita bruta decorrente da exploração da venda de serviços ou de quaisquer outras receitas tributáveis pelas contribuições do PIS e da COFINS, seja porque se encontram fora do objeto das atividades institucionais (atividade-fim) da controladora, seja porque não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, vez que se destinam apenas à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscita divergência entre o julgado e o Acórdão nº 204-00.311, quanto à incidência do PIS e da Cofins sobre quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento por despesas com serviços compartilhados.

O recurso especial foi admitido e o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões.

O processo foi sorteado a este relator nos termos do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. Houve prequestionamento. Quanto à divergência jurisprudencial, cabem algumas considerações.

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento tendo por base divergência jurisprudencial com o Acórdão nº 204-00311.

O despacho de admissibilidade assim se pronunciou:

Visando comprovar o dissenso foi apresentado, como paradigma, o Acórdão 204-00.311 (cópia ora juntada aos autos), que possui a seguinte ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:

“PIS. BASE DE CÁLCULO. Constituem receita de prestação de serviços, tributáveis pela Contribuição para o PIS, os valores recebidos de outras empresas do mesmo grupo em contraprestação pela realização, na recebedora, de atividades comuns a todas as empresas do grupo”

Recurso a que nega provimento.

A configuração da divergência, no caso, centra-se em definir se os valores recebidos de outras empresas do mesmo grupo, pela prestação de serviços comuns, é ou não tributado pelas contribuições. Merece transcrição os seguintes excertos da decisão recorrida, para identificar o entendimento adotado pelo colegiado:

“A expressão “faturamento”, utilizada na norma padrão de incidência do texto constitucional, já estaria de plano a evidenciar a não incidência das referidas contribuições sobre as verbas recebidas a título de reembolso ou ressarcimento, eis que, consubstanciando ingressos resultantes da venda de bens e serviços na exploração das atividades institucionais inseridas no objeto social da pessoa jurídica, o faturamento da instituição financeira obviamente não se confunde nem poderia abranger os ingressos decorrentes da justa reposição do patrimônio reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada. (...) Ora, o reembolso ou ressarcimento efetivados pelas controladas à controladora sem qualquer margem de lucro (Markup), nada acrescentam ao patrimônio da controladora, mas se destinam à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada, e que portanto comportam restituição, donde resulta que as importâncias a

Fl. 9 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

esses títulos recebidos (reembolso ou ressarcimento), se encontram fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita.”

Por sua vez, vejamos o entendimento adotado pelo colegiado no caso do paradigma:

“A matéria controvertida diz respeito ao tratamento contábil a ser aplicado aos valores recebidos por uma empresa integrante de um determinado grupo econômico, em decorrência de atividades que são nela centralizada, mas atendem a todas as empresas integrantes do mesmo grupo. Assim, por exemplo, determinada empresa realiza as atividades contábeis de todo o grupo, sendo recompensada pelas demais proporcionalmente aos gastos incorridos pela primeira.

(...)

De fato, a empresa que realiza a atividade centralizada está, indubitavelmente, prestando um serviço à outra empresa do grupo. E tanto é assim que, se não fosse por ela prestado, teria de ser contratado a terceiros ou realizado pela própria empresa. E o serviço consiste exatamente naquela atividade que a primeira executa: contabilidade, refeitório, etc.

(...)

E de forma taxativa estabelece a Norma Técnica NBT 10, subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001, que, embora aborde as subvenções e doações, deixa claro que, haja ou não contraprestação por parte da entidade recebedora, cabe o registro contábil como receita.”

Entendo que o confronto das decisões comprova a divergência. No acórdão recorrido foi afastada a incidência das contribuições sobre os valores recebidos a título de reembolso ou ressarcimento por despesas com serviços compartilhados. Entendeu o colegiado que tais valores não se configuram como faturamento ou receita da empresa do grupo que prestou os serviços comuns a outras empresas do mesmo grupo.

Discordo dos motivos determinantes para o seguimento do recurso com base na divergência entre o acórdão recorrido e o de nº 204-00311.

No acórdão recorrido, o sujeito passivo é uma instituição financeira com todas as suas peculiaridades. No acórdão nº 204-00311 – paradigma analisado – é uma sociedade industrial.

A questão a ser resolvida na presente lide está diretamente relacionada às atividades exercidas pela controladora e pelas controladas. Pois o que se quer definir é se os serviços prestados pela controladora à controladas devem ser tributados pelo PIS e pela Cofins.

Sabemos que as atividades que compõem o conceito de faturamento das instituições financeiras não são as mesmas das sociedades industriais.

Ao cotejar o acórdão recorrido com o paradigma nº 204-00311, único analisado pelo então Presidente em exercício da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, resta evidente a falta de similitude fática entre eles.

Como se vê, a decisão paragonada labora a partir de circunstâncias fáticas distintas das que se apresentam na lide em julgamento. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

Assim, por se debruçarem sobre circunstâncias fáticas distintas, entendo impossível deduzir divergência entre o acórdão recorrido e o de nº 204-00311.

Não obstante, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou, também, como paradigma o Acórdão nº 204-00548. Ocorre, que não houve a análise de eventual divergência entre o acórdão recorrido e o acima citado.

Fl. 10 da Resolução n.º 9303-000.157 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16327.721361/2011-10

Frise-se que, por ordem regimental, cabe ao Presidente da Câmara que proferiu o acórdão em recurso voluntário se manifestar primeiramente sobre a existência ou não dos pressupostos processuais do recurso especial – art. 119, § 1º, do RICARF.

Ademais, não se pode perder de perspectiva que a apreciação completa do caso por este Colegiado, neste momento, abalaria o amplo direito de defesa do recorrente que tem a prerrogativa de exercê-lo em todas as instâncias cabíveis, sem qualquer indevida supressão. Como o amplo direito de defesa deve ser obviamente preservado, devem ser preservadas todas as instâncias previstas.

Diante do quadro traçado, voto por devolver os autos à 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF para complemento do exame de admissibilidade em relação ao segundo paradigma apresentado, tendo em conta que o colegiado deliberou por rechaçar o primeiro paradigma invocado pela Fazenda Nacional, o único que foi objeto de efetivo exame monocrático.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenberg Filho