



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19740.000090/2006-05
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 9101-002.202 – 1ª Turma
Sessão de 2 de fevereiro de 2016
Matéria RATEIO DE DESPESAS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO ITAÚ BMG CONSIGNADO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO. Identificada omissão relativa a ponto sobre o qual deveria se pronunciar a Turma Julgadora que prolatou o acórdão embargado, devem os Embargos de Declaração ser acolhidos para o fim de suprir a omissão.

RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade de despesa atribuída a rateio de custos comuns entre empresas conveniadas depende da comprovação de sua efetividade, necessidade e normalidade.

Embargos da Fazenda Nacional Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer os Embargos de Declaração interpostos pela Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada) e Maria Teresa Martinez Lopez e, no mérito, por voto de qualidade, acolher os embargos com efeitos infringentes, para restabelecer o lançamento de ofício, nos termos da decisão de 1ª instância, com retorno dos autos para que a Câmara *a quo* se manifeste sobre as multas isoladas da estimativa (matéria não analisadas em razão da exoneração do lançamento), vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. A Conselheira Cristiane Silva Costa apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rêgo, Luis Flávio Neto, André Mendes de Moura, Livia de Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração (efl. 664) opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 9101-002.114 (efl. 622), proferido por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF em julgamento de Recurso Especial da Fazenda Nacional (sessão de 24/02/2015). O acórdão embargado adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

*PRECLUSÃO - APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL
- RATEIO DE CUSTOS.*

Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Contudo, se aspectos específicos da prova a ser produzida demonstram que ela não se realizaria mediante a apresentação de planilhas e demonstrativos, e se os documentos trazidos posteriormente são suficientes a formação da convicção do julgador, não demandando diligências, o sopesamento dos princípios da verdade material, do formalismo moderado e do princípio finalístico do processo justificam o acolhimento das provas.

A empresa autuada, então denominada Banco Banerj S/A, participava de um Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC) nos anos de 1999 a 2003 (efl. 19), tendo realizado pagamentos à empresa centralizadora de custos e reduzido esses pagamentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de dedução de despesas. O presente processo trata das deduções realizadas em 2001, 2002 e 2003, as quais foram glosadas pela fiscalização, com a seguinte fundamentação (TVF, efls. 80 e seguintes):

Em sua resposta apresentada em 21 de março de 2006 (fls. 25 a 29), o Banerj reconheceu ter pagado ao longo dos anos de 2001 a 2003, ao controlador Banco Itaú S/A, em razão do Convênio de Rateio de Custos Comuns, os valores de R\$ 38.832.359,00, R\$ 35.156.146,50 e R\$ 39.476.222,00 respectivamente. Reconheceu ainda ter registrado o montante em conta de despesa (conta Cosif 8.1.7.99.00-0) naqueles anos e que tratou a despesa como dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No mais, limitou-se a ratificar as ponderações já apresentadas por seu controlador anteriormente, não apresentando qualquer elemento novo ou documentação que comprovasse a efetiva utilização da "estrutura compartilhada", os critérios de rateio, os valores rateados ou a necessidade dos encargos pagos para manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Novamente, portanto, não ficou comprovado que os encargos suportados pelo Banerj por conta do Convênio de Rateio de Custos Comuns foram necessários à exploração de suas atividade. Aliás, sequer foi comprovado ou foi apresentado qualquer elemento que indicasse, ainda que de forma precária, que as despesas rateadas tenham de fato ocorrido, que seu ônus tenha sido suportado pelo controlador e que seus efeitos tenham beneficiado o Banerj de alguma forma.

Em sede de impugnação, a empresa autuada apresentou laudos técnicos (efls. 157 e seguintes) os quais afirmam que os critérios de rateio de despesas foram corretamente aplicados em relação ao Banerj nos anos de 2001 a 2003. Todavia, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que referidos laudos não eram prova suficiente para sustentar a pretensão do impugnante de ser exonerado dos lançamentos (efls. 279):

Contudo, observa-se que os laudos apresentados se limitam a descrever os critérios de rateio utilizados e a demonstrar genericamente que tais critérios estariam de acordo com as normas contábeis. Não apresentam quaisquer elementos definitivos que possibilitem determinar com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição correta das despesas que teriam sido levadas a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio. Da mesma forma, não trazem evidências fáticas que permitam comprovar a efetiva utilização da estrutura que teria sido disponibilizada pelo Banco Itaú S/A à interessada, nos termos referidos no "Convênio de Rateio de Custos Comuns".

De fato, o laudo não comprova, especificamente, as operações nas quais teria havido a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A, nem demonstra o custo homens/hora das diversas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/ financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que teriam modificado a situação patrimonial da interessada. Em relação às situações nas quais teria sido utilizado o custo direto, não comprova ainda adequadamente a utilização dos recursos mediante a demonstração das horas disponibilizadas por funcionários etc.

Prosseguindo no contencioso, agora em sede de memoriais dirigidos aos conselheiros da turma julgadora de segunda instância, a empresa autuada apresentou novos laudos técnicos (efls. 352 e seguintes) que pretendem demonstrar os critérios de execução do CRCC e a sua aplicação ao Banerj. Desta feita, aquela autoridade julgadora entendeu que as provas apresentadas eram suficientes para demonstrar a existência das despesas e a sua dedutibilidade, conforme a seguinte fundamentação (efls. 507 e seguintes):

Ocorre que o Recorrente está agora trazendo pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado 'tail nos exercícios de 1999 a 2003.

...

Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que a possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar "planilhas e demonstrativos", exigindo uma auditoria profunda, tal como as feitas, especialmente, pelo FIPECAFI e pela Moore Stephens, cujos relatórios se encontram anexados ao memorial. Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização. Veja-se que, ao ser intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às demais empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada empresa contratante, o Banco esclareceu ser inviável, face ao sistema de compartilhamento de custos, identificar quais funcionários trabalham para cada uma das empresas. Aduziu que o processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos compartilhados e que, para tanto, utiliza um modelo de apuração de custos, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente às empresas através da medição dos custos das áreas envolvidas. Esclareceu que o rateio abrange um imenso volume de informações, visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do conglomerado, e se dispôs a prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários.

...

Considero que os documentos trazidos, cuja anexação aos autos foi determinada, demonstram que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e à necessidade das empresas, não podendo prevalecer a glosa.

Diante da decisão de exoneração dos lançamentos, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (efls. 516 e seguintes) no qual afirma que a decisão recorrida adotou interpretação da legislação tributária que diverge da jurisprudência deste CARF em dois pontos, assim resumidos: (i) a juntada aos autos dos pareceres apresentados pelo contribuinte em memoriais não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, §4º, do Decreto n.º 70.235/72; (ii) mesmo acolhidos os pareceres apresentados pelo contribuinte, estes não

poderiam alterar os lançamentos, pois demonstrariam apenas o critério de rateio utilizado sem comprovar que as despesas foram deduzidas com base nesse critério.

O Recurso Especial foi admitido por meio do despacho de efl. 536.

Ao apreciar o feito, esta Turma de Julgamento conheceu do Recurso Especial e negou-lhe provimento, por maioria de votos, afastando a alegada preclusão do direito de apresentar provas após a impugnação, assim mantendo a exoneração dos lançamentos tributários em tela (efls. 622).

A Fazenda Nacional interpôs os presentes Embargos (efls. 664) por entender que o acórdão recorrido deixou de abordar uma das divergências apontadas no seu Recurso Especial que diz respeito ao mérito do processo.

Estes Embargos de Declaração foram admitidos por meio do despacho de efls. 684.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

Os Embargos são tempestivos e merecem ser acolhidos em razão de trazerem, sim, uma omissão no acórdão embargado. Verifica-se que à fl. 514 e seguintes (volume 3), a PFN traz como paradigma para discutir o mérito, o acórdão nº 105-16.141. É bem verdade que o despacho de admissibilidade não analisou detalhadamente esta divergência, mas deu provimento integral ao recurso, havendo a contribuinte se manifestado, inclusive, sobre essa divergência a partir da fl. 542 e seguintes das suas contrarrazões.

Mesmo assim, passo à admissibilidade dessa divergência.

O acórdão paradigma trata, entre outras questões, da dedutibilidade das despesas da empresa ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A (sucrida pela empresa PARANÁ CIA DE SEGUROS) a título de "convênio rateio de custos comuns - Itaúbanco", nos anos 2000, 2001 e 2002.

Diante da omissão do contribuinte em demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A e o custo/hora das atividades centralizadas, a fiscalização entendeu ser impossível a aplicação do método de custeio direto, de acordo com a efetiva utilização dos recursos, conforme previsto no CRCC. Assim, aplicou o método de custeio indireto, parametrizado pela receita bruta, glosando os valores deduzidos que superaram os valores assim arbitrados.

Já na fase de impugnação, a empresa autuada apresentou "Laudos de Avaliação dos Critérios Utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns pelo Banco Itaú". Ao apreciar o feito, a 5ª Câmara do 1º Conselho de contribuintes entendeu que os referidos laudos não poderiam causar a mudança de critério de apuração das despesas dedutíveis, do método indireto utilizado pela fiscalização para o método direto requerido pelo recorrente, conforme o seguinte excerto:

Realmente a fiscalização não teve acesso ao laudo, a empresa mormente o Rata centralizadora dos custos, que foi intimado de forma clara, poderia ter já no curso da fiscalização apresentado os laudos que poderiam permitir a aferição, não só dos custos globais como os métodos de rateio pela auditoria. Diante de tal impossibilidade e consciente de que efetivamente a autuada utilizara a rede Itaú para colocar os seus produtos a fiscalização não teve outra alternativa, senão utilizar o método de repartição dos custos de acordo com o percentual de receita. Como não há arbitramento e nem lançamento condicional, não há como acatar os laudos, pois acatá-los seria o equivalente a modificar a base de cálculo, alterar o critério de lançamento.

Ao contrário da decisão paradigma, em situação equivalente, a decisão recorrida aceitou, sem restrições, os laudos apresentados em memoriais, já na fase recursal de segunda instância, exonerando integralmente a exigência tributária.

Nesse ponto, é pertinente o destaque do recorrente quando afirma que a autoridade recorrida, ao acatar os laudos inéditos para aplicar o método direto de aferição, não realizou a verificação dos critérios e valores lá contidos em relação aos valores escriturados pelo contribuinte, de forma que a decisão restou viciada por falta de fundamentação. Em outras palavras, foi decidido sobre a possibilidade de utilização dos laudos mas não foi verificado se tais laudos levavam aos valores pretendidos pelo contribuinte.

Desta feita, fica patente a divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma apontado, razão pela qual conheço da divergência alegada pelo recorrente.

O Recurso Especial foi apresentado para que fossem solucionadas duas alegadas divergências na interpretação da legislação tributária em relação às seguintes questões: (i) a preclusão do direito de apresentar provas após a impugnação dos lançamentos; e (ii) a capacidade dos laudos técnicos apresentados afetarem os lançamentos realizados.

O acórdão embargado admitiu o Recurso Especial, sem ressalvas, e apreciou o primeiro item (preclusão). Todavia, o segundo item não foi abordado, razão pela qual reconheço a omissão alegada nos embargos e passo a apreciar a divergência ainda não tratada.

A empresa autuada (Banco Banerj S/A) realizou pagamentos à empresa centralizadora do CRCC (Banco Itaú S/A) e reduziu os respectivos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por considerá-los dedutíveis.

O artigo 45 da Lei nº 4.506, de 1964, determina que as despesas operacionais da empresa são dedutíveis do lucro operacional¹, enquanto o artigo 47 da mesma lei define

¹ Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

como despesa operacional aquela necessária à atividade da empresa e usual ou normal no seu tipo de atividades².

O procedimento fiscal que levou aos presentes lançamentos tributários buscou verificar a efetividade, a necessidade e a usualidade das referidas despesas. Para isso, intimou o contribuinte a prestar informações, nos seguintes termos (efls. 17 e seguintes):

4. *Comprovar, com documentação hábil e idônea:*

a) *A efetiva utilização dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A ao Banco Banerj S/A no ano-calendário de 2000;*

b) *O rateio dos valores pagos mensalmente em 2000 em decorrência desses mesmos serviços, elaborado com base no item "a" acima, discriminando os funcionários que teriam sido objeto de rateio, o custo bruto desses funcionários, o total de horas trabalhadas para o Banerj, o total de horas apropriadas no rateio e o valor apropriado;*

c) *Que os referidos gastos foram necessários às transações ou operações exigidas para a exploração das atividades (principais ou acessórias), bem como, que estão vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos.*

Em resposta, o contribuinte assim se manifestou (efls. 21 e seguintes):

3. *o Convênio de Rateio de Custos Comuns não envolve prestação de serviços do Banco Itaú para o Banco Banerj, pois trata-se de compartilhamento de estrutura material e pessoal para o atendimento das necessidades operacionais de ambas as partes, com custos atribuídos a cada uma delas segundo os critérios apontados na resposta fornecida pelo Banco Itaú;*

4. *os custos incluídos no Convênio referem-se a despesas operacionais, tais quais a manutenção de estrutura de pessoal para atendimento das necessidades das contratantes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/finanças, recursos operacionais e recursos humanos;*

Essas informações foram reproduzidas em relação aos anos 2001 e 2002 (efl. 23).

O Convênio de Rateio de Custos Comuns, celebrado entre o contribuinte e o Banco Itaú S/A encontra-se na efl. 19, do qual se destaca o trecho que trata do critério de rateio de custos:

5.1. *mensalmente, em todo dia 27 ou no dia útil anterior, a EMPRESA pagará, provisoriamente, ao ITAUBANCO uma estimativa de custos que será equivalente à média aritmética dos*

² Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

custos efetivamente devidos pela EMPRESA no 2º e 3º meses anteriores ao de competência do pagamento.

5.1.1. a apuração da média aritmética dos custos obedecerá à seguinte fórmula de cálculo:

$$\frac{2^\circ + 3^\circ \text{ meses anteriores}}{2}$$

5.2. nos três primeiros meses de vigência do presente convênio usar-se-á, no lugar do subitem 5.1.1, o valor real dos custos apurados nos meses em questão, acrescidos dos juros calculados com base na taxa pre-CETIP de 30 dias, a ser pago no dia 11 de fevereiro de 1998.

5.3. apurado o valor efetivamente devido pela EMPRESA, a eventual diferença existente entre este e o apurado no subitem 5.1 será acertada até o último dia útil do mês subsequente ao de competência do pagamento.

5.4. a diferença será acrescida, à título de ressarcimento das perdas financeiras suportadas por qualquer das partes, a variação média do CDB-pré CETIP de 30 dias, ou próximo de 30 dias, verificada no período entre os pagamentos efetuados e a liquidação da diferença.

A fiscalização entendeu que as informações prestadas pelo contribuinte não eram suficientes para demonstrar a efetiva realização das despesas, a sua necessidade e usualidade, glosando-as da apuração do lucro real e lavrando os presentes autos de infração.

O contencioso administrativo foi instaurado com a impugnação de efls. 136 e seguintes, a qual foram anexados laudos técnicos (efls. 157 e seguintes), os quais afirmam que os critérios de rateio de despesas foram corretamente aplicados em relação ao Banerj nos anos de 2001 a 2003. Todavia, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que os referidos laudos não eram hábeis a demonstrar os requeridos critérios de efetividade, necessidade e usualidade (efls. 279 e seguintes).

O contribuinte ingressou com recurso voluntário (efls. 294) e, por ocasião do respectivo julgamento, apresentou memoriais em que traz ao conhecimento da Turma Julgadora um parecer e dois relatórios da lavra de auditores independentes (efls. 352). Com fundamento nesses últimos documentos, a decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes exonerou os lançamentos guerreados (efls. 497).

A Fazenda Nacional, em sede de Recurso Especial (efls. 516), afirma que a decisão supracitada, quando considerou os referidos pareceres como prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, divergiu da jurisprudência de outras câmaras. Em seguida, requer a reforma da decisão de segunda instância, por entender que os referidos documentos ainda não demonstram as requeridas efetividade, necessidade e usualidade.

A respeito da preclusão temporal para apresentação de provas, há de se entender que a matéria já foi decidida pela decisão embargada e quanto à afirmação pela Procuradoria de que foi alterado o critério jurídico do lançamento, entendo que inexistente essa alteração.

É que, na espécie, as provas acolhidas pela autoridade julgadora recorrida tendem a afetar a natureza das despesas em tela, antes consideradas indedutíveis e depois consideradas dedutíveis. Todavia, o critério jurídico para a realização dos lançamentos continuou sendo o mesmo, a apuração do lucro real, embora o montante deste possa ser reduzido em razão das despesas consideradas dedutíveis. Assim, entendo que as referidas provas colhidas tardiamente podem afetar o presente lançamento.

Afirmada a possibilidade de as provas extemporâneas afetarem o lançamento, a solução da presente questão exige uma análise desses documentos para verificar se seus elementos poderiam levar à exoneração combatida.

O primeiro documento apresentado (efls. 351) é intitulado "parecer técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal", de autoria da FIPECAFI. Transcreve-se o objetivo deste parecer (efl. 353):

1. Objetivo

O estudo contido neste documento tem por objetivo avaliar as práticas de custeio adotadas pelo Banco Itaú S/A, contemplando tanto os aspectos conceituais como os procedimentos metodológicos utilizados para rateio do custo das atividades compartilhadas com suas empresas ligadas.

Ao final é emitido um Parecer Técnico quanto à adequação de tais conceitos e procedimentos, bem como quanto à validade técnica contábil dos Termos de Verificação Fiscal emitidos pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras, da Receita Federal em São Paulo.

Portanto, esse documento **não tem a finalidade** de informar as atividades centralizadas que beneficiaram o **Banerj**, o seu montante, o seu critério de **rateio e o valor da parte que lhe cabia**. A exposição de aspectos conceituais e procedimentos metodológicos não podem, sozinhos, demonstrar os requisitos de dedutibilidade de despesas.

Apesar disso, fazendo uma leitura do documento, destaco o seu item 3.3, intitulado "rateio de custos às empresas do grupo", do qual transcrevo o seguinte trecho (efl. 380):

Neste ponto reside uma característica fundamental do sistema de rateio. O ressarcimento, como foi dito no parágrafo anterior, é realizado com base no volume de atividade, e este é medido por meio de fatores físicos e operacionais que representem, efetivamente, a demanda da atividade por parte da empresa usuária; estes fatores são conhecidos, na literatura, como direcionadores de custos. Um exemplo clássico, e que é utilizado pelo Itaú, é a quantidade de funcionários, para ratear o custo da Área de Recursos Humanos às empresas usuárias de suas atividades.

Embora os direcionadores de custos, de um modo geral, possam variar de uma organização para outra, não havendo um padrão único, para as atividades de Administração de Recursos Humanos o número de funcionários é, sem dúvida, o mais utilizado.

Outros exemplos de direcionadores utilizados pelo Itaú para fins de ressarcimento de custos são: número de lançamentos (para custos de Contabilidade), número de pagamentos (para Contas a Pagar), número de horas-homem (para o custo de desenvolvimento de sistemas), etc.

A relação completa dos direcionadores de custos utilizados pelo Banco Itaú no período de 1999 a 2003 para fins de ressarcimento de custos pelas empresas encontra-se indicada no item 3.1.

Esse texto afirma que a empresa centralizadora de custos utiliza direcionadores de custos para realizar o rateio destes entre as empresas conveniadas e que a lista completa desses direcionadores estão no item 3.1. De fato, esse item traz uma tabela que indica os direcionadores de custos de cada atividade, **mas sem trazer dados efetivos, concretos, em relação ao período alcançado pela auditoria fiscal.**

Portanto, embora este parecer traga a delineação da estrutura de rateio de custos do CRCC, em nada contribui para a comprovação da efetividade das despesas deduzidas pelo Banerj, bem como da sua necessidade e usualidade.

O segundo documento apresentado nos memoriais (efls. 402 e seguintes) é intitulado "Banco Banerj S.A. relatório de avaliação dos métodos utilizados no convênio de rateio de custos comuns do conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003", de autoria da Moore Stephens Auditores e Consultores. O índice do Relatório já aponta a natureza do seu conteúdo: 1) empresas do conglomerado Itaú; 2) referencial teórico; 3) sistema de custo do Itaubanco; 4) análise comparativa do sistema de custo adotado pelo Itaubanco ocorrido no exercício de 2003; 6) conclusão.

Esse Relatório, mais uma vez, não traz informações que possam levar à verificação e aceitação da dedutibilidade das despesas em tela. Trata-se de uma exposição do método de rateio utilizado e de sua adequação técnica sem, contudo, informar o rateio efetivamente realizado. O Banerj é citado apenas em dois momentos. No item 1.2 (efl. 422), intitulado "demonstração de rateio de custos administrativo, operacional e comercial compartilhados", usam-se os dados globais de novembro de 2003 e os dados de algumas rubricas associadas ao Banerj do mesmo período com a finalidade de exemplificar o mecanismo de rateio. No item 3.4.2, intitulado "critérios de rateios de custos comuns", a única informação para o Banerj é o fato de ele ser o centro de custo 388.074 do critério 1001-Custos dos Bancos Incorporados.

Como se vê, as informações trazidas nesse relatório estão longe de demonstrar a efetividade, a necessidade e a usualidade das despesas em análise.

O terceiro documento apresentado pelo contribuinte nos referidos memoriais (efls. 481) é intitulado "Banco Banerj S.A. relatório de revisão especial sobre convênio de rateio de custos comuns período de janeiro de 1999 a dezembro de 2003", de autoria da BDO Trevisan. O item 7 desse Relatório (efl. 489) descreve os trabalhos realizados:

7. DESCRIÇÃO DOS TRABALHOS REALIZADOS

Os trabalhos de revisão especial consistiram na verificação do reconhecimento contábil, por parte do Banco Banerj S.A., dos valores pagos ao Banco Itaú S.A. a título de reembolso de custos em função do Convênio de Rateio de Custos Comuns, bem como

no exame da efetiva liquidação financeira destes pagamentos. Adicionalmente foi realizada a verificação do reconhecimento contábil, por parte do Banco Itaú S.A., dos valores recebidos na qualidade de reembolso de custos.

Os procedimentos realizados demandaram a verificação do Convênio de Rateio de Custos Comuns, estabelecido entre o Banco Banerj S.A. e o Banco Itaú S.A., de balancetes mensais do Banco Banerj S.A., relativos ao período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, análise do processo e documentos de liquidação financeira dos pagamentos realizados por parte do Banco Banerj S.A., análise dos demonstrativos de apuração de custos relacionados com o rateio de custos comuns, elaborados pela DIRCO - Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A. e, adicionalmente, a verificação dos balancetes mensais do Banco Itaú S.A..

Logo em seguida, o Relatório traz a conclusão dos trabalhos (item 8), afirmando a regularidade do rateio de custos e a liquidação das obrigações atribuídas ao Banerj. Transcreve-se o segundo item das conclusões, de maior interesse para a presente questão (efl. 492):

- Os valores reconhecidos contabilmente por parte do Banco Banerj S.A., a débito de grupo contábil de despesa, no período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, estavam suportados por demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO — Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A., conforme estabelecido no Convênio de Rateio de Custos Comuns.*

O relatório afirma que foram analisados os "demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO — Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A.", contudo, estes não foram juntados aos autos. Com isso, mais uma vez, não é possível verificar se os valores pagos pelo contribuinte ao Banco Itaú S/A, a título de despesas dedutíveis, têm o suporte fático suficiente para suportar a requerida dedutibilidade.

Na espécie, os autores da auditoria fiscal foram impedidos de averiguar a efetividade, necessidade e usualidade das despesas em apreço, em razão da absoluta ausência dos dados necessários a esse mister, conforme já foi assinalado na decisão recorrida, da lavra da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que caracterizou esse comportamento como ofensiva ao dever de colaborar do contribuinte (efl. 505):

Durante o procedimento de fiscalização a instituição financeira foi regularmente intimada, com relação a cada uma das empresas participantes do convênio, a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A às referidas empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, nada apresentando nesse sentido. Essa postura ofende o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização. Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa, durante o procedimento de fiscalização, já estava de posse dos laudos

elaborados pelos auditores independentes Boucinhas e Campos, e omitiu-se de apresentá-los.

Contudo, a mesma decisão, ora recorrida, entendeu que o parecer e os relatórios acima analisados supririam essa omissão e decidiu exonerar os lançamentos. Entendo que essa decisão não possui suporte fático e deve ser reformada.

Os documentos referidos não suprem a omissão do contribuinte perante a fiscalização, porque também não trazem qualquer documento que possa ser cotejado no sentido de demonstrar os requisitos de dedutibilidade das despesas em tela. Igualmente aos autores da auditoria fiscal, os Conselheiros desta Câmara Superior estão impedidos de verificar a dedutibilidade das despesas, em razão da conduta omissiva do interessado deste processo.

Ora, ao optar por deduzir custos segundo um contrato de rateio entre as empresas do conglomerado, certamente essas empresas dispunham dos documentos necessários para, segundo a metodologia trazida pelos laudos, efetuar a contabilização desses custos. Ou, em outras palavras: certamente o contribuinte possui os dados concretos dos montantes dos custos centralizados, dos montantes dos custos por departamento, dos montantes dos custos por centro de custo e da memória de cálculo dos custos que atribuiu a si, até porque precisou fornecer esses dados a vários auditores independentes. O relatório da BDO Trevisan, por exemplo, afirma expressamente que analisou "demonstrativos de apuração de custos relacionados com o rateio de custos comuns, elaborados pela DIRCO - Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A.". Todavia, estes nunca foram juntados aos autos. O contribuinte recusou-se, reiteradamente, a fornecer esses dados à fiscalização e às autoridades julgadoras encarregadas de solucionar a questão trazida por ele mesmo.

As únicas alternativas que restam a nós, Conselheiros, são: acreditar "cegamente" na palavra dos auditores independentes ou reconhecer que o interessado não atendeu ao ônus de comprovar o alegado direito de deduzir os valores em tela.

Neste sentido, convém trazer à tona o disposto nos artigos 923 e 932 do RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).

Ou seja, é preciso comprovação desses custos e não apenas esclarecimentos de sua metodologia de rateio e que a autoridade fiscal pode exigir esclarecimentos quando as informações prestadas gerarem dúvidas ou forem incompletas.

Por oportuno, destaco que os documentos acima analisados foram todos elaborados em meados de 2006, muito depois dos fatos e já depois da lavratura dos autos de

infração em apreço, o que diminui seu valor de prova, no meu entender, em razão da falta de espontaneidade.

Em face do exposto, voto no sentido de acolher os embargos interpostos pela Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para restabelecer os lançamentos de ofício nos termos da decisão de 1ª instância. Por restabelecer a exigência, determino o retorno nos autos para que a Câmara *a quo* se manifeste sobre as multas isoladas da estimativa, questionadas pelo sujeito passivo por ocasião do seu recurso voluntário, que deixaram de ser analisadas em razão da exoneração do lançamento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao entendimento da nobre Relatora, os embargos de declaração não merecem conhecimento, pela ausência de omissão no acórdão embargado.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial alegando divergência na interpretação adotada pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma apenas quanto à análise de provas não apresentadas à fiscalização. Nesse sentido, transcreve-se quase a totalidade do tópico denominado “Do Cabimento do Recurso Especial”:

“O Recorrido não apresentou em sua impugnação qualquer prova da dedutibilidade das despesas declaradas (...)

Todavia, a e. Câmara a quo deu provimento ao recurso voluntário, com base em ‘pareceres técnicos’ apresentados pelo Recorrido em memoriais de julgamento, oferecidos diretamente à Câmara, que foram anexados aos autos.

Consoante se infere do voto condutor do acórdão, a e. Câmara a quo considerou que tais ‘pareceres’ representariam prova de que as despesas glosadas seriam dedutíveis.

A se considerar que tais ‘pareceres’ representam prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, a e. Câmara divergiu da jurisprudência de outras câmaras acerca do disposto no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, como se pode ver nas seguintes ementas de acórdãos paradigma, verbis:

Acórdão 105-16003

PRECLUSÃO – A luz das disposições contidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, tratando-se de prova documental e ressalvados os casos ali previstos, a sua apresentação deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual. Recurso negado.

Acórdão 202-15.430

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL – PRECLUSÃO – Na forma do §4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se ”

Consoante os acórdãos paradigma, a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. (...)

O ponto é que a Câmara a quo, apesar de ter nomeado os pareceres como prova documental, não justificou seu acolhimento com base em alguma das exceções dispostas nas alíneas ‘a’ a ‘c’ do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Ao inverso, afirmou claramente que os documentos eram acolhidos em decorrência do ‘princípio finalístico do processo’, de onde se infere que no caso concreto tais exceções não restaram configuradas.

*Há, portanto, divergência jurisprudencial, eis que ao contrário do que decidido pela e. Câmara a quo, vê-se nos acórdãos paradigma que, caso não configurada alguma das exceções dispostas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, está **precluso o direito ao oferecimento de provas documentais**.*

O acórdão proferido pela e. Câmara a quo diverge, ainda, do acórdão nº 105-16.141, proferido pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como o Recorrido, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do ‘grupo Itaú’. Confira-se a ementa do acórdão paradigma:

Acórdão 105-16.141 (...)

RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta. (...)

Os autos de infração analisados no acórdão paradigma e no acórdão proferido pela e. Câmara a quo estão fundamentados nos mesmos fatos e nas mesmas normas legais, porque decorrem de glosa de despesas que estariam justificadas no citado convênio de rateio, mas não provadas com os documentos adequados. (...)

Consoante o acórdão paradigma, não seria possível acatar os laudos que poderiam comprovar a suposta dedutibilidade das despesas do Recorrido, porque não foram apresentados à fiscalização. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

‘A empresa sustenta que utiliza metodologia e correta apresentou ainda na fase de impugnação Laudos dos Critérios Utilizados no Convênio de Rateio de Custos Comuns pelo Banco Itaú, nos exercícios objeto de autuação.

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

(...)

*Realmente a fiscalização não teve acesso ao laudo, a empresa mormente o Itaú centralizadora dos custos, que foi intimado de forma clara, poderia ter já no curso da fiscalização apresentado os laudos que poderiam permitir a aferição, não só dos custos globais como os métodos de rateio pela auditoria. Diante de tal impossibilidade e consciente de que efetivamente a autuada utilizara a rede Itaú para colocar os seus produtos a fiscalização não teve outra alternativa, senão utilizar o método de repartição de custos de acordo com o percentual de receita. **Como não há arbitramento e nem lançamento condicional, não há como acatar os laudos, pois acatá-los seria o equivalente a modificar a base de cálculo, alterar o critério de lançamento.***

(...)

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

Note-se que além da identidade fática entre os casos acima mencionados, a divergência jurisprudencial se sustenta ainda que o Recorrido não tenha apresentado aqueles ‘pareceres técnicos’, anexados nos memoriais de julgamento, à e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Como se percebe com a leitura do acórdão paradigma, tal fato não seria relevante para a e. Quinta Câmara, que decidiu que as supostas provas de dedutibilidade das despesas deveriam ter sido apresentadas aos fiscais autuantes, para a devida aferição.

Ou seja, consoante tal entendimento, a apresentação de provas pelo Recorrido na fase de impugnação ou de recurso voluntário seria indiferente, eis que, após a lavratura do auto de infração não seria possível alterar o critério de lançamento, qual seja, o cálculo destas despesas com base no percentual de receita do Recorrido. (grifos e negritos originais)

A longa transcrição é feita para elucidar que o único ponto que justificava o cabimento do recurso especial interposto, identificado pela parte, foi a **preclusão** na análise de provas que não foram apresentadas à fiscalização, como se observa das razões da então recorrente.

Mesmo quando trata do acórdão nº 105-16.141, a Recorrente o faz para tratar da preclusão. Das suas razões, destaquem-se os trechos que demonstram claramente que só a divergência na interpretação da legislação era apenas quanto a este ponto:

*Consoante o acórdão paradigma, não seria possível acatar os laudos que poderiam comprovar a suposta dedutibilidade das despesas do Recorrido, **porque não foram apresentados à fiscalização.** (...)*

*Ou seja, consoante tal entendimento, a apresentação de provas pelo Recorrido na fase de impugnação ou de recurso voluntário seria indiferente, eis que, **após a lavratura do auto de infração não seria possível alterar o critério de lançamento, qual seja, o cálculo destas despesas com base no percentual de receita do Recorrido.***

Mesmo se analisado o trecho do acórdão paradigma reproduzido pela Recorrente, nota-se que o enfoque é a respeito da preclusão, como se observa do seguinte trecho:

Realmente a fiscalização não teve acesso ao laudo, a empresa mormente o Itaú centralizadora dos custos, que foi intimado de forma clara, poderia ter já no curso da fiscalização apresentado os laudos que poderiam permitir a aferição, não só dos custos globais como os métodos de rateio pela auditoria. Diante de tal impossibilidade e consciente de que efetivamente a autuada utilizara a rede Itaú para colocar os seus produtos a fiscalização não teve outra alternativa, senão utilizar o método de repartição de custos de acordo com o percentual de receita. Como não há arbitramento e nem lançamento condicional, não há como acatar os laudos, pois acatá-los seria o equivalente a modificar a base de cálculo, alterar o critério de lançamento.

(...)

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

Colaciona-se, ainda, trecho do despacho admitindo o recurso especial, que confirma que a única matéria tratada em recurso especial é a preclusão para apresentação de documentos:

“Observa-se que, de fato, há divergência entre os julgados, vez que no recorrido tem-se a seguinte argumentação utilizada pelo relator que se fundamenta nos princípios da verdade material, do formalismo moderado e finalístico do processo, senão

Sopesando os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitisse ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual.

Já nos acórdãos paradigmas, tem-se que só poderia ser afastada a preclusão caso ficasse demonstrada a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Ademais, observa-se também, no caso do último acórdão paradigma, que não é possível o recebimento de provas que alterem o critério do lançamento, vez que estes deveriam ter sido apresentados no momento da ação fiscal.

Verificados os pressupostos de admissibilidade da peça recursal, tempestividade e divergência entre os julgados, acabo a Informação supra e DOU seguimento ao Recurso Especial.”

Note-se que o próprio presidente de Turma interpretou que o último paradigma (Acórdão 105-16.141) trata unicamente da impossibilidade de apresentação de documentos após a ação fiscal.

Ressalte-se, ainda, que o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apenas autoriza a análise de dois acórdãos paradigmas, determinando sejam descartados os demais. Nesse sentido, é a prescrição do artigo 67, § 6º e § 7º do atual Regimento (Portaria 343/2015):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der A legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§2º. Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas decisões divergentes) por matéria.

§7º. Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

O Regimento Interno anterior continha previsão similar, conforme artigo 67, §4º e §5º (Portaria nº 256/2009):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

Considerando que a sessão de julgamento do recurso especial ocorreu em 24 de fevereiro de 2015, vigia ao tempo deste julgamento a Portaria nº 256/2009, razão pela qual se confirma que só seria necessária a apreciação de dois paradigmas por esta Turma, considerando que todos tratavam da mesma matéria.

Nesse sentido, inexistente qualquer omissão no acórdão embargado que pudesse justificar o conhecimento de embargos de declaração.

Pondero, ainda, que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem adotado interpretação muito abrangente na admissibilidade de recursos especiais, a despeito da previsão no artigo 67, §8º, do atual Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que exige a demonstração analítica dos pontos no acórdão paradigma que diverjam do acórdão recorrido:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Em sentido similar, previa o Regimento Interno anterior (Portaria nº 256/2009), conforme artigo 67, §6º:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Em respeito à verdade material e ao formalismo moderado, são usualmente admitidos recursos que não cumpram rigorosamente a exigência de demonstração analítica dos pontos de divergência, mas tal flexibilidade não pode chegar ao limite de enfrentar temas não tratados em recurso especial de qualquer das partes, sob pena de julgamento *ultra petita*. A competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais está delimitada pelo objeto do recurso, isto é, pela divergência demonstrada pela recorrente em suas razões, mesmo que tal divergência não seja “analiticamente” demonstrada.

Por fim, é importante anotar que os embargos de declaração apresentados tem 1 (uma) folha, limitando-se a mencionar que existe contradição / omissão (sem sequer identificar se seria uma ou outra) e que “*se o recurso foi integralmente conhecido, a consequência seria o enfrentamento de todas as suas alegações. No entanto, contrariamente o Relator não se pronunciou sobre o mérito abordado no apelo*”.

Também pela falta de enfrentamento de qual seria o “mérito” abordado no recurso especial sobre o qual haveria “contradição / omissão” no acórdão embargado, os embargos não merecem conhecimento, afinal, como mencionei anteriormente, cabe às partes

apresentar recursos de forma fundamentada, não aos Conselheiros desta Câmara Superior de Recursos Fiscais avaliar todas as possíveis divergências entre acórdãos recorrido e paradigmas. Do contrário, firmando-se entendimento nesta Câmara de que basta menção a uma genérica “contradição/omissão”, até poderei me curvar a tal entendimento, mas que valha para todos os processos e recursos.

Por tais razões, divirjo do entendimento da Relatora, concluindo pela negativa de conhecimento dos embargos de declaração.

Além disso, mesmo se fossem conhecidos os citados embargos de declaração, para eventual suprimento de omissão, tal conhecimento não é suficiente ao provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Como tratado largamente no acórdão recorrido, os pareceres técnicos apresentados nos autos demonstram de suficiente a legitimidade do rateio de despesas feito pela ora Embargada. Do voto condutor, colacionam-se trechos relevantes:

A análise do FIPECAFI contemplou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, a abrangeu o período de 1999 a 2003. (...)

Em sua conclusão, afirma o parecer do FIPECAFI que: (a) o procedimento está conceitualmente correto; (b) nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; (c) embora a empresa venha migrando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos — na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos — não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.

Da mesma forma, a Moore Stephens Auditores Independentes, no item 2 do Relatório de Avaliação dos Métodos Utilizados, descreve as principais características do sistema de custos adotado pelo Grupo Itaú. No item 3, para melhor visualizá-lo, apresenta dois casos reais, e no item 5 conclui que o sistema atende a diversas e importantes finalidades, uma das quais é a mensuração dos valores devidos pelas empresas do Conglomerado Raiá pelo compartilhamento das estruturas administrativa, operacional e comercial do Itaúbanko. (...)

Considero que os documentos trazidos, cuja anexação aos autos foi determinada, demonstram que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e à necessidade das empresas, não podendo prevalecer a glosa."

Compartilho do entendimento manifestado pela Primeira Câmara do extinto Conselho de Contribuintes no sentido de que há efetiva comprovação de que os valores foram rateados, tendo em vista a efetiva utilização do serviço e a necessidade das empresas.

Acrescento que as funções devidamente descritas pelos pareceres técnicos são necessárias e usuais para a manutenção de atividades da Embargada. Como identificado pelo acórdão recorrido, as atividades que originaram as despesas a serem rateadas são as seguintes:

Os direcionadores de custos utilizados pelo Banco Itaú no período de 1999 a 2003 foram os seguintes:

<i>Atividades</i>	<i>Direcionadores</i>
<i>Gestão de pessoal</i>	<i>Número de funcionários</i>
<i>Administração de processos trabalhistas</i>	<i>Número de processos trabalhistas</i>
<i>Administração de segurança</i>	<i>Custo com segurança</i>
<i>Administração de serviços gerais</i>	<i>Área ocupada</i>
<i>Administração do imobilizado</i>	<i>Área ocupada</i>
<i>Administração do layout de agências</i>	<i>Área ocupada por agência</i>
<i>Pagadoria</i>	<i>Número de pagamentos efetuados</i>
<i>Processamento de dados</i>	<i>R\$ processados</i>
<i>Administração de suprimentos</i>	<i>Itens requisitados</i>
<i>Desenvolvimento de sistemas</i>	<i>Hora</i>
<i>Processamento de sistemas</i>	<i>UPS, microfichas, toques de digitação, etc.</i>
<i>Organização de agências</i>	<i>Horas-homem-</i>
<i>Expedição</i>	<i>Peso (kg) expedido</i>
<i>Back-office de agências</i>	<i>Número de transações, ponderado pelo tempo médio de cada transação</i>

Todas as atividades acima são necessárias e usuais para o desenvolvimento de atividades pela Embargada, razão pela qual divirjo também quanto ao mérito, para concluir pela negativa de provimento aos embargos de declaração e ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa