



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720819/2018-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.691 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2020
Recorrente SEARA ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO.

O pedido de realização de perícia ou diligência é uma faculdade do Julgador, sendo cabível apenas quando o Colegiado entender que os elementos constantes dos autos não são suficientes para o desfecho da lide, o que não ocorre nesse caso concreto.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício incidem juros de mora à taxa SELIC, de acordo com a Súmula CARF nº 108.

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

Ano-calendário: 2014, 2015

RATEIO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA MANTIDA.

A possibilidade de deduzir despesas objeto de rateio de gastos compartilhados tem como pressuposto a celebração de contrato prévio que identifique as empresas que fazem parte, bem como a estipulação de critério razoável e objetivo para a divisão dos gastos, critério este que deve ser comprovado mediante documentação hábil que seja capaz de demonstrar o custo total e sua alocação individual para cada uma das empresas participantes. Ausentes esses requisitos, cabível a glosa das despesas correspondentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015

GLOSA DE DESPESAS. AJUSTES NA CSLL.

Os ajustes promovidos em razão da glosa de despesas por falta de comprovação das despesas relacionadas a contrato de “rateio” também devem ser aplicados para fins de apuração reflexa de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 229/247) que exigem IRPJ e CSLL, referentes aos anos calendário de 2014 e 2015, em razão da caracterização da seguinte infração:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	54.000.000,00	75,00
31/12/2015	54.009.280,06	75,00

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 249/252):

Constatação

Da análise dos elementos apresentados foi constatado pela fiscalização que as despesas registradas pelo sujeito passivo nas contas listadas abaixo correspondem a valores pagos ou creditados para empresa coligada controladora sem comprovação suficiente de

contrapartida por serviços tomados, configurando distribuição disfarçada de lucro e, portanto, caracterizando despesas indedutíveis para apuração do IRPJ e da CSLL. Os valores somam R\$ 54 milhões por ano (2014 e 2015).

- 0492002832 - OUTRAS DESPESAS REEMB DESPESAS CORPORATIVAS

- 0470402832 - CONTING ADM REEMB DESPESAS CORPORATIVAS

O sujeito passivo intimado a esclarecer e comprovar tais despesas através do TIF-8, informou que tais valores seriam decorrentes da prestação de serviços administrativos prestados pela empresa controladora indireta JBS S/A e apresentou o respectivo contrato.

No contrato apresentado datado de 12/08/2014, portanto, posterior ao início dos pagamentos / créditos, destaca-se a cláusula 1. “Por este contrato a JBS se obriga a prestar para JBS FOODS e suas empresas controladas serviços de administração e controle, contabilidade, auditoria, planejamento etc, conforme anexo I”, “Anexo I – Detalhamento dos Serviços – Presidência, Diretoria, Financeiro, Planejamento, Relações Institucionais etc. Total R\$ 4,7 milhões mensais”.

O contrato é intitulado compartilhamento de serviços administrativos e o nome das contas contábeis mencionam a palavra reembolso, o que remete a uma prática empresarial atual de rateio de despesas entre empresas de um mesmo grupo econômico. Neste processo não entraremos no mérito sobre a correção da prática, ainda não disciplinada na legislação tributária, mesmo porque, o que foi constatado não se enquadra nesta prática, pois envolve valores fixos sem qualquer vinculação com as despesas do “prestador de serviços”.

Esta fiscalização entende que os valores se caracterizam como simples pagamentos a sócios/controladores, pois não foi apresentada qualquer comprovação da contraprestação de serviços, ressalte-se que nem mesmo as respectivas notas fiscais foram apresentadas. Portanto, os valores devem ser considerados como indedutíveis para a apuração do IRPJ e da CSLL.

Quanto a hipótese de rateio de despesas também é descabida, pois o contrato é posterior ao início dos pagamentos ou respectivos créditos, os valores são fixos sem qualquer tipo de mensuração ou comprovação das supostas despesas da empresa prestadora, e, pelo próprio tipo de serviço envolvido, pois note-se que administração, controle, planejamento, relações institucionais, não são propriamente serviços prestados, tratam-se de funções e atividades inerentes ao controlador.

Prejuízos Fiscais Anteriores

Foram considerados nos lançamentos efetuados os saldos de prejuízo fiscal anteriores e o saldo da base de cálculo negativa da CSLL. Devendo o sujeito passivo se adequar ao novo saldo nos exercícios seguintes, sob pena de novos lançamentos de ofício. (...)

3. O contribuinte apresentou impugnação (fls. 266/282). Alega, em resumo, que:

(i) o lançamento tributário é insubsistente por afronta ao artigo 142 do CTN e ausência de prova da acusação fiscal.

4. Nesse ponto, esclarece que “no curso do procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa foi absolutamente econômica e, em relação à matéria em discussão nos autos, realizou apenas uma intimação fiscal (TIF nº 08), solicitando que a Impugnante apresentasse “esclarecimentos e comprovantes das despesas contabilizadas na conta 049200283 ‘outras despesas reemb despesas corporativas’ no valor anual de R\$ 54 milhões”. Nada mais foi solicitado pela autoridade administrativa no curso da fiscalização!”

5. Mais adiante, aduz que *“realmente, a acusação fiscal está pautada na alegação de suposta ausência de comprovação suficiente de despesas, configurando distribuição disfarçada de lucros. Ora, como a autoridade administrativa chegou à essa conclusão em relação à Conta Contábil n.º 0470402832? E mais, como a Impugnante pode ser acusada de não comprovar as despesas contabilizadas na Conta Contábil n.º 0470402832, se no curso da fiscalização não foi previamente instada a fazer tal prova? Decididamente, não há qualquer motivação para a glosa das despesas contabilizadas na Conta Contábil n.º 0470402832!”*

6. E conclui: *“portanto, considerando-se que no curso da fiscalização a autoridade administrativa não auditou os valores contabilizados na Conta Contábil n.º 0470402832 e não intimou previamente a Impugnante para comprovar as despesas ali registradas, a conclusão é peremptória: a glosa das respectivas despesas deve ser cancelada por ausência de motivação e por afronta ao artigo 142 do CTN”*.

7. Quanto à conta de fato auditada, sustenta o contribuinte que *“em resposta à única intimação fiscal sobre a matéria, a Impugnante apresentou cópia do contrato de compartilhamento de serviços administrativos (fls. 225/228), com a indicação clara e precisa de todos os serviços administrativos e corporativos disponibilizados pela JBS S/A, e da obrigação da Impugnante de realizar pagamento mensal a título de reembolso pelo compartilhamento de serviços. Além disso, o contrato apresentado (fls. 225/228) pela Impugnante faz expressa referência a um contrato anterior datado de 28 de janeiro de 2014. Dessa forma, a alegação da autoridade administrativa, no sentido de que “o contrato é posterior ao início dos pagamentos ou respectivos créditos”, não está correta”*.

“Com o cumprimento da intimação fiscal e apresentação do contrato de compartilhamento de serviços administrativos (fls. 225/228) pela Impugnante, é evidente que, persistindo dúvidas, a autoridade administrativa deveria ter prosseguido com a fiscalização e aprofundado o trabalho de investigação dos fatos, e não simplesmente encerrar a fiscalização e glosar as despesas, optando pelo “caminho mais fácil e mais curto”. O aprofundamento do trabalho fiscal e da investigação dos fatos também são deveres da fiscalização, conforme a interpretação do artigo 142 do CTN”.

8. Ademais, alega que *“a acusação fiscal de suposta distribuição disfarçada de lucros não encontra amparo nos dispositivos legais mencionados nos autos de infração. Portanto, a ausência de fundamentação legal, por si só, já afasta a acusação fiscal de DDL, tendo em vista a inquestionável ausência de motivação, o que afronta o artigo 142 do CTN”*.

(ii) existência de erro na apuração dos créditos tributários

9. Nas palavras da contribuinte:

“na apuração dos créditos tributários lançados de ofício a título de IRPJ e de CSLL relativamente aos anos-calendário de 2014 e 2015, a autoridade administrativa promoveu a compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, e determinou que

a Impugnante fizesse a adequação dos novos saldos. Ocorre, porém, que, a Impugnante não dispunha de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL em 31/12/2015, para compensação de ofício com a matéria tributável apurada pela autoridade administrativa em razão das glosas de despesas”.

(...)

Assim, é evidente a existência de erro na apuração dos créditos tributários exigidos, o que, a rigor, conduz ao cancelamento integral dos autos de infração por ausência de liquidez, conforme exigido pelo artigo 142 do CTN, ou, ao menos, o cancelamento da compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL”.

(iii) no mérito, a acusação fiscal é improcedente e originária de uma interpretação equivocada e rasa, que não condiz com a realidade dos fatos.

10. Para tanto, sustenta a empresa que:

Inicialmente, é importante esclarecer que a Impugnante passou a compor o Grupo de Empresas Controladas pela JBS S/A no final do ano de 2013, conforme comprovado pela documentação societária já juntada aos autos (fls. 08/110). Na chegada da Impugnante ao Grupo, a JBS S/A já mantinha um sistema de compartilhamento de serviços administrativos e corporativos com pessoas jurídicas controladas (empresas produtoras e processadoras de proteína animal e subprodutos) e negócios JBS. Portanto, é bom ficar claro que o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos é uma prática da JBS S/A com empresas controladas e negócios JBS, que não se restringe à Impugnante.

Em síntese, os serviços administrativos e corporativos compreendem a Presidência, a Diretoria de Administração e Controle (contabilidade corporativa, auditoria interna, planejamento, administrativo, tecnologia da informação e operações financeiras – créditos, contas a pagar e contas a receber), Financeiro (operações, câmbio e controladoria), Planejamento Financeiro, Tesouraria, Recursos Humanos e Relações Institucionais (Jurídico, Marketing Institucional e Tributos), como, aliás, indicado no contrato já juntado aos autos (fls. 225/228).

A JBS S/A concentra os serviços administrativos e corporativos acima mencionados. Assim, a JBS S/A (i) suporta os respectivos custos e (ii) como não poderia ser diferente, repassa parcela do custo para pessoas jurídicas controladas e negócios JBS, cujo cálculo da proporção do repasse é realizado, geralmente, com base na Receita Operacional Líquida Orçada. O repasse foi negociado entre as empresas e inclusive é necessário para apuração do resultado e da lucratividade de cada negócio, até porque, diga-se de passagem, não seria crível admitir que as pessoas jurídicas controladas e negócios JBS desempenhassem as suas atividades operacionais sem custo algum de serviços administrativos e corporativos.

Especialmente em relação à Impugnante, que passou a compor o Grupo de Empresas Controladas no final do ano de 2013 (mas que já tinha 57 anos de história, com diversos estabelecimentos por todo o País e ampla atuação nos mercados internos e internacionais), nos períodos autuados a JBS S/A teve grande dificuldade para dimensionar os serviços administrativos e corporativos que seriam demandados pela Impugnante e, por consequência, precificá-los. A única certeza era que haveria uma demanda por serviços, mas não sabia-se o “tamanho” da demanda.

Por isso, a JBS S/A e a Impugnante, consensualmente, negociaram o pagamento mensal de valor fixo. Ou seja, o valor pago mensalmente pela Impugnante para a JBS S/A foi livremente negociado pelas partes, que concluíram ser razoável e justo para remunerar os serviços administrativos e corporativos que seriam demandados pela Impugnante. E o fato de ter havido pagamento mensal de valor fixo, em hipótese alguma, pode

conduzir à ilação de que não teria havido demanda por serviços. Repita-se: o pagamento mensal de valor fixo foi uma decisão tomada pelas empresas, que não compromete a existência, a materialidade e a efetividade dos serviços compartilhados.

Em demonstração de sua absoluta boa-fé, a Impugnante está juntando aos autos o demonstrativo gerencial elaborado pela JBS S/A (**doc. 03**), com informações (de empresas e negócios JBS, e não apenas da Impugnante) sobre os valores pagos mensalmente por cada pessoa jurídica controlada e negócio JBS no contexto do compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. A propósito, no referido demonstrativo gerencial é possível identificar a razão social de diversas outras pessoas jurídicas (além da Seara), como, por exemplo, JBS Aves e Vigor, e também de Negócios JBS, como JBS Carnes, JBS Couros e JBS Novos Negócios.

No demonstrativo gerencial elaborado pela JBS S/A está indicado que o critério negociado com a Impugnante para apuração do valor do pagamento mensal foi a Receita Líquida Operacional Orçada, levando-se em consideração, também, o Custo Fixo Orçado dos serviços administrativos e corporativos. Assim, o valor do pagamento mensal é resultado de uma relação entre Custo Fixo Orçado da JBS S/A e a Receita Líquida Operacional Orçada da Impugnante. Portanto, a receita orçada x custo fixo orçado foi o critério negociado pelas partes para apurar o valor do pagamento mensal.

Esse mesmo demonstrativo gerencial elaborado pela JBS S/A indica, ainda, que o valor pago mensalmente pela Impugnante foi até menor do que o realmente deveria ter sido pago. De fato, nos anos-calendário de 2014 e 2015 deveriam ter havido pagamentos mensais nos valores de R\$ 5.160.511,32 (2014) e R\$ 8.623.261,83 (2015).

No entanto, nos anos-calendário de 2014 e 2015 a Impugnante acabou efetuando pagamentos mensais nos valores de R\$ 4.700.000,00 (2014) e R\$ 6.500.000,00 (2015).

De toda forma, o que importa é o que pagamento efetuado pela Impugnante tem contrapartida em serviços reais, efetivos e que foram demandados, cuja materialidade passa-se a comprovar e demonstrar (evidentemente, por amostragem).

Conforme comprovado pelo contrato juntado aos autos (fls. 225/228), o Departamento Jurídico integra o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. Nesse sentido, a Impugnante está juntando aos autos cópia de defesa administrativa e peça judicial assinadas pelo Dr. Fábio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP nº 221.616 (**doc. 04**). O referido Advogado representa a Impugnante em diversas defesas administrativas e judiciais, tal como, aliás, a que está sendo apresentada nestes autos, e é um profissional registrado na JBS S/A desde outubro de 2005 (**doc. 10**). Portanto, está comprovada a prestação de serviços jurídicos por profissional registrado na JBS S/A.

(...)

A área de tecnologia da informação também integra o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. Nesse sentido, a Impugnante está juntando aos autos cópia de mensagens eletrônicas comprovando o atendimento de demandas, a instalação de sistemas e programas, e a elaboração de projetos de informática, tudo no interesse da Impugnante (**doc. 05**). Os serviços em questão foram executados por Joacir Bavaresco, João Pilla e Diego Fernandes Gois Alves, que são profissionais registrados na JBS S/A (**doc. 10**). Portanto, está comprovada a prestação de serviços da área de tecnologia da informação por profissionais registrados na JBS S/A.

A tesouraria (*treasury center*) também integra o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. Nesse sentido, a Impugnante está juntando aos autos cópia de nota de crédito à exportação e contrato de câmbio, que foram negociados e formalizados por Eduardo Maciel e Pablo Carlo Costa de Freitas (**doc. 06**). Inclusive, Eduardo Maciel e Pablo Carlo Costa de Freitas possuem procuração para representar a Impugnante. O Eduardo Maciel e Pablo Carlo Costa de Freitas são profissionais registrados na JBS S/A (**doc. 10**). Portanto, está comprovada a prestação de serviços de tesouraria por profissionais registrados na JBS S/A.

Os recursos humanos também integram o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. Nesse sentido, a Impugnante está juntando aos autos cópia de contrato

de trabalho assinado por Aniella Mourão Barcelos e Maurício Sardinha da Costa (**doc. 07**). A Aniella Mourão Barcelos foi a profissional contratada pela Impugnante e Maurício Sardinha da Costa assinou o contrato na qualidade de representante da Impugnante. O Maurício Sardinha da Costa é profissional registrado na JBS S/A (**doc. 10**).

Portanto, está comprovada a prestação de serviços de recursos humanos por profissional registrado na JBS S/A.

As áreas de comunicação e marketing institucional também integram o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. Nesse sentido, a Impugnante está juntando aos autos cópia de mensagens eletrônicas com informações sobre reposicionamento da marca Seara (canais de comunicação interna disponíveis), campanha de endomarketing da Seara e campanha Saiba Mais Seara (**doc. 08**). Os serviços em questão foi executado por Bruno Leonardo Costa Pessoa, que é profissional registrado na JBS S/A (**doc. 10**). Portanto, está comprovada a prestação de serviços da área de tecnologia da informação por profissionais registrados na JBS S/A.

A auditoria também integra o compartilhamento de serviços administrativos e corporativos. Nesse sentido, a Impugnante está apresentando cópia de documentos comprobatórios de análises e resultados de inventário elaborados por Leandro Serra Soeira e Gabriel Feitosa Cavalheiro (**doc. 09**). O Leandro Serra Soeira e Gabriel Feitosa Cavalheiro são profissionais registrados na JBS S/A (**doc. 10**). Portanto, está comprovada a prestação de serviços de auditoria por profissionais registrados na JBS S/A.

À luz do exposto e dos documentos que instruem esta impugnação, está comprovado de forma cabal e inequívoca a existência e a materialidade de diversos serviços administrativos e corporativos prestados por profissionais registrados na JBS S/A para a Impugnante. (...)

(iv) subsidiariamente, pede a realização de diligência e a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

11. Em Sessão de 30 de abril de 2019, a DRJ/POR julgou a defesa improcedente, por meio de Acórdão (fls. 566/582) que recebeu a seguinte ementa:

RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO. ATO PRATICADOS DE OFÍCIO. FASE NÃO CONTENCIOSA.

O processo administrativo tributário é precedido de uma fase na qual se exige algo do contribuinte ou responsável tributário. Nessa fase, conhecida como não contenciosa, a autoridade administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária (lançamento tributário).

Os procedimentos que antecedem estes atos são unilaterais da fiscalização, não havendo que se falar em processo. Nessa fase qualquer intervenção do contribuinte tem caráter de mero cumprimento de obrigação informativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por inconstitucionalidade.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência com o intuito de produzir provas que deveriam ser apresentadas na impugnação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Por decorrência, as despesas glosadas devem ser consideradas também na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

12. Cientificado eletronicamente da decisão em 15/05/2019 (fls. 586), a empresa, em 14/06/2019 (fls. 591), interpôs recurso voluntário (fls. 593/617), onde basicamente reitera as alegações de defesa e alega que a DRJ não poderia ter alterado o critério jurídico do lançamento, muito menos conferido nova fundamentação legal, fatos estes que confirmariam a nulidade do lançamento desde sua origem.

13. Posteriormente, em 29/11/2019, a Recorrente anexou aos autos laudo técnico (fls. 626/709 e Anexos fls. 710/1.215) a fim de comprovar a improcedência da autuação. Mais precisamente, este estudo busca **(i)** demonstrar o compartilhamento de funcionários e algumas pessoas terceirizadas alocados nas folhas de pagamento da empresa controladora do grupo, bem como **(ii)** esclarecer que o rateio adotado teria sido feito de forma indireta, com base na seguinte explicação:

O critério utilizado para a definição do valor do pagamento mensal do reembolso foi o de Receita vs. Custo. De forma que, considerou-se para o cálculo a Receita Líquida Operacional Orçada e o Custo Fixo Orçado do compartilhamento de atividades pelos funcionários da controladora para com as controladas, atividades essas de ordem administrativa, corporativa e gerencial.

A JBS S.A. calcula anualmente o custo fixo orçado das atividades realizadas, utilizando como base para cálculo os dispêndios de cada área com funcionários e demais despesas inerentes à atividade, a soma dos gastos de cada setor gera um valor total anual de custo fixo orçado, que será rateado entre as controladas do grupo, tendo em vista o compartilhamento de atividades e gestão.

(...)

Desta feita, para chegar ao valor de rateio mensal a ser cobrado, os montantes supracitados serviram como base para que se aplicasse a porcentagem representativa da Receita Líquida Orçada da SEARA sobre a Receita total da JBS. De forma que, a Receita da SEARA em 2014 foi de R\$ 12.721.265.406,26, que é a soma de “JBS Foods” (R\$ 9.757.215.130,26) com “Aves” (R\$ 2.964.050.275,99), e em 2015 a Receita anual foi de 18.029.126.836,17, conforme se depreende do quadro a seguir.

(...)

Nesse contexto, tem-se, portanto, que o custo fixo orçado, conforme observado no quadro resumo acima exposto, foi de R\$ 201.608.219,59 para 2014 e de R\$ 310.223.792,01, de acordo com o quanto extraído da planilha de cálculo de rateio:

(...)

De modo que, para chegar ao valor mensal reembolsado pela SEARA, calculou-se a Receita total da JBS, qual seja, a soma das receitas de todas as empresas do grupo, e apurou-se montante de R\$ 41.415.658.103,15 em 2014 e de 54.050.159.178,84 em 2015, senão vejamos:

(...)

Para chegar à porcentagem do quanto a Receita SEARA representa sobre o total de receitas, utilizou-se da divisão de *Receita SEARA x Receita Total*, logo, (i) R\$ 12.721.265.406,26 ÷ R\$ 41.415.658.103,15 para 2014, resultando porcentagem representativa de 30,7%; e, (ii) R\$ 18.029.126.836,17 ÷ R\$ 54.050.159.178,84 para 2015, resultando porcentagem representativa de 33,4%, como pode-se observar do quadro ilustrativo abaixo, retirado da planilha de cálculo do rateio:

(...)

De forma que, para chegar ao efetivo valor mensal a ser pago, utiliza-se do cálculo *Custo Fixo Orçado x Porcentagem Representativa / 12 (meses)*, ao passo que, (i) para 2014: R\$ 201.608.219,59 x 30,7%/12 = R\$ 5.160.511,32; e, para 2015: R\$ 310.223.792,01 x 33,4%/12 = R\$ 8.623.261,83.

O resultado do cálculo supracitado representa o valor de rateio mensal pago pela SEARA, durante os anos de 2014 e 2015, respectivamente. Contudo, o valor de rateio efetivamente cobrado pela JBS e pago pela controlada foi de R\$ 4.700.000,00 mensais em 2014 e R\$ 6.500.000,00 mensais em 2015.

14. Os autos, então, foram encaminhados ao Carf e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

15. O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciar.

1) Da nulidade do lançamento

16. A Recorrente aduz que os lançamentos carecem de liquidez e certeza, ensejando a nulidade dos Autos de Infração.

17. Razão, porém, não lhe assiste.

18. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“**Artigo 10** - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“**Artigo 59** - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

19. Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

20. Os Autos de Infração foram emitidos, ao contrário do que sustenta o contribuinte, com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

21. Como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos têm como fundamento legal os artigos 247 e 249, I, do RIR/99 (vide fls. 230), *in verbis*:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

(...)

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

22. Nota-se, assim, que a fundamentação legal invocada diz respeito justamente à obrigação de adicionar despesas indedutíveis na apuração do Lucro Real, o que de fato foi feito pela fiscalização.

23. Ainda que os Autos não tenham invocado expressamente o artigo 299, do RIR/99, a motivação do TVF registra expressamente que *as despesas registradas pelo sujeito passivo nas contas listadas abaixo correspondem a valores pagos ou creditados para empresa coligada controladora sem comprovação suficiente de contrapartida por serviços tomados, configurando distribuição disfarçada de lucro e, portanto, caracterizando despesas indedutíveis para apuração do IRPJ e da CSLL. Os valores somam R\$ 54 milhões por ano (2014 e 2015).* (grifamos)

24. Mais adiante, o auditor fiscal responsável pelo lançamento deixa claro que *“esta fiscalização entende que os valores se caracterizam como simples pagamentos a sócios / controladores, pois não foi apresentada qualquer comprovação da contraprestação de serviços, ressalte-se que nem mesmo as respectivas notas fiscais foram apresentadas. Portanto, os valores devem ser considerados como indedutíveis para a apuração do IRPJ e da CSLL”.* (grifamos)

25. Vale dizer, após constatar a existência de diversas despesas com a rubrica de reembolsos a pessoa jurídica ligada, a fiscalização intimou a empresa a apresentar *esclarecimentos e comprovantes das despesas contabilizadas na conta 049200283 (outras despesas reemb. despesas corporativas” no valor anual de R\$54 milhões.* (cf. fls. 164).

26. Após pedido de dilação de prazo (fls. 166), a empresa atendeu o termo mediante apresentação apenas do referido contrato de compartilhamento (fls. 169), e nada mais.

27. A fiscalização, porém, entendeu que a apresentação do contrato em questão é insuficiente para comprovar a natureza das despesas contabilizadas sob aquelas rubricas, não só em 2014, mas também em 2015.

28. Realmente não há sinais de que a empresa foi reintimada, mas tal fato é justificado pela convicção da fiscalização de que o próprio contrato a preço fixo, somado a ausência de comprovantes dos gastos efetivamente envolvidos, já seriam insuficientes para demonstrar a dedutibilidade das despesas.

29. No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após considerar não comprovadas as despesas *intercompany*, constituir o crédito tributário decorrente das glosas.

30. A motivação e a base legal constantes dos Autos de Infração, aliás, permitem o pleno conhecimento da lide e não prejudicaram o direito a ampla defesa. Tanto é assim que a Recorrente, e a própria empresa de auditoria, compreenderam perfeitamente a autuação e exerceram o contraditório de forma exaustiva e plena.

31. Quanto ao argumento de nulidade em razão da falta de intimação específica para auditar a conta contábil 0492002832 (*Conting Adm Reemb Despesas Corporativas*), relativa aos valores reembolsados em 2015, entendo que nenhum reparo cabe à conclusão da DRJ, quando assim se manifestou:

Realmente, não consta dos autos intimação específica para o contribuinte apresentar informações sobre as despesas registradas na Conta Contábil nº 0470402832 (*Conting Adm Reemb Despesas Corporativas*). Na única intimação constante dos autos sobre o tema (Termo de Intimação Fiscal - 8), o contribuinte é intimado a apresentar "esclarecimentos e comprovantes das despesas contabilizadas na conta 0492002832 "outras despesas reemb despesas corporativas no valor de R\$ 54 milhões". Entretanto, essa circunstância não é relevante para a solução da lide, uma vez que ambas as contas tem por objeto despesas administrativas rateadas entre as empresas integrantes do grupo econômico. A única diferença é que a Conta Contábil nº 0492002832 refere-se ao ano de 2014, enquanto a Conta Contábil nº 0470402832 refere-se ao ano de 2015. Houve apenas uma reclassificação da conta utilizada para registrar essas operações. A própria impugnação não faz nenhuma distinção entre essas duas contas.

Sem prejuízo disso, observa-se que o processo administrativo tributário é precedido de uma fase na qual se exige algo do contribuinte ou responsável tributário. Nessa fase, conhecida como não contenciosa, a autoridade administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária (lançamento tributário). Os procedimentos que antecedem estes atos são unilaterais da fiscalização, não havendo que se falar em processo. Nessa fase qualquer intervenção do contribuinte tem caráter de mero cumprimento de obrigação informativa.

Nessa fase preliminar, a autoridade administrativa coleta dados, examina documentos, solicita esclarecimentos do contribuinte, procede à auditoria dos dados contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de crédito tributário. O administrado, nessa fase, apenas fornece dados e documentos necessários à fiscalização tributária.

Tanto é assim, que a teor da Súmula CARF nº 46, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal atribuída pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018, "o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário".

O momento processual adequado para o contribuinte exercer o direito ao contraditório e da ampla defesa é com a apresentação da impugnação, com a qual poderá apresentar as razões e provas que entender cabíveis para impugnar o lançamento.

No caso em análise, o contribuinte exerceu plenamente o seu direito de defesa com a apresentação da impugnação e das provas que entendeu pertinentes ao caso.

Observa-se que o contribuinte impugnou a glosa das despesas administrativas rateadas entre as empresas integrantes do grupo econômico, registradas em ambas as contas, sem fazer qualquer distinção entre elas.

32. Também o fato da fiscalização ter feito referência à *distribuição disfarçada de lucros e pagamentos a sócios ou controladores* em nada prejudica a qualificação jurídica empregada, qual seja, de glosa de despesas indedutíveis em razão de falta de comprovação dos valores pagos na forma de rateio de gastos administrativos compartilhados.

33. A bem da verdade, a menção à DDL é dispensável, não integra o mérito da controvérsia, tratando-se, na verdade, de matéria estanha à presente lide.

34. A decisão de piso também é irretocável nesse ponto. Vejamos:

A glosa teve por fundamento a falta de comprovação de que o rateio das despesas compartilhadas entre empresas integrantes de grupo econômico fora calculado com base em critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; e que correspondesse ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços.

Muito embora a autoridade lançadora tenha feito referências, no Termo de Verificação Fiscal, ao intuito de o contribuinte em efetuar distribuição disfarçada de lucros e/ou pagamentos a sócios/controladores, essas circunstâncias não foram e não são relevantes para a caracterizar a infração objeto deste processo.

Em decorrência, os argumentos do contribuinte relativos à distribuição disfarçada de lucros e/ou pagamentos a sócios/controladores, bem como aqueles correlatos (como disponibilidade de recursos para distribuição de lucros), por não serem o fundamento das infrações indicadas nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, são irrelevantes e não devem ser acatados.

35. Feitas essas considerações, rejeito os argumentos de nulidade.

2) Da nulidade da decisão de piso por cerceamento de direito de defesa

36. Afasto, também, o argumento de que teria havido inovação de motivação e alteração de critério jurídico por parte da DRJ, quando, em suas razões de decidir, invocou a não observância da Solução de Divergência COSIT n. 23, de 23 de novembro de 2013, cuja base legal seria o artigo 299 do RIR/99.

37. Isso porque o Julgador, ao decidir, além de não estar obrigado a examinar todos os argumentos trazidos ao debate, pode criar livremente sua convicção, desde que enfrente o mérito da controvérsia nos limites da lide, o que foi observado pela decisão de piso.

38. A menção aos normativos em questão pela DRJ em nenhum momento alteram a motivação ou o critério jurídico empregados quando da lavratura dos Autos de Infração, que permanecem o mesmo: a indedutibilidade das despesas incorridas com reembolsos por gastos compartilhados cujos valores e natureza foram considerados não comprovados.

39. Não vislumbro, assim, nenhum vício na decisão recorrida.

3) Perícia

40. Em relação ao pedido de diligência, vale assinalar que esta só se mostra cabível quando for essencial para a compreensão dos fatos e provas.

41. Nesse ponto, não se deve confundir a necessidade de uma perícia com uma tentativa de flexibilização quanto ao cumprimento do ônus de prova pelo contribuinte.

42. Dessa forma, quando inexistir dúvidas acerca da descrição dos fatos e da instrução processual, caso dessa situação em particular, na qual os elementos dos autos já são suficientes para a resolução da controvérsia, dispensável uma perícia, na linha do que dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72¹.

4) Dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL

43. Por concordar integralmente com a DRJ, reproduzo e adoto como razões de decidir, os mesmos argumentos contrários ao alegado erro de apuração apontado pela Recorrente.

O contribuinte aduz ausência de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, quando da lavratura dos autos de infração IRPJ e CSLL, em decorrência da integral utilização destes no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1711, de 16 de junho de 2017.

Todavia, a compensação de ofício efetuada pela autoridade lançadora, com saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL anteriores, não importou em prejuízo para o contribuinte no âmbito deste processo, antes o beneficiou com a consequente redução do IRPJ e da CSLL ao final apurados.

Ademais, ainda que se considere que o contribuinte não mais era titular, quando da lavratura dos autos de infração IRPJ e CSLL, de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, essa circunstância em nada alterará o valor de IRPJ e CSLL objeto deste processo.

¹ Art. 18. 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, observando o disposto no art. 28, in fine.

Por consequência, em razão dessa questão não integrar o presente contencioso administrativo, ela não deve ser conhecida.

Não obstante, considerando que a manutenção ou não da retificação de ofício dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL anteriores, poderá implicar lançamento complementar ou repercussão nos créditos utilizados no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), esse fato deverá ser considerado pela autoridade competente da DRF de origem, para adoção das providências necessárias.

5) Da glosa de despesas

44. A DRJ manteve a glosa pelos seguintes fundamentos:

Em defesa, o contribuinte aduz que as despesas glosadas pela autoridade fiscal tratam-se de despesas administrativas rateadas entre as empresas integrantes de um grupo econômico e apresenta documentos a fim de comprovar o compartilhamento dos serviços.

Sem razão a defesa.

O rateio de custos/despesas entre empresas integrantes de um grupo econômico, embora possa ser uma prática usual no mercado, não dispensa o contribuinte de provar, se intimado pelo autoridade fiscal, que a despesa a título de rateio atende os requisitos exigidos pela legislação tributária, para fins de dedução na apuração do lucro real.

Essa questão é objeto da Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013, cujo teor da ementa abaixo se transcreve:

(...)

Esclareça-se que a exigência de que a forma do rateio seja previamente ajustada e devidamente formalizada por instrumento firmado entre os intervenientes visa impedir que fique livre o fluxo financeiro entre as empresas, sem a qual poderiam manipular o volume das despesas faturadas conforme a conveniência de seus planejamentos tributários.

No caso em análise, em análise das informações e documentos constantes dos autos, inclusive dos documentos trazidos com a impugnação, verifica-se que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar que o rateio fora calculado com base em critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; e que correspondesse ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços.

O próprio contrato de compartimento de serviços administrativo (fls. 225/228), apresentado pelo contribuinte, durante o procedimento fiscal, não atende os requisitos exigidos pela Solução de Divergência COSIT nº 23/2013.

De fato, esse contrato foi firmado em 12/08/2014 (data posterior ao início dos pagamentos ou respectivos créditos) e envolve valores fixos sem correspondência com o efetivo gasto suportado pela Seara Alimentos e com o preço global pago pelos bens e serviços.

Ainda, esse contrato tem validade até 31/12/2014 (portanto, não abrange os reembolsos efetuados no ano de 2015), prorrogável por meio de termo aditivo firmado entre as partes, o que não foi juntados aos autos.

Não obstante referido contrato fazer referência a anteriores contratos de compartilhamento de despesas administrativas, celebrados entre a Seara Alimentos e a JBS Aves com a "JBS", em 28/01/2014, como alegado em defesa, tais contratos também não foram juntados aos autos, nem durante o procedimento fiscal nem agora

com a impugnação. Ainda, se o contrato juntado aos autos substitui os contratos anteriores, a vigência desses últimos termina com o início da vigência daquele.

E mais, o contrato juntado aos autos foi firmado apenas entre JBS Foods S/A e JBS S/A. A Seara Alimentos não é uma das partes signatárias do contrato. Ainda que a JBS Foods tenha obtido o controle direto da Seara Alimentos a partir de 31/03/2014, tratam-se de pessoas jurídicas distintas, sendo que a JBS Foods não pode assumir obrigações em nome da Seara Alimentos a menos que tenha uma procuração com poderes para tanto, carente de comprovação nos autos.

Verifica-se, ainda, em análise às cláusulas 1ª a 4ª, abaixo transcritas, do contrato juntado aos autos, que tanto a JBS Foods como as suas controladas, poderiam responder, individualmente, pelo pagamento mensal total devido à JBS S/A a título de compartilhamento dos serviços administrativos, o que corrobora a falta de razoabilidade no rateio das despesas compartilhadas

(...)

Quanto ao alegado demonstrativo gerencial elaborado pela JBS S/A, este trata-se de uma simples planilha juntada aos autos com o fim de demonstrar o critério de rateio entre as JBS S/A e as pessoas jurídicas controladas e negócios JBS. Contudo, esse documento não integra o contrato e, portanto, não pode ser aceito. Ademais, o critério de rateio nele proposto, além de não constar do contrato, não se vincula ao efetivo gasto de cada empresa integrante do grupo econômico. E por fim, observa-se, ainda, que referido demonstrativo não faz nenhuma referência à SEARA Alimentos.

Quanto aos documentos anexados à impugnação com o fim de comprovar, por amostragem, o compartilhamento de serviços, observa-se que, ainda que alguns desses serviços possam ter sido, de fato, demandados pela SEARA e prestados por empregados da JBS S/A, não está demonstrado, especialmente mediante contrato, que os valores dos repasses da SEARA para a JBS S/A, relativos às despesas compartilhadas, foram apurados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos.

Dessa forma, deve ser mantido a glosa de referidas despesas.

45. De fato, no contexto de grandes grupos econômicos, é comum que determinadas despesas sejam concentradas em uma empresa para benefício das demais, de forma que os ingressos de valores a título de reembolso não são considerados receitas, mas simples recomposição patrimonial.

46. Trata-se da figura do “rateio de despesas” (*cost sharing*), contrato atípico que envolve aspectos do *mandato*, considerando que nele uma parte (a empresa centralizadora que efetua os pagamentos das despesas em comum) tem autorização para assumir obrigações em benefício das demais, que devem restituí-la de sua parte conforme a efetiva utilização.

47. O contrato de *rateio de despesas* não está especificamente disciplinado na lei tributária, mas sua prática vem sendo admitida pela jurisprudência em determinadas circunstâncias, notadamente quando as regras sejam formalizadas em instrumento próprio e desde que haja clareza no objeto a ser compartilhado, mensuração individual e preferencialmente objetiva dos valores suportados por cada uma das partes, conforme indicam as decisões abaixo.

IRPJ – CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS – RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS – As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrado que os serviços foram

executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio e a efetividade dos dispêndios. (Ac. 1º CC nº 101-92.565, DOU 28/04/99).

CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DETUBILIDADE A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do pool, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. (Acórdão 1402-002.965. Sessão de 24/01/2017).

RATEIO DE DESPESAS. GLOSA. CRITÉRIOS PARA RATEIO. DEMONSTRAÇÃO INSUFICIENTE. CABIMENTO. A falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do grupo econômico é condição necessária para seu aproveitamento na apuração do Lucro Real. No caso concreto, tal demonstração deveria se dar através da apresentação de folhas de tempo e/ou outra metodologia, conforme consta do “Acordo de Custos Administrativos Compartilhados”, firmado entre as empresas do grupo econômico para estabelecer os critérios de rateio de custos. Glosa mantida. (Acórdão 1401-002.113. Sessão de 18/10/2017).

CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS CORPORATIVOS (COST SHARING) - Nos contratos de compartilhamento de custos corporativos (*cost sharing*) as operações devem estar de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, bem como devem conduzir a um resultado legítimo. Dentre as condições de dedutibilidade das despesas rateadas elencadas na Solução de Divergência nº 23, de 2013, destacam-se: i) tanto a sociedade centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços quanto a empresa descentralizada deve se apropriar tão somente da parcela que lhe caiba de acordo com o critério de rateio; ii) a empresa centralizadora, por sua vez, deve contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; iii) a operação deve estar pautada pelos princípios de contabilidade; iv) a empresa centralizadora e as empresas descentralizadas devem manter escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. (Acórdão 1201-003.145. Sessão de 18/09/2019).

48. Com efeito, tanto a doutrina quanto a jurisprudência sobre o tema admitem o rateio de despesas como contrato atípico e independente, diferente da prestação de serviços em sentido estrito, apenas em situações em que há um caráter de unicidade na despesa, seja porque as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, seja porque o rateio envolve uma despesa comum incorrida no interesse de todas as empresas participantes.

49. Sua característica comum, portanto, é que do ponto de vista econômico estas despesas sejam oriundas de um gasto operacional e único em favor das várias empresas, devendo esta circunstância estar devidamente documentada através de contratos e relatórios adequados, de forma que o critério empregado permita identificar a parcela atribuída a cada uma das partes.

As despesas cujo rateio se admite são, de maneira geral, despesas administrativas necessárias, não relacionadas à atividade-fim da empresa que inicialmente as suporta.

50. Ao tratar da fixação dos critérios de rateio, Natanael Martins² leciona que:

Na verdade, dado que o rateio de custos/despesas é possível e vem sendo relativamente praticado, circunstância que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes está claramente a demonstrar, questão delicada e fundamental que se põe diz respeito aos critérios que devem presidir o rateio.

Em primeiro lugar, deve-se ter presente que o parâmetro do contrato deve ser o montante dos gastos relativos aos recursos humanos e materiais compartilhados, que devem estar suportados em documentos hábeis e idôneos, devendo a empresa partilhadora demonstrar, em mapas ou planilhas, sua origem e valor, discriminando o montante imputado a cada partícipe, fornecendo a todos, ainda, se exigido pela fiscalização, cópia de todos os documentos que presidiram o rateio.

Em segundo lugar, no que se refere aos critérios de rateio propriamente ditos, sempre que possível, é preferível que o critério adotado seja por imputação direta, isto é, pela quantificação efetiva do custo/despesa atribuível a cada um apurável, por exemplo, pelo custo dos homens/hora utilizados; das máquinas/equipamentos/hora utilizados; pela quantificação dos bens fornecidos; pela medição da energia elétrica e águas consumidas; etc.

Na impossibilidade de apuração dos custos/despesas pelo critério de imputação direta, deve a empresa partilhadora, por meio de laudos e/ou planilhas, evidenciar as razões da adoção do critério escolhido”.

51. Nas palavras de Vinicius Branco³, “*no caso de recursos humanos, o método mais eficiente de rateio consiste na apuração do tempo consumido nos respectivos trabalhos por cada profissional. Outros métodos podem ser empregados para esse efeito, como por exemplo o número de lançamentos feitos pela contabilidade, o número de compras, o volume de dados processados pela área de sistemas ou o valor dos investimentos administrados por um único gestor.*”

52. Trazendo essas considerações para o caso concreto, verifica-se que realmente as despesas rateadas e ora glosadas não preenchem os requisitos de dedutibilidade em questão.

53. Do ponto de vista formal, a DRJ já apontou os vícios existentes no contrato, principalmente a constatação de que a Recorrente não teria figurado como parte em todo o período de sua própria vigência.

54. Não obstante, e considerando o princípio da substância sobre a forma, vislumbro outros vícios, agora materiais, estes sim que realmente comprometem o direito de deduzir as despesas incorridas naquele contexto.

² Planejamento Fiscal Teoria e Prática. São Paulo: Dialética. 1995. Páginas 155/156.

³ in Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT n. 107. Página. 80

55. De início, já chama atenção que o “rateio” em questão envolve apenas valores fixos que supostamente teriam sido previstos em função da receita operacional líquida orçada, ou seja, totalmente desvinculados da fruição efetiva dos serviços cedidos ou compartilhados diretamente com a Seara Alimentos, bem como do próprio custo objeto do rateio.

56. Não há nenhuma menção, seja na defesa, no recurso ou no laudo, do efetivo custo global assumido pelo controlador a título do alegado compartilhamento e nem sua relação com a parcela atribuída a cada uma das partes envolvidas. Também não existe um controle rigoroso do que ao certo foi objeto de rateio e quanto cada item representa do total.

57. Os próprios montantes indicados nos laudos, que teriam sido feitos sob o combatido critério indireto, apontam valores que não coincidem com a parcela fixa mencionada no contrato. Este critério, aliás, sequer foi comprovado com o devido suporte documental, tendo sido apresentadas apenas planilhas como forma de demonstrar a sua operacionalidade.

58. No tocante a natureza dos gastos propriamente ditos, é certo que a Recorrente juntou alguns exemplos (na defesa e com o laudo) que atestariam que algumas despesas rateadas possuiriam natureza administrativa (RH, TI, contabilidade, Jurídico etc.), mas que, na verdade, correspondem à mera cessão de funcionários e contratação de alguns terceiros por ela contratados em interesse do grupo, situação esta que, a todo rigor, permitiria a adoção de um critério direto, na linha do que foi exposto acima.

59. A própria Recorrente menciona que a maioria dos funcionários compartilhados integraria sua folha de pagamento, mas, ainda sim, não apresenta um relatório de serviços, não informa a respectiva remuneração e muito menos indica quanto isso representa no custo orçado das despesas incorridas a este título.

60. Enfim, do exame da documentação, não há nenhuma conexão das despesas de reembolsos objeto da glosa com os serviços efetivamente prestados ou cedidos à Recorrente, bem como não há como auditar os valores efetivamente pagos a este título pela centralizadora, nem aferir a parcela real que deveria ter sido alocada individualmente às empresas participantes, dentre elas a Seara.

61. Diante, então, dos elementos constantes dos autos, entendo que as despesas incorridas pela Recorrente a título de compartilhamento de serviços administrativos não restaram comprovadas, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

6) Da incidência de juros sobre multa

62. A incidência de juros com base na Selic sobre multa lançada de ofício é matéria pacificada no âmbito do presente Conselho, de acordo com o que dispõe a Súmula CARF n.º 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

7) Conclusão

63. Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli