



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

Processo nº 19515.720624/2011-36
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-000.987 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes Fazenda Nacional e
Mercadolivre.com Atividades de Internet Ltda

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CUSTOS OU DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Cabe ao sujeito passivo reunir a documentação necessária para comprovação dos custos ou despesas registrados na sua escrituração contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado rejeitar as preliminares por unanimidade e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade, e negar provimento ao recurso voluntário, por maioria, vencidos os Conselheiros Roberto Armond e Gilberto Baptista que votaram pela conversão do julgamento em diligência para ofertar à contribuinte a oportunidade complementar a documentação relativa a rateio de despesa.

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator
(assinatura digital)

Participaram do julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Roberto Armond, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Gilberto Baptista e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Os autos tratam de recursos de ofício e voluntário contra o Acórdão nº 16-36.011/2012, da 4ª Turma da DRJ/São Paulo I-SP (fls. 266)¹.

Extrai-se do relatório da decisão contestada:

"O interessado foi autuado, em 02/09/2011, no IRPJ e na CSLL, por glosa de custos e/ou despesas não comprovados do ano-calendário de 2006, quando estava no regime de lucro real trimestral, no valor total de R\$ 5.128.415,53, incluindo imposto, contribuição, multas de 75% e juros de mora calculados até 31/08/2011 (fls. 1 a 67, no e-processo).

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 51 a 53 no e-processo dá conta de que:

1 - a fiscalizada atua na intermediação entre compradores e vendedores de diversos produtos por meio de domínio próprio na Internet, com liquidação através de cartões de crédito, sendo ligada a um grupo que atua em outros países; sua controladora, MERCADOLIBRE INC., foi constituída de acordo com as leis dos EUA, com sede em 15 East North Street, Dover, Kent County, Delaware;

2 - no curso da ação fiscal a fiscalizada mudou seu domicílio fiscal original, Rua Arandú, 281 em São Paulo, Capital, para o Município Santana de Parnaíba; no início do procedimento estava sob jurisdição da DEFIC-SPO, de forma que esta preveniu sua jurisdição;

3 - o razão de despesas mostra que o grupo 690 agasalhava R\$ 6.775.824,84 referentes a rateio de despesas entre as empresas do grupo;

4 - em 14/03/2011, o contribuinte foi intimado a justificar tal valor e apresentar documentação probante referente a tal desembolso;

5 - em 06 de julho de 2011, o contribuinte informou que eram despesas operacionais referentes a rateio de despesas administrativas a serem pagas à MercadoLibre, Inc., sociedade constituída no Estado de Delaware, EUA, com sede em 1111 Brickell Av., Miami, Estado da Flórida;

6 - foi apresentado o contrato de compartilhamento de custos e despesas administrativas, em espanhol, datado de 01/10/2005, assim como praticamente toda a documentação, contendo os tipos de custos e despesas objeto de rateio; no item XV do contrato consta que o mesmo será regido pelas leis do Estado da Flórida, EUA;

7 - juntamente ao referido contrato encontra-se cópia de razão e notas de débito trimestrais, em dólares norte-americanos, emitidas por Mercado Libre (Delaware);

¹ As folhas dos autos estão indicadas conforme a numeração atribuída pelo sistema "e-processo".

8 - é de destacar que as despesas objeto do referido contrato não ocorreram em território nacional nem estão sendo reembolsadas por/a grupo econômico que desenvolva atividades no Brasil;

9 - mais especificamente, o que ocorre é o reembolso pela fiscalizada à MercadoLibre, Inc por despesas pretensamente incorridas fora do território nacional e com documentação probante só existente no exterior;

10 - tal procedimento está em desacordo com o art. 299 do RIR/99, vez que são três os requisitos que habilitam determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível, a saber: que o gasto seja (I) incorrido, (II) necessário ou útil para a manutenção da atividade e por fim (III) comprovado;

11 - tais requisitos também são abarcados pelo Parecer Normativo CST 58/77 que define que despesas incorridas são as de competência do período de apuração e relativas a bens empregados ou serviços consumidos nas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa;

12 - tais pressupostos não estão presentes no rateio dessas despesas, motivo pelo qual será glosado, tanto para o IRPJ como para a CSLL.

