MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15746.720045/2022-71**
ACÓRDÃO	1202-002.344 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HORTUS COMERCIO DE ALIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. GRUPO EMPRESARIAL. RATEIO DE DESPESAS. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

A dedução de despesas compartilhadas, suportadas por contrato de compartilhamento de custos e despesas, prescinde, para sua dedutibilidade, da comprovação documental, seja da sua necessidade, normalidade e usualidade, seja sua adequação aos termos do contrato celebrado entre as partes.

CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. GRUPO EMPRESARIAL. REEMBOLSOS À CENTRALIZADORA. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

É válida a eleição de método indireto para rateio em contrato de compartilhamento de custos/despesas, não se caracterizando os serviços compartilhados como *receita de prestação de serviços da centralizadora às demais empresas do grupo*, ausente *mark-up* ou obrigação de fazer bilateral própria da contratação de "serviço", mas meros ingressos para reembolsos de valores dispendidos pela centralizada perante terceiros, ou de custos na consecução de atividades em prol de todas as convenentes.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. ARBITRAMENTO

Não comprovadas a regularidade das despesas escrituradas na contabilidade da centralizadora dos custos/despesas, e diante do volume de despesas/custos frente às receitas auferidas, é legal o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

CSLL. TRIBUTO REFLEXO.

Tratando-se de tributo reflexo, aplica-se tudo quanto decido em relação ao IRPJ.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA REGULAMENTAR. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Nos termos da Súmula n. 2 CARF, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de inconstitucionalidade das multas regulamentares. No mérito, em primeira apreciação, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a legitimidade de apuração do resultado por arbitramento. Vencidos as Conselheiras Liana Carine Fernandes de Queiróz (Relatora) e Andrea Viana Arrais Egypto e o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto que votaram por anular o lançamento. Designado o Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor. Em segunda votação, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o valor dos reembolsos considerados como receita tributável. Vencidos os Conselheiros José André Wanderley Dantas de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto que votaram por manter a integralidade da exigência.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

MAURÍCIO NOVAES FERREIRA – Redator designado

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por HORTUS COMERCIO DE ALIMENTOS S.A. em face do Acórdão n. 103-009.010 – 4ª TURMA/DRJ03, que julgou improcedente a Impugnação (fls. 3284/3341), mantendo integralmente os autos de Infração de IRPJ, de CSLL e de Multa Regulamentar (fls. 2/58), correspondentes ao período de apuração de 01/01/2017 a 31/12/2018, nos valores de R$ 26.315.979,44, R$ 9.331.732,62 e R$ 5.419.999,98, respectivamente, já considerados multa de ofício e juros de mora atualizados até a data da autuação.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 59/111, a ora recorrente, além de realizar comércio varejista de alimentos (supermercado) por intermédio de estabelecimento próprio denominado "Empório Santa Maria", atua como *holding* controladora do grupo econômico Marche, que consiste em rede de empresas do segmento de comércio varejista de alimentos sob a marca "*St Marche*".

Compõem o grupo econômico as empresas: Sanctus Comércio de Alimentos Ltda., Astrum Comércio de Alimentos Ltda., Fides Comércio de Alimentos Ltda., Via Comércio de Alimentos Ltda., Fortis Comércio de Alimentos Ltda. e Virtus Comércio de Alimentos Ltda., além do centro de distribuição Orbis Distribuição de Alimentos Ltda e do restaurante Alimentum ESM Restaurante Ltda.

Nos períodos fiscalizados (anos-calendários 2017 e 2018), a fiscalizada optou pela tributação na forma do lucro real anual e apurou contribuições sociais para o PIS/Pasep e Cofins com incidência exclusivamente no regime não-cumulativo à alíquota básica.

Conforme ECF, a fiscalizada apurou lucro real de R$ 966.067,31 em 2017 e prejuízo fiscal de R$ 876.788,68 em 2018; nesses resultados estavam contidas despesas escrituradas sob a conta contábil "*31201001 – Rateio de Despesas Backoffice*".

De acordo com a autoridade fiscal, na condição de *holding* do grupo econômico, no período fiscalizado, a recorrente teria registrado, de forma centralizada, despesas com atividades e serviços das demais empresas do grupo, sujeitas a posterior rateio entre as participantes. Todas as empresas do grupo operam com coincidência de uso de marca (St Marche), quadro societário (Hortus), administração (José Ouro Preto e Victor do Nascimento), telefones para contato (11-38336000), contador (Celso Pissi Filho) e mesmo correio eletrônico para comunicação com a administração tributária (tributario@marche.com.br)

Segundo referido no TVF (fls. 59/111), "*o rateio é escriturado por lançamentos consolidados na conta "31201001 – Rateio de Despesas Backoffice*", com o histórico "*Contabilização do compartilhamento dos custos Administrativos do mês – Hortus Adm*".

Após análise das informações e documentos apresentados no âmbito da ação fiscal, ancorado nas prescrições da Solução de Divergência n. 23, de setembro de 2013, a autoridade fazendária concluiu, na Seção 4 do TVF, pela ilegitimidade do rateio de despesas realizado pela recorrente, diante da ausência das seguintes condições: a) instrumentos de rateio adequados; b) critérios de rateio consistentes com o efetivo gasto de cada empresa; e c) segregação de despesas próprias das despesas rateadas.

De acordo com o TVF (fls. 59/111), "*o procedimento adotado pelo contribuinte não encontra guarida na legislação fiscal e mesmo nos princípios contábeis, uma vez que deve ser respeitada a identidade fiscal e autonomia patrimonial de cada uma das pessoas jurídicas, além do cumprimento dos requisitos para a dedução de despesas quanto à necessidade, utilidade e usualidade do gasto.*"

Ainda de acordo com a fiscalização, "*as despesas de backoffice totalizaram R$ 69.611.960,37 no AC 2017 e R$ 67.053.384,50 no AC 2018, consumindo mais de 92% da receita bruta, afetando significativamente os resultados dos períodos fiscalizados.*"

Assim, considerando a escrituração do contribuinte imprestável para a apuração do Lucro Real, a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento do lucro, adotando como receita conhecida, além das receitas próprias da impugnante decorrentes de sua atividade comercial, as concernentes ao rateio de despesas *backoffice*, que classificou como receitas de prestação de serviços.

Além da autuação para cobrança dos tributos devidos com base no lucro arbitrado, a fiscalização autuou a recorrente nas multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, especificamente por descumprimento do prazo para apresentação das ECDs e ECFs, correspondentes aos anos-calendário 2017 e 2018, que somente foram entregues em 14/08/2020, em atendimento à intimação fiscal.

Inconformada com a autuação, a ora recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese:

a) que a autoridade fazendária dispunha de todas as informações que compuseram o Lucro Real da Impugnante, sendo evidentemente possível a apuração dos tributos eventualmente devidos, o que comprovaria que o caso da recorrente não se enquadraria na excepcional hipótese de arbitramento";

b) que as despesas incorridas eram necessárias e essenciais para o desempenho de sua atividade econômica e das demais empresas do grupo;

c) que o acordo de rateio de custos e despesas celebrado com as empresas do grupo foi legal e legitimamente cumprido, estão respaldadas em documentação hábil e idônea estando em consonância com a exigências normativas da RFB;

DOCUMENTO VALIDADO

d) que as despesas apontadas na autuação estão respaldadas em documentação hábil e idônea e os critérios de rateio em consonância com o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre esse tema;

e) que o reconhecimento pela fiscalização de uma suposta falta de legitimidade do acordo de rateio celebrado entre a Impugnante e as demais empresas da rede St. Marche deveria implicar, no máximo e apenas *ad argumentandum*, na glosa dos custos e despesas rateados que foram deduzidos e não na gravosa aplicação do arbitramento;

f) subsidiariamente, que haja a conversão do feito em diligência para a apresentação de mais dados e subsídios que possam ser relevantes à conclusão sobre a regularidade das despesas desconsideradas pela autoridade fiscal, em homenagem ao contraditório e ao princípio da verdade material;

g) que a manutenção de penalidades pecuniárias, nos valores aplicados, é desproporcional e desarrazoada, representando ofensa ao princípio do não confisco.

O acórdão de Impugnação restou da seguinte forma ementado:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018
>
> ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.
>
> Cabível o arbitramento do lucro quando constatado erros, falhas e omissões, incluindo falta de comprovação de lançamentos e confusão patrimonial e comercial entre empresas, que invalidam a escrituração e a tornam imprestável para apuração dos resultados.
>
> CSLL. DECORRÊNCIA.
>
> O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à CSLL decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.
>
> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018
>
> PEDIDOS DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO
>
> Devem ser indeferidos os pedidos de diligência quando forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se

DOCUMENTO VALIDADO

o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE

O processo administrativo tributário, e o procedimento inquisitório de fiscalização que o precede, pautam-se pelas leis aplicáveis. Assim como toda a Administração Pública, à Administração Tributária é defeso, por expressa disposição de lei, deixar de aplicar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, o que, por óbvio, impede a análise de tais questões pelo julgador administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada do julgamento da DRJ, a autuada interpôs o presente recurso voluntário, repisando tudo quanto constou de sua impugnação.

Superveio aos autos, nas fls. 3844-3883, a juntada de laudo pericial pela parte recorrente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz** (Relatora):

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, inclusive quanto à tempestividade, conheço do recurso voluntário.

No caso em exame, **a autoridade fiscal concluiu pela irregularidade da concentração de despesas do grupo empresarial realizado na empresa fiscalizada, ora recorrente, por entender que a escrituração fiscal, os documentos e esclarecimentos apresentados durante o procedimento administrativo, relativos ao rateio de despesas,** está desconforme a legislação fiscal e os princípios da contabilidade, em especial o princípio da entidade.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Para a fiscalização, **o convênio de rateio de despesas de *backoffice* firmado entre as empresas deve ser desconsiderado, qualificando-se como receita da prestação de serviços os reembolsos** havidos pelas empresas do grupo à centralizadora autuada, tendo em vista:

> a) serem inadequados os instrumentos de rateio (Convênios de Rateio de Despesas Backoffice), que, além de representarem, por algumas de suas cláusulas, ausência de autonomia das empresas convenentes, não estariam revestidos de formalidades mínimas (ausência de reconhecimento de firmas e de assinatura de testemunhas) necessárias à imposição de efeitos contra terceiros, como o fisco;
>
> b) ser inconsistente o critério de rateio para fazer face ao efetivo gasto de cada empresa, pois, enquanto a maior parte das empresas seria onerada observando o percentual de participação de suas vendas em relação ao valor bruto de vendas agregado do grupo, algumas empresas, a exemplo da Cresco e Eataly, teriam despesas rateadas limitadas a 3,5% de seus faturamentos; tal situação representaria a transferência do excesso de despesas para as demais conveniadas não resguardadas por tal limitador;
>
> c) ante a ausência de segregação de despesas próprias, em relação às despesas rateadas, de modo que a contabilidade da fiscalizada não permitiria identificar quais as despesas próprias de suas lojas, em contraface às incorridas pela estrutura administrativa para suporte das demais empresas do grupo;
>
> d) ter havido a apropriação de despesas sem lastro em documentação hábil, como a existência de notas de débitos desacompanhadas dos respectivos relatórios de despesas.

Ademais, entendendo não ser possível a recomposição do resultado da fiscalizada, por inexistirem elementos que permitissem a segregação das despesas de sua titularidade das despesas das demais empresas signatárias dos convênios de rateio, **a autoridade fazendária procedeu ao arbitramento do lucro da contribuinte.**

Em contraposição aos argumentos e elementos apontados pela fiscalização, a recorrente sustentou a legitimidade dos convênios de rateio de despesas celebrados, bem assim

DOCUMENTO VALIDADO

Original

estar provada a necessidade e usualidade dessas despesas para as atividades das empresas do grupo e, ainda, regularmente contabilizados, com a imputação, nas contas de rateio, dos valores devidos por cada uma das empresas do grupo, tudo em observância ao prescrito na Solução de Divergência n. 23/13 da RFB.

1 PRELIMINAR SUSCITADA DE OFÍCIO, PELA RELATORDA: NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO PRESENTE JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE SANADA A FALTA DE ACESSO A DOCUMENTO DE PROVA (ARQUIVO NÃO PAGINÁVEL DE FL. 185) CARREADO AOS AUTOS, QUE CONTERIA AS CONTAS DE RATEIO E OS CRITÉRIOS DE COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS, A QUE SE REFERE A AUTUAÇÃO

No exame das provas coligidas ao processo, o arquivo não-paginável, em *zip*, contido na página 185 está corrompido ou com erros, estando inacessível para a análise das provas cotejadas ao processo; trata-se de documento relevante, que contempla as contas de rateio das despesas entre as empresas do grupo; conforme documento de fls. 180-184, **tratar-se-ia de *"Relatório contendo a relação das contas contábeis representativas dos serviços prestados relacionados à receita / rateio de despesas "backoffice"***, bem como apresentação de ***"os critérios de compartilhamento com coligadas - De 01/01/2017 até 31/12/2017 - De 01/01/2017 até 31/12/2017"***, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n. 2, que determinou à fiscalizada:

> "No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base nos arts. 949, 950, 956, 971 e 972 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, fica o sujeito passivo INTIMADO a apresentar, nos prazos respectivos, o que se discrimina abaixo:
>
> [...]
>
> **3. Relatório contendo a relação das contas contábeis representativas dos serviços prestados relacionados à receita / rateio de despesas "backoffice", bem como os critérios de compartilhamento com coligadas - De 01/01/2017 até 31/12/2017 - De 01/01/2017 até 31/12/2017.**

Vale destacar que os referidos documentos foram expressamente referenciados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 59-111), e a falta do arquivo paginável não

DOCUMENTO VALIDADO

Original

permite, a essa instância julgadora, o confronto do constante do Termo fiscal com o documento apresentado à fiscalização (nessa assentada, indisponível à leitura):

> Uma vez que contabilidade da fiscalizada não permitiu identificar as contas envolvidas no compartilhamento de despesas, a Hortus foi intimada a manifestar-se por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 1 (objeto da reintimação pelo TIF n. 2). Na resposta apresentou a relação de contas contábeis utilizadas no compartilhamento de despesas administrativas. No quadro abaixo são apresentados os saldos das contas e a segregação como despesas próprias e despesas submetidas ao rateio:
>
> [...]

Ademais, da análise da íntegra dos autos, foi possível constatar a ausência dos documentos relativos ao Termo de Intimação Fiscal n. 4 e da resposta e anexos respectivos, apresentados pela fiscalizada – documentos que estão suprimidos dos autos – **que diriam respeito às operações intragrupo,** conclusão a que se chega porque **estão expressamente referenciados na requisição feita à fiscalizada por meio do Termo de Verificação Fiscal n. 5 (fls. 284-287):**

> No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base nos arts. 949, 950, 956, 971 e 972 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, fica o sujeito passivo INTIMADO a apresentar, nos prazos respectivos, o que se discrimina abaixo:
>
> [...]
>
> **8. Relação das contas contábeis utilizadas para escrituração das operações intragrupo referidas na resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 4. - De 01/01/2017 até 31/12/2017.**

O exame dos referidos documentos é relevante à solução do caso porque a recorrente sustenta, em suas razões recursais, vício na autuação justamente por afirmar a possibilidade de segregação das despesas incorridas, o que, em seu sentir, tornaria injustificada a aplicação do arbitramento, ainda que entendesse pela ausência de comprovação de parcela das despesas havidas contabilmente como integrantes do contrato de rateio.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Desse modo, proponho a conversão do presente julgamento em diligência, para que seja disponibilizado a este órgão de julgamento, no processo: **a) o acesso ao arquivo não-paginável de fl. 185, e b) a inclusão do Termo de Intimação Fiscal n. 4 e da resposta da fiscalizada e anexos respectivos, que estão suprimidos nos autos;** isso porque tais documentos devem ser cotejados, por este órgão julgador, com o quanto consta da autuação fiscal e das alegações da parte recorrente, a fim de permitir um julgamento acuidado e adstrito às provas do caderno processual, reunidas durante o importante curso da fiscalização.

Registro que, embora outros termos de intimação fiscal (como o de ns. 9 e 11), expressamente referidos em manifestações responsivas da autuada (vg. fls 3120-3122), tais documentos se afiguram pertinentes à autuação diversa, relacionada ao PIS e a COFINS, objeto de exame em autos diversos (), de modo que a falta não implica em prejuízo à análise das infrações ora em debate, sendo despicienda qualquer diligência para que viessem a ser colacionadas ao caderno processual.

A diligência proposta de ofício por esta relatora visa afastar qualquer alegação de nulidade desde julgamento, a ser arguida posteriormente, por ausência de consideração de documentos de prova que deveriam integrar o caderno processual, a caracterizar cerceamento de defesa.

Oportunamente, consigno que somente para esse propósito a conversão deste julgamento em diligência se faz necessária e cabível, de modo que **indefiro, desde logo, o pedido de produção de outras provas e de outras diligências, formulado nas razões recursais, de forma genérica pela parte recorrente.** Com efeito, não é possível a reabertura da fase instrutória processual nessa instância; do contrário, estar-se-ia a subverter a ordem processual do PAF, mormente quando nenhuma nova razão, para consubstanciar os lançamentos, é agregada aos fundamentos dos lançamentos pela DRJ, contra o que a recorrente devesse fazer prova, nesta instância, inauguralmente.

Ante o exposto, **voto, preliminarmente, pela conversão do presente julgamento em diligência, para que seja disponibilizado, pelo órgão instrumental de origem, o acesso ao arquivo não-paginável de fl. 185, retornando o feito, ato contínuo, a esta Corte, para nova inclusão em pauta de julgamento.**

Tendo em vista a superação da preliminar que arguo de ofício, passo ao exame das matérias arguidas nas razões recursais.

2 PRELIMINARMENTE: DA NULIDADE DO LANÇAMENTO, OCORRIDO POR ARBITRAMENTO, SUSCITADA PELA RECORRENTE

Sustenta a recorrente, inicialmente, o equívoco incorrido pelo autuante em aplicar o arbitramento de lucro, eis que haveria, nos autos, documentos e escriturações capazes de

DOCUMENTO VALIDADO

orientar o que seria, para a fiscalização, a correta apuração do lucro real; que tal fato macula de nulidade o lançamento fiscal caso.

Subsidiariamente, propugna que, "*acaso não se entenda pela imediata nulidade da autuação em sua integralidade, o que se considera apenas ad argumentandum, que ao menos seja realizada a apuração dos tributos eventualmente devidos, sem a imposição deletéria e ilegal do arbitramento"*.

Sobre tal alegação, a despeito de os vícios arguidos quanto à metodologia de lançamento (por arbitramento) serem capazes de ensejar a nulidade da autuação e, por isso mesmo, apresentados prefacialmente, como prejudiciais ao mérito, certo é que, no caso, tal arguição deve ser examinada em conjunto com o mérito da autuação, já que não prescindirá da digressão, em primeiro lugar, sobre a higidez, para os fins tributários, do contrato de rateio de custos centralizados na autuada, de sua contabilização, dedução de despesas e reconhecimento de despesas, implicantes na tributação da renda e do lucro (IRPJ e CSLL).

Dito isso, transfiro, para o exame do mérito, a arguição da nulidade do arbitramento.

3 DO MÉRITO

3.1 O CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E O ARBITRAMENTO DO LUCRO PARA O LANÇAMENTO DO IRPJ E DA CSLL

Como se sabe, por meio do Contrato de Compartilhamento de Custos - "*Cost Sharing Agreements*", as empresas de um mesmo grupo econômico podem eleger, dentre si, uma determinada empresa (centro de custos ou sociedade-mãe), que fica encarregada de desenvolver bens, serviços ou direitos em proveito de todas, centralizando os custos e despesas, com o intuito de minimizar encargos e maximizar resultados globais do grupo econômico.

Nesses casos, tais gastos, incorridos pela empresa centralizadora dos custos (em favor de todas), são rateados, de acordo com os critérios estabelecidos no contrato, com as demais empresas do grupo que deles se beneficiem.

Para essa situação, o entendimento da Receita Federal do Brasil RFB foi esposado na Solução de Divergência COSIT n. 23, de 23 de setembro de 2013, com aplicação para apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Admite-se a concentração, portanto, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre as empresas – que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. No entanto, para se caracterizarem como verdadeiros

DOCUMENTO VALIDADO

reembolsos, com dedutibilidade para o IRPJ e para CSSL, bem assim para a não incidência do PIS/Pasep e da COFINS, deve-se atender a alguns requisitos essenciais.

Tais requisitos são os destacados a seguir, transcritos da referida Solução de Divergência COSIT n. 23/13 RFB – que, se registre, nada desbordam do que dispõe o art. 299 do RIR/99, vigente à época – com matriz legal no art. 47 da Lei n. 4.506/64:

> [...] no que tange ao IRPJ, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:
>
> a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
>
> b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
>
> c) o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
>
> d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
>
> e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.
>
> f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

DOCUMENTO VALIDADO

No caso em apreço, a fiscalização procedeu à glosa indistinta da integralidade das despesas objeto dos contratos de rateio entre as empresas do grupo, que foram centralizadas na autuada, pelos seguintes fundamentos (destaques do TVF):

> **4 Das condições para rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo**
>
> [...]
>
> No caso concreto a legitimidade do rateio não pode ser aceita pelos seguintes aspectos:
>
> **a) Instrumento de rateio**
>
> A cópia do convênio de rateio de despesas versa sobre atividades a serem compartilhadas sem indicar o grupo de despesas incorridas por departamento. Não há remissão a plano de contas centros de custos, aparentemente reservando esse controle a mapa analítico ou notas de débito que permitissem correlacionar as despesas contabilizadas em sua escrituração com as atividades desenvolvidas pelos departamentos objeto do rateio.
>
> Embora não haja uma regulamentação quanto à organização formal do grupo econômico de fato, as sociedades integrantes devem assegurar o tratamento jurídico autônomo, como se agissem de forma isolada. As sociedades integrantes do grupo econômico de fato mantêm suas personalidades jurídicas e continuam a ter autonomia patrimonial e administrativa próprias, independentes umas das outras.
>
> **Os elementos já tratados em tópicos anteriores não confirmam haver autonomia administrativa entre as empresas, seja pela identidade de seus administradores, seja pela ausência de estrutura administrativa própria, uma vez que as próprias atividades que poderiam conferir autonomia de administração das conveniadas são fornecidas pela unidade centralizadora, conforme objeto do convênio de rateio. Não é suficiente a simples capacidade para se exercer o direito de ação dos administradores das empresas conveniadas, é necessário que as partes sejam legítimas para interagir na relação**

DOCUMENTO VALIDADO

processual e manifestar consentimento zelando pelo patrimônio das entidades isoladas.

b) Critério de rateio consistente com o efetivo gasto de cada empresa

Há critérios diferentes para rateio de despesas. Enquanto a maior parte das empresas é onerada observando o percentual de participação de suas vendas em relação ao valor bruto de vendas agregado de todas as conveniadas, Cresco e Eataly recebem despesas rateadas limitadas a 3,5% de seus faturamentos. Não foram apresentados relatórios capazes de demonstrar a redução de despesas na Hortus que permitissem limitar o rateio de despesas. As planilhas de rateio limitam-se a transferir o excesso de gasto para as demais conveniadas não resguardadas pelo limitador.

Com relação ao gasto de cada empresa também não se pode aferir, uma vez que não houve apresentação às beneficiárias, para fins de reembolso, dos relatórios de despesas e notas de débito, conforme definido na cláusula quarta do instrumento de convênio. Também não foi apresentado mapa analítico demonstrando as despesas assumidas pela Hortus S.A. em benefício das outras empresas. A contabilidade da Hortus apenas escriturou os valores calculados segundo planilhas eletrônicas juntadas ao processo. Conforme razão da conta "11208003 – Taxa de Administração a Receber", para o AC 2017, as beneficiárias antecipam valores aleatórios à Hortus que contabiliza no final período (1/12/2017) as despesas calculadas conforme planilhas eletrônicas.

c) Segregação de despesas

Na sistemática de compartilhamento de despesas a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços deve apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

No desenvolvimento da ação fiscal **ficou claro que foram utilizados diferentes critérios para segregação das**

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> **despesas conforme demonstrado pela Tabela 3.** Embora despesas relacionadas com pessoal (salários, férias, INSS, FGTS, etc.) pareçam mesmo ter sido apuradas a partir de relatórios de folha de pagamento dos grupos "Administração", "Produção Central" e "Lojas Próprias", os lançamentos das demais despesas são feitos sem mencionar a área de destino. **Não foi apresentada estrutura de centros de custos capaz de vincular as demais despesas aos departamentos e atividades desenvolvidas pela centralizadora de despesas. O critério de rateio (valor bruto de vendas) foi utilizado apenas para transferir os saldos de despesas que a centralizadora entendeu serem compartilháveis e não para segregar despesas próprias das rateadas.** Por fim **a contabilidade da Hortus não permite identificar despesas próprias de suas lojas daquelas incorridas pela estrutura administrativa para suporte das demais empresas do grupo.**
>
> No âmbito da RFB é bastante instrutiva a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, que analisando a questão do rateio de despesas administrativas, consolidou o entendimento sobre o assunto acrescentando que a possibilidade de concentração de gastos de departamentos de apoio administrativo em uma única empresa para posterior rateio de despesas exige que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Por haver concluído que não estariam atendidas, pela fiscalizada, as condições previstas pela Solução de Divergência Cosit n. 23/2013 para a higidez da apuração do IRPJ e da CSLL procedida mediante rateio de despesas administrativas, os valores recebidos pela autuada, das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, foram desconsiderados como "reembolsos" e tratados como "receita da prestação de serviços" no lançamento fiscal (destaques do TVF):

> **5 Da natureza de receita dos valores creditados a título "Rateio de Despesas Backoffice"**
>
> Uma vez demonstrado que não foram atendidas as condições previstas pela Solução de Divergência

Cosit nº 23 / 2013 para o rateio de despesas administrativas, os valores auferidos pelas pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico passam a assumir a natureza de receita.

Receita é todo fato contábil capaz de provocar aumento na situação líquida patrimonial da entidade. No presente caso, a variação ativa está registrada nos lançamentos a débito da conta "11208003 – Taxa de administração a receber" e a crédito da conta de resultado "31201001 – Rateio de despesas backoffice".

Pela natureza das atividades administrativas, as receitas com *backoffice* são classificadas como receitas da prestação de serviços. Os montantes resumidos na tabela a seguir foram extraídos da conta contábil ECD "31201001 – Rateio de despesas backoffice":

Tabela 4: Receita de backoffice

P.A.	Conta referencial	Valor	Histórico
4ºT/2017	31201001 – Rateio de despesas	R$ 35.858.863,65	Compartilh Hortus Adm
1ºT/2018	31201001 – Rateio de despesas	R$ 8.399.620,95	Compartilh Hortus Adm
2ºT/2018	31201001 – Rateio de despesas	R$ 9.865.179,63	Compartilh Hortus Adm
3ºT/2018	31201001 – Rateio de despesas	R$ 12.888.591,29	Compartilh Hortus Adm
4ºT/2018	31201001 – Rateio de despesas	R$ 11.567.731,09	Compartilh Hortus Adm

Ademais, o lançamento foi realizado pelo autuante por arbitramento, eis que considerou imprestável a escrituração para fins de apuração do Lucro Real, notadamente em virtude de as despesas de *backoffice* haverem totalizado a importância de R$ 69.611.960,37 no AC 2017 e de R$ 67.053.384,50 no AC 2018, consumindo mais de 92% da receita bruta, afetando significativamente os resultados dos períodos fiscalizados (destaques do TVF):

6 Da contabilidade imprestável e o arbitramento do lucro

Na sistemática de tributação do IRPJ pelo Lucro Real, receitas auferidas e despesas incorridas são confrontadas para apuração do lucro. A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte deve ser isenta vícios, erros ou deficiências de forma a permitir a determinação do Lucro Real.

Embora o uso de estrutura operacional única para fazer frente a despesas incorridas por empresas

DOCUMENTO VALIDADO

relacionadas seja legítima, não há como conceber que esta liberdade de gestão possa ser exercida apenas com base em memórias de cálculo construídas em planilhas eletrônicas, sem observância das normas legais e sem critério contábil que possa ser aferido pela Autoridade Fiscal.

A falta de rigor pode ter ocasionado dedução excessiva de gastos na empresa que centraliza a administração ou nas empresas relacionadas, afetando discricionariamente o lucro das empresas envolvidas.

O procedimento adotado pelo contribuinte não encontra guarida na legislação fiscal e mesmo nos princípios contábeis, uma vez que deve ser respeitada a identidade fiscal e autonomia patrimonial de cada uma das pessoas jurídicas, além do cumprimento dos requisitos para a dedução de despesas quanto à necessidade, utilidade e usualidade do gasto.

De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, os sócios e a sociedade não se confundem. Por isso, cada uma das empresas do grupo deve ser tratada de forma individual e distinta e deve-se apurar separadamente o seu resultado tributável, formado por receitas e despesas, sendo vedada a contabilização de despesa alheia.

As despesas de *backoffice* totalizaram R$ 69.611.960,37 no AC 2017 e R$ 67.053.384,50 no AC 2018, consumindo mais de 92% da receita bruta, afetando significativamente os resultados dos períodos fiscalizados.

Na situação presente o sujeito passivo não observou os critérios de o rateio e nem apresentou à fiscalização elementos que pudessem aferi-lo, mediante segregação das despesas correlatas a cada empresa conveniada, em evidente afronta ao Princípio Contábil da Entidade.

Diante desse quadro, caberia a recomposição da apuração do resultado da Hortus (lucro real) e, também, de sua situação patrimonial, visto que suas despesas administrativas são compartilhadas de modo subjetivo, e sua contabilidade, no tocante a essas despesas, além de não segregá-las, são apropriadas sem lastro em documentação

DOCUMENTO VALIDADO

hábil (notas de débitos acompanhadas dos respectivos relatórios de despesas).

Tal recomposição é impossível porque não há elementos que permitam segregar as despesas de titularidade da Hortus S.A. das demais conveniadas. É impossível apurar o lucro real da fiscalizada sem excluir de sua apuração as despesas que não lhe pertencem. Pela imprestabilidade de sua escrituração para fins de apuração do Lucro Real, procede-se a apuração do lucro por meio de arbitramento, consoante determina o art. 530, II, "b" do RIR/1999 e o art. 603, III, "b" do RIR/2018.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no Lucro Real devem possuir escrituração contábil completa e atualizada, com obediência à legislação fiscal e aos princípios e convenções geralmente aceitos em contabilidade.

A escrituração regular é imprescindível para demonstrar a apuração dos lucros ou prejuízos.

Quanto intimadas pelo Fisco, as pessoas jurídicas devem exibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes forem solicitados, em boa ordem, escriturados e em dia. Se não o fizerem, não estiverem em condições de fazê-lo, ou o fizerem com vícios, erros ou deficiências que tornem a escrituração imprestável para apurar o Lucro Real, ficam sujeitas ao arbitramento do lucro.

Pelas provas documentais colacionadas no curso da ação fiscal, e consoante análise procedida anteriormente, depreende-se que as deficiências apontadas na escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica autuada – a saber, a falta de segregação e rateio dos valores de despesas que foram necessários ao auferimento de receitas da pessoa jurídica fiscalizada e das demais empresas relacionadas que se utilizavam da mesma estrutura física e administrativa para o desempenho de suas atividades operacionais – impossibilitam a adequada apuração do Lucro Real, culminando com a apuração do lucro por meio do arbitramento.

DOCUMENTO VALIDADO

Como destacado acima, a autuação decorreu não da análise sobre a necessidade ou não das despesas, para que fossem dedutíveis; também não concluiu sobre a não realização das despesas pela autuada; também não deixou de reconhecer os ingressos havidos na autuada, destinado pelas outras empresas do grupo à centralizadora, mas requalificou-os, considerando-os como receitas da prestação de serviços pela autuada, e não meros reembolsos.

Como acima destacado do teor do TVF, a autuação decorreu do entendimento fiscal pela **a)** inexistência de autonomia das empresas, acaso considerado hígido o contrato de compartilhamento de custos e despesas, tendo em vista a "grande abrangência do seu objeto"; **b)** inadmissão do método indireto eleito pelos contratos de rateio – contrapartida em reembolsos na proporção das vendas da empresa em relação à totalidade do grupo; e **b)** incorreção da contabilização, notadamente quanto à proporcionalização dos custos e despesas, nos lançamentos contábeis da empresa autuada.

Em primeiro lugar, **quanto à "ausência de autonomia das empresas vinculadas",** que decorreria "da amplitude do objeto do contrato de rateio", entendo pela insubsistência do argumento fiscal. Não deve prosperar a conclusão do autuante, para desconsiderar a higidez do contrato de compartilhamento de custos/despesas, o fato incontroverso de que a autuada era controladora do grupo, vez que tal circunstância, por si só, não implica na afirmada inexistência de personalidades jurídicas distintas; nem mesmo o fisco avança no que seria consectário dessa afirmação, não vindo a desconsiderar a personalidade jurídica das demais empresas vinculadas ao Grupo St Marche quando da autuação.

Em segundo lugar, **quanto ao "critério de rateio eleito",** entendo que não sobressaem dúvidas sobre a possibilidade de eleição do método indireto para rateio dos custos/ despesas no acordo de *"cost sharing"* entre empresas vinculadas; **o que há, para a admissão desse método, é a necessidade de que a repartição** – que, no caso, ocorreu por valor de faturamento bruto das vendas da conveniada em relação ao grupo – **guarde razoabilidade para a mensuração da parcela pertinente a cada uma das empresas envolvidas no rateio**; ainda, **que o critério esteja expressamente previsto no contrato de rateio** e a **sua observância possa ser evidenciada dos documentos contábeis e fiscais da empresa**, nas escriturações das contas respectivas.

Dito isso, constou no TVF, especificamente da análise das provas constantes dos autos:

> **3 Do "Rateio de Despesas Backoffice"**
>
> O rateio de despesas foi formalizado inicialmente em 31/01/2010 através do documento intitulado "Convênio de Rateio de Despesas", no qual **a Hortus era qualificada como "Administradora" e as empresas Sanctus,**

DOCUMENTO VALIDADO

Astrum, Via, Fortis, Fides e Virtus eram qualificadas como "Beneficiárias".

A cópia juntada ao processo contém algumas peculiaridades: o objeto do contrato abrange todas as atividades que poderiam comprovar alguma autonomia gerencial das empresas conveniadas em relação à empresa centralizadora de despesas ("Administradora" HORTUS); as empresas "Conveniadas" e "Administradora" são representadas pelas mesmas pessoas (Bernardo José de Ouro Preto Santos e Victor do Nascimento Leal Júnior), o que sugere que o negócio jurídico tenha sido celebrado consigo mesmo. Também é possível constatar a ausência de assinaturas das testemunhas e falta de reconhecimento de firmas. A cópia não permite confirmar se o referido documento foi levado a registro em cartório.

Entre as principais cláusulas do **Convênio de Rateio de Despesas** destacam-se:

> **Cláusula primeira – Do objeto:** O convênio tem por objeto estabelecer as regras para o compartilhamento das despesas decorrentes das atividades desenvolvidas pelos departamentos jurídico, controle financeiro, contas a pagar, pessoal, contabilidade, fiscal, recursos humanos, custos e orçamentos, compras, tecnologia da informação, gerenciamento de categoria, planejamento de marketing, contas a receber, prevenção de perdas, controle de qualidade e relacionamento com fornecedores.
>
> **Cláusula segunda – Do critério de rateio:** As despesas incorridas pela administradora são rateadas mensalmente de acordo com o valor bruto de vendas de cada conveniada em referido mês, de tal forma que o percentual das despesas compartilhadas a ser arcado por conveniada seja proporcional ao percentual de participação de suas vendas em relação ao valor bruto de vendas agregado de todas as conveniadas, no mês em questão.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> **Cláusula quarta – Das atribuições da administradora:** Constituem-se atribuições da administradora preparar e apresentar às beneficiárias, para fins de reembolso, os relatórios de despesas e notas de débito, conforme definido na cláusula 6.1.
>
> [...]
>
> **Cláusula sexta – Da forma de reembolso das despesas:**
>
> 6.1 Para fins de reembolso das despesas, a Administradora apresentará às Beneficiárias, toda segunda-feira, um relatório contendo: (a) o valor e descrição das despesas compartilhadas aplicável aos últimos sete dias, (b) o valor bruto de vendas de todas as conveniadas e o resultante percentual das despesas compartilhadas atribuído a cada conveniada, acompanhado da nota de débito referente ao pagamento devido por beneficiária;
>
> 6.2 As beneficiárias deverão reembolsar à administradora os valores especificados nas notas de débito, e detalhados nos respectivos relatórios de despesas, até no máximo no dia útil seguinte ao recebimento da nota de débito. Em caso de atraso por mais de quinze dias, o valor devido pela beneficiária deverá ser acrescido de multa no valor de dois por cento, atualizado de acordo com a variação do CDI. O reembolso deverá ser realizado por meio de transferência bancária, servindo o comprovante como prova de ressarcimento.

A **cláusula primeira** versa sobre a quase totalidade de atividades que conferem autonomia gerencial de uma empresa, o que faz com que as conveniadas operem mais na qualidade de filiais da Hortus do que como entidades com autonomia de gestão. A **cláusula segunda** estabelece a periodicidade mensal do rateio. A **cláusula quarta** estabelece a documentação comprobatória da efetivação do negócio jurídico. A **cláusula sexta** estabelece o prazo de vencimento das obrigações, encargos moratórios e forma de comprovação de quitação. O instrumento de convênio não faz nenhuma

menção a contas contábeis ou centro de custos relacionando as despesas administrativas ao objeto de convênio.

A **empresa Cresco tomou parte no rateio de despesas através do "Aditamento ao Convênio de Rateio de Despesas" celebrado em 24/7/2013**. Além das peculiaridades já identificadas no convênio original, há mudança no critério de rateio para essa beneficiária. A cláusula primeira do aditamento limita o pagamento de despesas com rateio em montante superior a 3,5% de seu faturamento.

As **empresas Orbis e Alimentum ESM tomam parte no rateio de despesas através do "Aditamento ao Convênio de Rateio de Despesas" celebrado em 4/5/2015.** São mantidas as mesmas formalidades: todas as conveniadas são representadas pelas mesmas pessoas, ausência de assinaturas das testemunhas e falta de reconhecimento de firmas. A cópia não permite confirmar se o referido documento foi levado a registro em cartório. Essa adesão é feita nos moldes do convênio original, ou seja, despesas rateadas proporcionalmente ao percentual de participação de suas vendas em relação ao valor bruto de vendas agregado de todas as conveniadas, sem limitação.

As empresas Eataly Brasil Comércio de Alimentos S.A. e Eataly Brasil Restaurante Ltda. celebram o "Convênio de Rateio de Despesas" em 2/1/2017. O convênio tem como objeto o compartilhamento de estrutura administrativa. O rateio de despesas é feito com base na receita líquida (3,5%), limitado ao valor anual de R$ 4.093.167,19. Entre as atribuições da Administradora está a preparação e apresentação às beneficiárias, para fins de reembolso, os relatórios de despesas e notas de débito.

Os estabelecimentos das empresas participantes do compartilhamento de despesas administrativas da Hortus são listados no quadro a seguir:

[...]

Por intermédio do rateio, a Hortus transferiu parte considerável de suas despesas para essas empresas: R$ 35.858.863,65 em 2017 e R$ 42.721.122,96 em 2018. O rateio é escriturado por lançamentos consolidados na conta

DOCUMENTO VALIDADO

"31201001 – Rateio de Despesas Backoffice", com o histórico "Contabilização do compartilhamento dos custos Administrativos do mês – Hortus Adm", na forma:

D "11208003 – Taxa de Administração a Receber (ativo circulante)

C "31201001 – Rateio de Despesas Backoffice" (conta de resultado)

As **lojas próprias do Hortus também foram consideradas para fins de rateio.** A porção das despesas administrativas rateadas para as lojas próprias são lançados de modo consolidado por mês, com o histórico "Contabilização do compartilhamento dos custos Administrativos do mês – Hortus", na forma:

D "31201001 – Rateio de Despesas Backoffice" (conta de resultado)

C "21202003 – Taxa de Administração" (passivo circulante)

Uma vez que contabilidade da fiscalizada não permitiu identificar as contas envolvidas no compartilhamento de despesas, a Hortus foi intimada a manifestar-se por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 1. Na resposta apresentou a relação de contas contábeis utilizadas no compartilhamento de despesas administrativas. No quadro abaixo **são apresentados os saldos das contas e a segregação como despesas próprias e despesas submetidas ao rateio:**

[...]

Na tabela acima, "Compart." representa o percentual da despesa incorrida pela Hortus compartilhado com as unidades de comércio varejista do grupo.

A relação de contas contábeis referentes ao AC 2018 foi apresentada na resposta ao TIF nº 7. No termo anexo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

a essa intimação é possível verificar os percentuais de compartilhamento no AC 2018. Como é possível constatar, o percentual de compartilhamento das despesas sob uma mesma conta contábil também varia de um ano para outro, o que sugere senão discricionariedade, falta de uniformidade do critério de segregação de despesas próprias das compartilhadas.

A fiscalizada foi intimada a apresentar documentação comprobatória de lançamentos registrados nas principais contas contábeis acima relacionadas (TIF nº 5 e TIF nº 6).

Os lançamentos contábeis das contas de despesas não discriminam despesas próprias de despesas submetidas a rateio. A contabilidade da Hortus debita as despesas integralmente em seu resultado para posteriormente creditar conta de resultado específica.

Quando da contabilização da despesa:

D Conta contábil de resultado

C Conta contábil no passivo pelo valor nominal da despesa

Quando da escrituração do rateio:

D "11208003 – Taxa de Administração a Receber

C "31201001 – Rateio de Despesas Backoffice" pelo valor calculado em planilhas

O instrumento de "Convênio de Rateio de Despesas" estabelece a forma como as despesas compartilháveis são rateadas, valor bruto de vendas de cada conveniada, mas não identifica a forma de segregação dessas despesas. Essa questão poderia ter sido comprovada caso fossem cumpridas as obrigações estabelecidas nas cláusulas "quarta" e "6.1" do instrumento de convênio:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Cláusula quarta – Das atribuições da administradora: Constituem-se atribuições da administradora preparar e apresentar às beneficiárias, para fins de reembolso, os relatórios de despesas e notas de débito, conforme definido na cláusula 6.1.
>
> Cláusula sexta – Da forma de reembolso das despesas:
>
> [...]
>
> 6.1 Para fins de reembolso das despesas, a Administradora apresentará às Beneficiárias, toda segunda-feira, um relatório contendo: (a) o valor e descrição das despesas compartilhadas aplicável aos últimos sete dias, (b) o valor bruto de vendas de todas as conveniadas e o resultante percentual das despesas compartilhadas atribuído a cada conveniada, acompanhado da nota de débito referente ao pagamento devido por beneficiária.

Através do TIF nº 6 a fiscalizada foi intimada a apresentar cópia dos referidos relatórios técnicos demonstrativos das despesas de cada departamento objeto do contrato de rateio (jurídico, controle financeiro, contas a pagar, pessoal, contabilidade, fiscal, recursos humanos, custos e orçamento, compras, tecnologia da informação, gerenciamento de categoria, planejamento de marketing, contas a receber, prevenção de perdas, controle de qualidade e relacionamento com fornecedores), discriminando as contas contábeis envolvidas em cada departamento.

No mesmo termo foi intimada a apresentar cópia do relatório analítico demonstrando o critério de técnico de segregação entre “Despesa Administrativa Rateada” e "Parte Não Rateada”, de cada conta contábil considerada no rateio. A resposta limitou-se a juntar planilhas eletrônicas que demonstram o rateio de despesas a partir de valores contabilizados nas contas já elencadas, sem nada mais

apresentar objetivamente quanto aos critérios adotados para identificar a correlação entre a quantidade de despesas incorridas e as necessárias ao auferimento de receitas da pessoa jurídica fiscalizada e das demais empresas beneficiárias que utilizaram a mesma estrutura administrativa para o desempenho de suas atividades operacionais.

Em resposta a solicitação ao TIF nº 7 a fiscalizada encaminhou cópias de relatórios internos informando serem o espelho das folhas de pagamentos analíticas e sintéticas que suportaram os lançamentos contábeis realizados na Empresa Hortus em 2017 e 2018. Também foram juntados arquivos identificados como "Composição rateios" os quais contendo planilhas eletrônicas que relacionam contas contábeis às áreas "Lojas Hortus" e "Hortus Adm".

As folhas de pagamento estão segregadas entre Hortus Lojas, que segundo a fiscalizada, corresponderiam aos colaboradores que trabalhavam na loja marca Empório Santa Maria, Hortus Administrativo que são os colaboradores que trabalhariam no escritório administrativo do Grupo St Marche e Hortus Produção Central que corresponderia aos colaboradores que trabalhavam na cozinha central que produzindo produtos perecíveis para serem comercializados em todas as lojas do Grupo St Marche.

Conforme cópias das folhas de pagamento, a Hortus utilizou estrutura de centro de custos para agrupar seus colaboradores por departamentos, como exemplificado no quadro a seguir:

[...]

Os colaboradores lotados em centros de custos da área administrativa estavam registrados com os seguintes cargos:

[...]

Embora as informações contidas nas folhas de pagamento possam ter sido a origem para a contabilização das despesas com salários, encargos e benefícios e que, **uma considerável quantidade de cargos possam ser**

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

caracterizados como típicos de atividades administrativas, a estrutura de centro de custos utilizada pela folha de pagamento não coincide com as atividades objeto do convênio de rateio.

[...]

Na folha de pagamento das **despesas administrativas rateadas constam registros sob os centros de custos "06501038 – Manutenção", "06501047 – Recepção" e "3034 – Segurança Patrimonial.** Embora se possa conceber como atividades de suporte indireto, **essas atividades não se encontram entre aquelas listadas no objeto do convênio de rateio. A cláusula 1.2 do convênio de rateio de despesas prevê contemplar despesas comuns incorridas, entretanto, sem a apresentação de relatórios analíticos e notas de débitos não é possível verificar se essas despesas foram anuídas, transferidas ou usufruídas pelas conveniadas.**

Ainda sob a folha de pagamento de despesas administrativas da Hortus constam lançamentos sob o centro de custo "2001 – Operações". Estão lotados nesse centro de custo pessoas com os cargos de "Coordenador de Loja", "Açougueiro", "Ajudante Açougue", "Gerente de Loja *Trainee*", "Esp Frios","Sup de Loja" e "Ajudante de Padaria". Não consta na documentação disponível a razão pela qual esses perfis operacionais estarem contidos no rateio de despesas administrativas.

Também não constam informações capazes de correlacionar as atividades "custos e orçamentos", "controle de qualidade" e "relacionamento com fornecedores", previstas no objeto do convênio, com as despesas de salários compartilhadas.

Não foram esclarecidas as atividades desenvolvidas através dos centros de custos "2098 –GPO" e "20196036 – Folha especial".

Mesmo para os centros de custos referenciados nos relatórios de folha de pagamento, não foi informada estrutura que agrupasse as demais despesas, tais como licenças de informática, depreciação, aluguéis, energia elétrica, limpeza, entre outros, inerentes ao desenvolvimento

> das atividades pelos diferentes departamentos administrativos.
>
> Uma vez que não foram prestadas informações adicionais pela fiscalizada, passou-se a analisar os lançamentos das contas contábeis frente as informações colhidas durante o procedimento fiscal, cujas considerações são feitas a seguir. A análise ilustrativa para contas do AC 2017 pode ser estendida para o AC 2018 uma vez que foi adotada a mesma sistemática para rateio de despesas administrativas próprias para as sociedades conveniadas no período de 01/01/2017 até 31/12/2018.

Em primeiro lugar, sobre os contratos de rateio: o fato de que "*as conveniadas são representadas pelas mesmas pessoas, ausência de assinaturas das testemunhas e falta de reconhecimento de firmas"*, ou mesmo o fato de prever critérios de rateio distintos para algumas empresas do grupo, não implica (somente por isso) serem inautênticos ou inválidos.

Embora afirme a autoridade fiscal, em seu relatório conclusivo, que, no caso, não haveria segregação contábil das despesas da Hortus administradora e de suas lojas próprias, em relação as demais conveniadas, há, como se lê acima, pela mesma autoridade, a inferência sobre a alocação de tais despesas em conta contábil específica (conta de débito no resultado, em contrapartida com o crédito do passivo circulante).

Ademais, não havendo a autoridade fiscal identificado, a princípio, as contas envolvidas no compartilhamento de despesas, houve intimação da empresa especificamente para esse fim, e tais informações foram prestadas em resposta ao TIF n.7, como se desume do próprio relatório fiscal acima transcrito.

Ainda, sobre o fato de que os "lançamentos contábeis não discriminariam as despesas próprias das despesas de terceiros", tal distinção não há como ser exigida, quando se admite a ocorrência do rateio mediante método indireto de mensuração da contraparte; igualmente quando exige que o contrato identifique não somente o critério do rateio, mas "a forma de segregação contábil dessas despesas".

De igual modo, entendo equivocada a afirmação fiscal de que as informações do contribuinte, que apresentou o razão das contas contábeis de rateio de despesas e a identificação dos valores contabilizados a esse título, por período de apuração, seriam insuficientes porque *"os valores contabilizados nas contas contábeis de rateio não bastam a identificar a correlação entre a quantidade de despesas incorridas e as necessárias ao auferimento de receitas da pessoa jurídica fiscalizada e das demais empresas beneficiárias".*

DOCUMENTO VALIDADO

Veja-se que, eleito o critério de repartição indireto, qualquer proporcionalização divergente sequer seria aceita pela fiscalização, de modo que, para o caso, a questão a ser respondida é: o critério eleito é válido, preenche os requisitos da lei, sendo razoável e objetivo, para mensuração da contraparte nos convênios ou não? Sendo positiva a resposta, certo que não há como se requerer, do contribuinte, a mensuração precisa, ou a "exata correlação", nos dizeres da autoridade fiscal, entre a quantidade de despesas incorridas por cada uma das beneficiárias, que utilizaram a mesma estrutura administrativa para o desempenho de suas atividades operacionais – e o método indireto, no caso, se justifica especialmente dessa dificuldade de mensuração, conferindo objetividade e razoabilidade ao rateio por resultado em vendas das lojas, em contraface à totalização do grupo.

No que se refere às despesas com pessoal, as folhas de pagamento estão segregadas entre **Hortus Lojas** – que corresponderiam aos colaboradores que trabalhavam na loja marca Empório Santa Maria – **Hortus Administrativo** – que são os colaboradores que trabalhariam no escritório administrativo do Grupo St Marche – e **Hortus Produção Central** – que corresponderia aos colaboradores que trabalhavam na cozinha central, produzindo produtos perecíveis para serem comercializados em todas as lojas do Grupo St Marche.

A afirmação fiscal de que *"Embora as informações contidas nas folhas de pagamento possam ter sido a origem para a contabilização das despesas com salários, encargos e benefícios e que, uma considerável quantidade de cargos possam ser caracterizados como típicos de atividades administrativas, a estrutura de centro de custos utilizada pela folha de pagamento não coincide com as atividades objeto do convênio de rateio",* também não subsiste.

Para exemplificar essa afirmação, assevera a autoridade fiscal que "*Na folha de pagamento das despesas administrativas rateadas constam registros sob os centros de custos "06501038 – Manutenção", "06501047 – Recepção" e "3034 – Segurança Patrimonial. Embora se possa conceber como atividades de suporte indireto, essas atividades não se encontram entre aquelas listadas no objeto do convênio de rateio".*

Entretanto, a mesma fiscalizadora admite que *"A cláusula 1.2 do convênio de rateio de despesas prevê contemplar despesas comuns incorridas";* contrapõe, contudo, que *"não é possível verificar se essas despesas foram anuídas, transferidas ou usufruídas pelas conveniadas".*

Ora, inexiste qualquer necessidade de que as despesas, que integrem o contrato de rateio, venham a ser "anuídas", quando assim não convierem as partes.

Quanto à efetiva transferência ou usufruto desses serviços, a despeito da ausência dos relatórios a que se referem o contrato de rateio, bem como de não se ter localizado nos autos as notas de débitos correspondentes – debilidade probatória que se reconhece nos autos, e que é de grande importância à sujeição fiscal do contrato de compartilhamento de custos/despesas – entendo não ser bastante à acusação fiscal.

Isso porque se tratam de despesas, nos valores totalizados, compatíveis com a atividade empresarial em comento, tendo em vista o escopo da integração do grupo, declarado

DOCUMENTO VALIDADO

nos contratos de rateio, e tendo em conta o papel desempenhado pela autuada perante as empresas conveniadas, vindo a realizar a centralização de custos/despesas, gerenciando os contratos de serviços de *backoffice* de todas elas – que foram rateadas por meio de critério objetivo e razoável para os serviços compartilhados, proporcionalizando os custos incorridos indiretamente para os resultados havidos em vendas das atividades – não se podendo concluir, à míngua de outras diligências de fiscalização, pelo lançamento fiscal nos moldes como realizado.

Por fim, quanto à inferência sobre o fato de que "*Não consta na documentação disponível a razão pela qual esses perfis operacionais estarem contidos no rateio de despesas administrativas"*, entendo que não se trata de afirmação que se possa fazer sem maior digressão em favor da prova do contribuinte, em não se tratando de funções evidentemente alheias, que se pudesse aplicar uma *presunção homini* em desfavor do contribuinte – na situação em exame, ao contrário, as funções de "Coordenador de Loja", "Açougueiro", "Ajudante Açougue", "Gerente de Loja *Trainee*", "Esp Frios","Sup de Loja" e "Ajudante de Padaria", revelam conformidade com a alegada produção de bens de padaria e perecíveis industrializados em favor de todas as lojas convenentes.

Em último lugar, as debilidades probatórias na comprovação dos serviços tomados cujos custos foram compartilhados, indicadas pelo autuante – relativas a a) encerramento do prazo de vigência do contrato apresentado; b) generalidade da descrição dos serviços contida nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores, como "Serviços Prestados", "Prestação de serviço", "Assessoria administrativa", "Prestação de serviços em informática", "Prestação de serviços administrativos", "Serviços do mês", "Serviços de marketing", "Consultoria comercial"; c) a generalidade do objeto dos contratos apresentados com os tomadores como "para execução de projeto", sem maiores inferências sobre o projeto; são insuficientes a sustentar a autuação, em se tratando de contratos de prestação de serviços que se afiguram necessários e comuns a todas as empresas dentro da lógica de funcionamento da atividade de mercados de alimentos do grupo (de informática, marketing, técnicos de higiene e segurança alimentar, jurídico, consultoria comercial e assessoria administrativa).

Quanto às despesas com aluguéis, entendeu a autoridade fiscal insuficiente a indicação feita pela autuada dos imóveis locados pelo grupo e da afetação ou não, em relação a cada um deles, às atividades administrativas compartilhadas pelo grupo. Segundo o fiscal, *"esperava-se que o critério para rateio das despesas com aluguéis das áreas administrativas fosse demonstrado correlacionando as áreas ocupadas pelos diferentes departamentos responsáveis pela execução de suporte administrativo e as despesas incorridas pela Hortus S.A. em seu favor e aquelas necessárias para disponibilizar os serviços compartilhados".* Entendo que a exigência fiscal é incompatível com a racionalidade do trabalho desenvolvido em conjunto, não segmentado em ambientes, espaços, salas específicas, para cada uma das empresas, mas em produção agrupada, envolvendo os mesmos profissionais, insumos, produtos, etc.

A conclusão a que se chega, então, para o caso, é a de que, ainda que, por hipótese, se entendesse que os fatos indicados pela fiscalização seriam suficientes à completa

DOCUMENTO VALIDADO

desconsideração dos contratos de rateio centralizados na autuada, não se poderia culminar na autuação como realizada pela fiscalização que:

a) considerando existentes os ingressos financeiros havidos na autuada, que foram escriturados por esta como decorrentes de reembolsos havidos pelos custos e despesas comuns, objeto de contrato de rateio, os requalifica como sendo "receitas de prestação de serviços", contrapondo-se a boa parcela dos argumentos que apresenta para a desconsideração da declaração fiscal da autuada, que incluem a afirmação sobre a ausência de comprovação da própria prestação do serviço;

b) a autuação exige discriminações contábeis relativas à métrica de consumo nos contratos de rateio incompatíveis com a eleição do método indireto;

c) dá a mesma conclusão, em sua autuação, a distintas situações, quais sejam: aos serviços contratados pela autuada perante terceiros, em favor do grupo, no que seria reembolsada; e às atividades desempenhadas pela própria autuada, na produção de bens, em favor de todas as empresas, mediante centralização dos custos objeto do contrato de rateio;

d) alguns dos fatos indicados pela autoridade fiscal, apesar de conducentes a uma possível glosa de despesas, resultam, sem qualquer fundamentação para tal conclusão, na consideração dos ingressos como "receita de prestação de serviços";

e) outros fatos inferidos pela fiscalização, resultantes de uma dita ausência probatória de "anuência" das empresas do grupo com a contratação de parte dos serviços contratados pela autuada, e até mesmo que tenham sido prestados às empresas do grupo, tiveram os valores respectivos – que estavam alocados nas contas de rateio – como resultantes de uma "prestação de serviços" da autuada perante tais empresas;

f) apesar da inocorrência da glosa de custos ou despesas da autuante – concluindo a autoridade fiscal por considerar todo o valor contabilizado como ingresso de reembolsos como receita de prestação de serviços pela autuada às

DOCUMENTO VALIDADO

> demais empresas do grupo – os custos e despesas incorridos para a suposta "prestação de serviços" foram completamente desconsiderados, já que efetuado o lançamento fiscal por arbitramento;
>
> g) a conclusão fiscal – por considerar os reembolsos como "receita de prestação de serviços" –, acaba por tomar como premissa que houve a atividade da empresa autuada em favor das demais empresas.

Cito, a próposito, julgamento deste CARF em que aceito o rateio de despesas operacionais, uma vez *"demonstrado nos autos que as empresas centralizadora e descentralizada mantiveram a escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio de despesas, bem como de que foram utilizados critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes"*:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2009
>
> CRITÉRIO DE RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO E AJUSTE PRÉVIO.
>
> Deve ser aceito o rateio de despesas operacionais quando restar demonstrado nos autos que as empresas centralizadora e descentralizada mantiveram a escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio de despesas, bem como de que foram utilizados critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes.
>
> DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.
>
> Devem ser consideradas dedutíveis as despesas quando restar devidamente comprovado nos autos que foram contratadas, assumidas, pagas e que correspondem a bens e serviços necessários, normais e usuais às atividades das empresas.
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2009
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

> Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.
>
> [...]
>
> Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar os pedidos de diligência e perícia; i.ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a glosa de despesas relativamente à conta nº 5132001 no valor de R$ 6.440.302,13 e para reduzir a base tributável relativamente à conta nº 88424004 excluindo o montante de R$ 25.210.855,92, mantendo R$ 10.618.563,66; ii) por maioria de votos, vencidos o Relator e o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa requerida pela recorrente no recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria em que vencido o Relator, o Conselheiro Evandro Correa Dias.
>
> [...]
>
> (CARF, Processo n. 10480.722014/2013-17, Acórdão n. 1402-004.040 – 1ª Seção de Julgamento/4ª Câmara /2ª Turma Ordinária, Relator Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves, sessão de 17 de setembro de 2019)

Por essas razões, entendo pelo cancelamento da exigência fiscal, no que se refere aos autos de lançamento de IRPJ e CSLL, havidos por arbitramento, após a desconsideração, pela autuante, do contrato de compartilhamento de custos.

3.2 DO ARGUIDO EFEITO CONFISCATÓRIO DAS MULTAS APLICADAS PELO NÃO ENVIO DAS ECFS E ECDS DOS ANOS-CALENDÁRIOS 2017 E 2018

As alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade de dispositivos normativos, bem como de violação a princípios constitucionais, não são passíveis de apreciação por esta instância administrativa, devendo ser carreadas ao Poder Judiciário, que tem competência para a discussão de tais questões. Sobre o assunto dispõe o Decreto nº 70.235/72:

> Art.26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Nesse sentido, vale citar o entendimento sumulado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

> Súmula n. 02.
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Assim, considerando que as penalidades aplicadas decorrem de aplicação de normas vigentes, às quais a autoridade administrativa é plenamente vinculada, e que não há decisão judicial de caráter vinculante determinando a invalidade dos dispositivos que fundamentam as penalidades aplicadas, resta considerar improcedente a alegação de inconstitucionalidade aventada.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento e provimento parcial do recurso voluntário, para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL, mantendo, contudo, a autuação relativa às multas regulamentares pelo envio intempestivo das ECD e ECF.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o robusto e bem fundamentado voto proferido pela ilustre Conselheira Relatora, o Colegiado, após os debates, houve por bem dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a tributação sobre o reembolso de despesas, mantendo-se as exigências do IRPJ e da CSLL calculadas sobre o lucro arbitrado.

A síntese do voto condutor do julgado restou assim registrada:

DOCUMENTO VALIDADO

> Por essas razões, entendo pelo cancelamento da exigência fiscal, no que se refere aos autos de lançamento de IRPJ e CSLL, havidos por arbitramento, após a desconsideração, pela autuante, do contrato de compartilhamento de custos.

Com a devida vênia, a conclusão acima estampada não parece coerente com as constatações do TVF (fls. 59 a 111).

É bem verdade que a Autoridade Fiscal, ao longo do bem fundamentado TVF, discorre sobre as diversas despesas que estariam sujeitas ao compartilhamento no grupo econômico e manifesta suas razões para entender que os valores registrados na contabilidade da Recorrente não estariam suportados por documentos hábeis e suficientes para validar os registros.

Contudo, o fisco, ao contrário do quanto afirmado, não desconsiderou o contrato de compartilhamento de custos formalizado entre as pessoas jurídicas do grupo econômico. Ao contrário disso, apontou que muitas das despesas compartilhadas não estavam suportadas por documentos previstos na própria avença.

O motivo do arbitramento, e da desconsideração das despesas compartilhadas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL não foi a invalidade do contrato, mas a falta de documentos aptos, necessários e suficientes a comprovar os registros contábeis dos anos-calendário sob fiscalização, de modo que a apuração do lucro real tornou-se impossível de ser realizada. Veja-se (TVF, fl. 42, destaques acrescidos):

> As despesas de backoffice totalizaram R$ 69.611.960,37 no AC 2017 e R$ 67.053.384,50 no AC 2018, **consumindo mais de 92% da receita bruta**, afetando significativamente os resultados dos períodos fiscalizados.
>
> Na situação presente **o sujeito passivo não observou os critérios de o rateio e nem apresentou à fiscalização elementos que pudessem aferi-lo**, mediante segregação das despesas correlatas a cada empresa conveniada, em evidente afronta ao Princípio Contábil da Entidade.
>
> Diante desse quadro, **caberia a recomposição da apuração do resultado** da Hortus (lucro real) e, também, de sua situação patrimonial, visto que suas despesas administrativas são compartilhadas de modo subjetivo, e sua contabilidade, no tocante a essas despesas, além de não segregá-las, são apropriadas sem lastro em documentação hábil (notas de débitos acompanhadas dos respectivos relatórios de despesas). **Tal recomposição é impossível porque não há elementos que permitam segregar as despesas de titularidade da Hortus S.A. das demais conveniadas**. É impossível apurar o lucro real da fiscalizada sem excluir de sua apuração as despesas que não lhe pertencem. Pela imprestabilidade de sua escrituração para fins de apuração do Lucro Real, procede-se a apuração do lucro por meio de arbitramento, consoante determina o art. 530, II, "b" do RIR/1999 e o art. 603, III, "b" do RIR/2018.

DOCUMENTO VALIDADO

> Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no Lucro Real devem possuir escrituração contábil completa e atualizada, com obediência à legislação fiscal e aos princípios e convenções geralmente aceitos em contabilidade.
>
> A escrituração regular é imprescindível para demonstrar a apuração dos lucros ou prejuízos. Quanto intimadas pelo Fisco, as pessoas jurídicas devem exibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes forem solicitados, em boa ordem, escriturados e em dia. Se não o fizerem, não estiverem em condições de fazê-lo, ou o fizerem com vícios, erros ou deficiências que tornem a escrituração imprestável para apurar o Lucro Real, ficam sujeitas ao arbitramento do lucro.
>
> Pelas provas documentais colacionadas no curso da ação fiscal, e consoante análise procedida anteriormente, depreende-se que as deficiências apontadas na escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica autuada – a saber, **a falta de segregação e rateio dos valores de despesas que foram necessários ao auferimento de receitas da pessoa jurídica fiscalizada e das demais empresas relacionadas que se utilizavam da mesma estrutura física e administrativa para o desempenho de suas atividades operacionais – impossibilitam a adequada apuração do Lucro Real**, culminando com a apuração do lucro por meio do arbitramento.

Não é, portanto, a desconsideração do contrato de compartilhamento de custos que motivou o arbitramento do lucro, mas sim a falta de comprovação documental dos registros contábeis dos anos-calendário sob fiscalização.

Nem se diga que o fisco poderia, como sustentado na sessão de julgamento, ter procedido à glosa das despesas não comprovadas. O TVF traz, com riqueza de detalhes, as razões pelas quais muitas das despesas compartilhadas não tiveram seus registros contábeis considerados válidos para fins de dedução de despesas.

Entretanto, como realçado no TVF, as despesas compartilhadas consumiram mais de 90% das receitas da pessoa jurídica auditada. Fossem elas meramente glosadas, estar-se-ia diante de uma autuação que tributaria quase 100% das receitas auferidas, o que seria inaceitável para a Recorrente e certamente objeto de intensos e acalorados debates sobre a glosa de tal monta de despesas.

Estas as razões que levaram o Colegiado a manter o arbitramento do lucro, divergindo neste ponto do voto condutor do julgado.

Este redator acompanhou a ilustre Conselheira Relatora na conclusão quanto à desconsideração dos reembolsos recebidos pela Recorrente como receitas dos períodos.

No caso dos presentes autos, e ao contrário do que havia concluído o voto condutor do julgado, a autoridade fiscal em nenhum momento desconsiderou o contrato de compartilhamento de custos celebrado entre a Recorrente e outras empesas do grupo econômico.

DOCUMENTO VALIDADO

Exatamente ao contrário disso, considerou o contrato válido e cobrou ao longo do procedimento fiscal a comprovação documental dos registros contábeis ligados às despesas compartilhadas pelo grupo econômico. E, conforme demonstrado ao longo do TVF, muitas das despesas compartilhadas não tiveram seus registros contábeis comprovados por documentos aptos e idôneos para tanto.

Ademais disso, as despesas não foram consideradas inexistentes, artificiais, ou coisa do gênero, e nem sequer consta a análise de todas as despesas compartilhadas registradas na escrita contábil. Dito isso, se apenas uma parte das despesas compartilhadas fosse comprovada, montante insuficiente para a apuração do lucro real, essa parte deveria, necessariamente, ser excluída da consideração a que chegou a autoridade autuante.

Entretanto, aos olhos deste Redator, a falha na comprovação das despesas compartilhadas registradas na contabilidade da Recorrente não implica, necessária e obrigatoriamente, em considerar que os reembolsos por ela recebidos constituem receita tributável, e assim procedeu o fisco.

Veja-se a fundamentação do TVF quanto a este ponto:

> 5 Backoffice" Da natureza de receita dos valores creditados a título "Rateio de Despesas
>
> Uma vez demonstrado que não foram atendidas as condições previstas pela Solução de Divergência Cosit nº 23 / 2013 para o rateio de despesas administrativas, os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico passam a assumir a natureza de receita.
>
> Receita é todo fato contábil capaz de provocar aumento na situação líquida patrimonial da entidade. No presente caso, a variação ativa está registrada nos lançamentos a débito da conta "11208003 – Taxa de administração a receber" e a crédito da conta de resultado "31201001 Rateio de despesas backoffice".
>
> Pela natureza das atividades administrativas, as receitas com backoffice são classificadas como receitas da prestação de serviços. Os montantes resumidos na tabela a seguir foram extraídos da conta contábil ECD "31201001 – Rateio de despesas backoffice":
>
> [...]

A Solução de Divergência COSIT nº 23/2013 está assim redigida:

> EMENTA: É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.
>
> Relativamente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

Nada há na ementa acima reproduzida que autorize a consideração, independentemente de quaisquer outras verificações, de reembolsos recebidos como receitas auferidas, no caso de não se comprovar a regularidade do registro das despesas.

Se o contrato de compartilhamento de custos tivesse sido desconsiderado pelo fisco, o que não é o caso dos autos, até se poderia admitir que os valores de reembolso seriam receitas, sem maiores investigações.

Mas este não é o caso dos autos e caberia à autoridade autuante, para fins de consideração do reembolso como receita, demonstrar que os valores registrados como reembolso na contabilidade não estariam suportados por documentos hábeis, o que não consta dos autos.

A autoridade autuante deveria ter se debruçado sobre os registros contábeis dos reembolsos e exigido documentação comprobatória de cada um deles, inclusive perquirindo as demais empresas do grupo, a fim de aferir qual montante deveria ser objeto de tributação.

Por estes motivos, acompanhei a relatora na desconsideração dos reembolsos recebidos como receita para fins de apuração do lucro arbitrado.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira

DOCUMENTO VALIDADO