Os Autos de Infração constam às fls. 53 a 63, no e-processo.

A empresa apresentou impugnação, em 30/09/2006 (fls. 88 a 120, no e-processo), por meio de suas advogadas (fls. 120 a 135, no e-processo), acostando elementos (fls. 136 a 176, no e-processo)."

A contribuinte apresentou a DIPJ/2007 com indicação de apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real trimestral (fls. 105).

O órgão de primeira instância julgou o lançamento, relativo a fato gerador do 4º trimestre de 2006 (31/12/2006), procedente em parte, por unanimidade, assim resumindo a decisão:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, de forma que não há nulidade. Preliminar indeferida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

GLOSA. DESPESA NÃO COMPROVADA. 4º TRIMESTRE.

A despesa supostamente compartilhada não foi comprovada, de modo que a glosa está correta, exceto pelo valor que extrapola o trimestre e que deve ser exonerado.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute no auto reflexo."

Determinou-se no aresto a redução da base de cálculo pela exclusão de valores da despesa que seriam correspondentes aos três primeiros trimestres de 2006.

Cientificada da decisão por via postal, a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário no dia 24/08/2012 (fls. 277, 297 e 510).

Suscitou preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância.

Informou ser empresa de tecnologia dedicada a atividades de comércio eletrônico ou virtual (*e-commerce*), na modalidade *C2C - consumer to consumer*, possibilitando a terceiros, pessoas físicas e jurídicas, a negociação de produtos e serviços entre si.

Os negócios do grupo MercadoLivre estariam organizados a partir de uma mesma plataforma tecnológica nos EUA, o que significaria a hospedagem de toda a infraestrutura de armazenamento e processamento dos *sites* em empresa daquele país, contratada pela sua controladora MercadoLibre Inc.

A padronização dos negócios em 13 países estaria garantida pela realização por MercadoLibre Inc. (nos EUA) e MercadoLibre S/A (na Argentina, atual MercadoLibre SRL) de praticamente todas as atividades administrativas das empresas do grupo, tais como tecnologia da informação, recursos humanos, *marketing*, planejamento estratégico, etc.

Afirmou não dispor, no ano-calendário 2006, de equipamentos e recursos humanos suficientes para suportar os serviços de *internet* e atividades administrativas, utilizando a estrutura organizacional da empresa argentina, cujos funcionários atuavam em benefício das demais integrantes do grupo.

Alegou caber à fiscalização o ônus de provar a infração indicada, assegurou que a documentação apresentada permitiria identificar a necessidade e a efetividade da despesa decorrente do contrato de rateio, a sua natureza e os pagamentos. Reclamou por ter sido intimada apenas uma vez a respeito dessa matéria durante a fase investigatória.

Refutou o lançamento de CSLL, por entendê-lo sem amparo legal, e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, com base nas razões comuns aos que se insurgem contra tal exigência.

Requeru a rejeição do recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Relator.

Os recursos de ofício e voluntário reúnem os pressupostos de admissibilidade. Devem, portanto, ser conhecidos.

Preliminares

O lançamento seria nulo por ausência de especificação do motivo da rejeição da dedução das despesas rateadas, limitando-se a autoridade fiscal a afirmar genericamente inobservância das condições exigidas no art. 299 do RIR/1999, segundo alegado no recurso voluntário.

O suposto vício apontado se confunde com o próprio mérito do lançamento, relativo à caracterização da infração indicada, não tratando de falhas relacionadas aos aspectos formais de constituição do ato de lançamento.

Mesmo assim, vê-se que a alegação é descabida, a autoridade fiscal deixou clara a motivação do lançamento.

No TVF (fls. 135 e 220), constou a ausência de prova documental adequada das despesas. Os documentos apresentados estariam redigidos em língua estrangeira, sem tradução oficial, além da ausência da documentação relativa às despesas realizadas no exterior.

A procedência da acusação fiscal será adiante avaliada, por ocasião do exame de mérito.

Alegou-se também nulidade da decisão recorrida, que teria aperfeiçoado o lançamento, inovando os seus fundamentos, para suprir a sua precária motivação.

É igualmente descabida a segunda nulidade suscitada.

O autor do voto condutor do acórdão atacado teceu comentários a respeito das condições gerais para dedução de despesas, concluindo pela ausência de comprovação documental, ratificando as razões indicadas pela autoridade fiscal, como se vê adiante:

"O contrato de compartilhamento em português, ainda mais sem a devida tradução juramentada (fls. 52 e 152 a 176, no e-processo) nos termos da lei, e as Notas de Débito não são suficientes para provar a realização dos serviços.

Afinal, não houve acesso aos documentos que originaram esses gastos, de modo que não foi possível apreciar a sua exata natureza.

Da mesma forma, não houve acesso ao documentário hábil a demonstrar a efetiva realização dos serviços, e muito menos sua aplicabilidade à impugnante."

Mérito

Conforme relatado, trata-se de glosa de rateio de supostas despesas realizadas fora do Brasil no âmbito do Grupo Mercado Livre, dedicado ao comércio pela *internet (e-commerce)*, possibilitando a terceiros, pessoas físicas e jurídicas, a negociação de produtos e serviços entre si, segundo informado no recurso voluntário.

A contribuinte assim resumiu o seu entendimento a respeito da decisão recorrida:

"... o v. acórdão recorrido deve ser parcialmente reformado, determinando-se o cancelamento integral das exigências fiscais, na medida em que os argumentos constantes nessa decisão não se conformam à situação fática dos autos, não encontram amparo na legislação tributária vigente, bem como destoam do entendimento consolidado na jurisprudência administrativa a respeito da matéria 'sub judice'."

Inicialmente, registre-se que o rateio de despesas resulta de técnica de compartilhamento de estrutura organizacional de grupos societários, acolhida pela jurisprudência administrativa desde que observadas as condições legais para dedução de despesas.

O art. 299 do RIR/1999² define como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, segundo prescreve o §2º do referido dispositivo legal.

A longa e consolidada jurisprudência administrativa acolhe o entendimento de que custos e despesas são dedutíveis quando necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à contraprestação de algo recebido (efetividade), corroborados por documentação adequada (idônea) e regularmente registrados na contabilidade.

Incumbe ao Fisco provar a existência do fato gerador tributário, em regra. Assim determina o art. 9º do Decreto-lei 1.598/1977³, 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.

² Matriz legal: art. 47 da Lei 4.506/1964.

³ Correspondente aos arts. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.

§ 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 5.844/1943⁴:

"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 cabe à fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os seus elementos probatórios.

Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha⁵:

"Como bem salientou o saudoso e ilustre professor, 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." ⁶

Não é diferente a pacífica jurisprudência administrativa, abaixo exemplificada:

"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).

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

⁴ Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

⁵ "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", São Paulo, Dialética, 2ª edição, 1997, pág.75.

⁶ O "saudoso e ilustre professor" a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.

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, inverte-se o ônus da prova no caso de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, consagrando-se o entendimento de cabimento ao sujeito passivo da comprovação da legitimidade do seu lançamento contábil.

Segundo a prestigiosa orientação de Antônio da Silva Cabral⁷:

"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."

Nessa linha de interpretação, deve-se avaliar se os esclarecimentos e documentos fornecidos pela contribuinte autuada foram suficientes para comprovação dos valores rateados e deduzidos na determinação das bases de cálculo tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

O "Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas Administrativas" (fls. 236), em língua portuguesa, com 9 anexos, firmado entre a contribuinte autuada e a sua controladora MercadoLibre, Inc. na Cidade de São Paulo, em 1º/10/2005, previu o compartilhamento de uso e dispêndios relativos às atividades de tecnologia da informação (Anexo 1), suporte jurídico (Anexo 2 e 8), recursos humanos (Anexo 3), marketing (Anexo 4), coordenação e padronização de Website (Anexos 5 e 7), financeira e contábil (Anexo 6) e *banking* internacional (Anexo 9).

Em exame inicial, percebe-se no contrato de rateio a existência de falha formal, a ausência de identificação dos representantes das partes contraentes, constando apenas as suas assinaturas, e de testemunhas.

Segundo as cláusulas 2.1 e 3.2, o compartilhamento das despesas deve ser feito por rateio apoiado na receita bruta da beneficiária, reembolsado com base em notas de débito trimestrais emitidas pela controladora. Tais demonstrativos (notas) formam as fls. 131/134, com valores indicados em Dólares norte-americanos (USD). Os valores deduzidos em moeda nacional (Real) nos 4 trimestres do ano calendário 2006 constam do demonstrativo juntado pela autoridade fiscal, extraídos do livro Razão (fls. 130).

Nada há nos autos comprovação da composição da despesa rateada, deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já registrara a autoridade fiscal no TVF a ausência de documentação:

" ... o que ocorre é o reembolso pela fiscalizada à MercadoLibre, Inc. por despesas pretensamente incorridas fora do território nacional e com documentação probante só existente no exterior."

⁷ "Processo Administrativo Fiscal", São Paulo, Saraiva, 1993, pág. 298.

Também destacou a Turma recorrida:

"Afim, não houve acesso aos documentos que originaram esses gastos, de modo que não foi possível apreciar a sua exata natureza.

Da mesma forma, não houve acesso ao documentário hábil a demonstrar a efetiva realização dos serviços, e muito menos sua aplicabilidade à impugnante."

Os contratos de prestação de serviços firmados pela empresa argentina (MercadoLibre S/A), e-mail corporativo, relação de empregados, nota de débito, contrato de câmbio, resumo de despesas de *cost sharing*, etc., trazidos aos autos com o recurso voluntário (fls. 349/508), revelam indícios de compartilhamento da estrutura corporativa mas não comprovam os dispêndios no exterior e o efetivo rateio.

Com efeito, a contribuinte não apresentou a documentação necessária para respaldar o seu registro contábil de despesa, mesmo dispondo das oportunidades para fazê-lo, durante o procedimento de fiscalização, independentemente da quantidade de intimações expedidas, e nas fases de impugnação e recursal.

A parcela excluída na decisão recorrida, relativa aos 3 primeiros trimestres do ano-calendário 2006, alvo do recurso de ofício, encontra-se detalhada no demonstrativo de fls. 130, indicando as despesas por trimestres, conforme quadro abaixo:

Período/2006	Valor (R\$)	Decisão
trimestre 1	1.518.434,32	excluído
trimestre 2	1.594.790,36	excluído
trimestre 3	1.728.350,82	excluído
trimestre 4	1.934.249,34	mantido
Total	6.775.824,84	

Conforme relatado, a contribuinte apurou IRPJ e CSLL pelo regime de tributação do lucro real trimestral, o que se confirma na DIPJ/2007 (fls. 105), enquanto os autos de infração indicam a ocorrência do fato gerador em 31/12/2006 (fls. 140 e 145), o que corresponde ao 4º trimestre de 2006.

Dessa forma, constata-se o acerto da decisão de primeira instância excluindo as parcelas das despesas correspondentes aos períodos de apuração não abrangidos pelo lançamento tributário.

A incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento *ex officio* encontra fundamento legal no art. 161 do CTN e nos art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/1996. Nessa linha interpretativa são os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais adiante indicados:

"JUROS DE MORA. MULTA DE OFICIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual,

assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651/2007)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539/2010)"

Em recente julgado, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ratificou esse entendimento (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, em 04/12/2012):

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido."

Bem se vê que o tema se encontra pacificado nos âmbitos administrativo e judicial, devendo-se manter a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, constituindo também ela, a multa, crédito tributário da União sem distinção do valor do tributo exigido para fins de compensação decorrente do atraso de pagamento.

Como o processo também trata de lançamentos do tipo conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo (CSLL), no que couber, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção. Não é demais lembrar que despesas não comprovadas alteram o lucro líquido, base de cálculo da CSLL.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)

Processo nº 19515.720624/2011-36
Acórdão n.º **1103-000.987**

S1-C1T3
Fl. 12

CÓPIA