



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

Processo nº 16327.000010/2005-15
Recurso nº 149.552 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.621 – 1ª Turma
Sessão de 06 de julho de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INTRAG DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA.

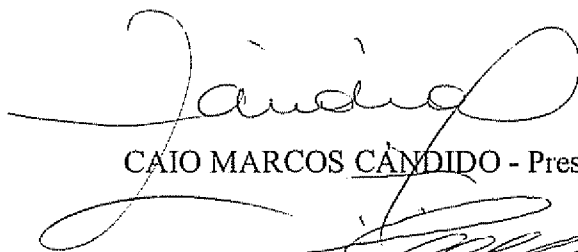
Ementa: Rateio de Despesas. Para que o Fisco não acate o método de rateio utilizado pelo sujeito passivo, cabe a ele – Fisco – comprovar que o contribuinte não utilizou o método eleito. Não é cabível a inversão do ônus da prova a fim de obrigar o sujeito passivo a comprovar a regularidade de suas despesas.

Rateio de Despesas. Comprovação do critério. A prova da utilização do critério previsto em convênio de rateio se faz pelos meios admitidos em Direito.

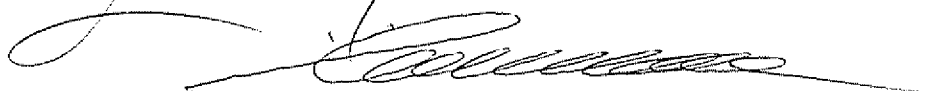
A juntada de documentos após a apresentação da impugnação e do recurso voluntário que ocorre para esclarecer os fatos já colacionados na impugnação e no recurso voluntário não está atingida pela preclusão. A sua análise se justifica frente ao princípio finalístico do processo administrativo fiscal. O acatamento das provas está previsto pelo princípio do livre convencimento do julgador consubstanciado no artigo 29 do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator). Designada para redigir o voto vencedor nesta parte a Conselheira Susy Gomes Hoffmann. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. O Conselheiro Leonardo de Andrade Couto votou pelas conclusões.



CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente Substituto.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Relator.



SUSY GOMES HÖFFMANN - Redatora Designada.

EDITADO EM: 25 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Em face do Acórdão nº 101-95.980, proferido pela Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Fazenda Nacional, por seu ilustre representante, apresentou o Recurso Especial de fls. 663/675, devidamente admitido pelo ilustre Presidente daquela Câmara, pretendendo a reforma da decisão, com fundamento no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (redação vigente à época) e nas razões seguintes.

Em 28.12.2004, a contribuinte foi cientificada do auto de infração de fls. 108/120, por meio do qual foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 298.216,18, relativo aos anos-calendário 1999 a 2002. O lançamento tem origem na glosa (i) de despesas desnecessárias; e (ii) de prejuízos compensados indevidamente, sendo a primeira infração o objeto do recurso.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal de fls. 83/101, nos anos 1999 a 2002, foram apropriados a crédito da conta “Despesas de Pessoal” valores decorrentes de “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, firmado entre a contribuinte e empresas do “Conglomerado Itaú”.

O contrato de rateio de despesas previa que os custos decorrentes seriam rateados de acordo com a efetiva utilização, mediante apresentação prévia de demonstrativos de custos. No entanto, segundo a Fiscalização, a contribuinte não demonstrou os métodos estatísticos e matemáticos que teriam sido empregados para a apuração dos valores rateados, não comprovando, assim, a efetiva utilização dos serviços e a sua compatibilidade e proporcionalidade com a necessidade das empresas.

Em decorrência, foi aplicado o método de custeio indireto, utilizando-se como parâmetro a receita bruta das conveniadas para a obtenção do critério de rateio de

despesas, tendo sido apurada a diferença a tributar de R\$ 210.989,66 em 1999; R\$ 69.528,03, em 2000; R\$ 82.548,59, em 2001; e R\$ 64.176,10 em 2002.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio da decisão recorrida de fls. 648/659, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário. Em suas razões, afirmou que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pela contribuinte para o rateio de despesas, nem realizou qualquer diligência para verificar as alegações da contribuinte. O ônus da prova compete àquele que alega os fatos. O Fisco não demonstrou a irregularidade do critério adotado pela contribuinte, razão pela qual restabeleceu a dedutibilidade das despesas decorrente do rateio.

A Fazenda Nacional apresentou o recurso de fls. 663/675. Indicou como paradigma o acórdão 105-16141. Em suas razões, afirmou que a contribuinte não comprovou, por documentos hábeis, o critério de rateio utilizado.

Defendeu a impossibilidade de admitir como prova os pareceres técnicos apresentados pela contribuinte em memoriais de julgamento, oferecidos diretamente à Câmara. Afirmou que, segundo os pareceres de auditoria, a divisão das despesas entre as sociedades seria resultado de apuração com base em técnica contábil, o que comprova a viabilidade da contribuinte tê-la demonstrado e comprovado durante o processo administrativo. A contribuinte não apresentou nenhuma prova de que as despesas deduzidas corresponderiam ao previsto no convênio de rateio de custos.

Acrescentou que a contribuinte não comprovou que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados aos memoriais de julgamento. Não consta nos autos nenhum documento que permita auditar o rateio de despesas com base nos critérios alegados pelo recorrido.

Afirmou que a apuração de despesas que poderiam ser rateadas pela contribuinte é espécie de arbitramento e após o arbitramento, ainda que o contribuinte apresente escrituração regular, não se pode cancelar o auto de infração, não havendo a figura do "arbitramento condicional".

A contribuinte apresentou contra-razões ao recurso, às fls. 689/696. Em suas razões, afirmou que a decisão recorrida, ao aceitar a juntada dos laudos, sopesou os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo.

Acrescentou que o acórdão paradigma invocado pela recorrente não serve como paradigma, haja vista que naquele processo administrativo a Câmara não recebeu a documentação comprobatória anexada aos autos.

Por fim, afirmou que a decisão recorrida demonstrou que a convicção dos conselheiros fundamentou-se na análise detalhada da documentação comprobatória produzida nos autos. A análise precisa e exemplificada da metodologia de apuração dos custos foi feita nos autos do processo nº 16327.000009/2005-91.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO

A decisão recorrida cancelou a exigência tributária sob o fundamento de que *a inércia do Fisco em apurar os critérios utilizados, justifica a manutenção dos critérios utilizados pela recorrente.*

Em suas razões, afirmou, em síntese, o seguinte:

No mérito, o argumento a ser enfrentado diz respeito à possibilidade do Fisco, unilateralmente, afastar o critério de rateio de despesas utilizado pela recorrente, aplicando critério diverso, sob argumento de que as despesas deduzidas não teriam sido efetivamente comprovadas.

(...) O Fisco, de posse das justificativas, e não satisfeito com as alegações apresentadas, constatou a infração, afastou o critério direto de rateio de despesas utilizado, e aplicou critério indireto, no seu entender, mais correto.

Justificou este ato pela não comprovação efetiva das despesas rateadas, o que invalidaria o critério direto de rateio das despesas. Mas, não questionou, em momento algum, o critério adotado pelo recorrente, nem mesmo intimou o mesmo ou o Banco Itaú S.A. a demonstrar efetivamente a utilização do critério direto de rateio das despesas.

(...) A análise dos documentos atinentes ao critério e ao próprio rateio das despesas, bem como quaisquer esclarecimentos adicionais, poderiam ter sido perfeitamente obtidos na sede da recorrente, ou do Banco Itaú S.A, conforme, aliás, claramente colocado às fls. 38, na resposta ao Termo de Intimação nº 009 a 037.

A inércia do Fisco, que não procedeu à qualquer diligência para verificar as alegações da recorrente, e tomar legítima a alteração do critério de rateio das despesas, torna a atuação nula.

De fato, é sabido que o ônus da prova compete àquele que alega os fatos. O Fisco, no caso em tela, alegou serem inverídicos, ou melhor, não comprovados, os critérios de rateio utilizados pelo recorrente, porém, em momento algum se prontificou a demonstrar a irregularidade, ou a infirmar o rateio efetuado, ou mesmo a intimar o recorrente para que fizesse a demonstração do critério direto de rateio das despesas."

(grifos nossos)

A Fazenda Nacional, por sua vez, indicou como paradigma o Acórdão 105-16141, cuja ementa tem o seguinte teor:



Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000, 2001 Ementa: CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO SOBRE AÇÕES PREÇO RECEBIDO. O preço recebido pela cessão do direito de fruir na constituição do usufruto sobre ações deve ser apropriado como receita operacional. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração. 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. TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL, PIS E COFINS A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção das exigências fiscais decorrentes dos mesmos fatos (grifos nossos)

O Acórdão paradigma não aceitou o critério de rateio de despesas da contribuinte, sob o fundamento de que “os laudos com data pretérita à ocorrência da fiscalização poderiam ter sido apresentados aos AFRS no curso dos trabalhos de auditoria, porém assim não agiu a empresa”. Afirmou que a empresa poderia ter apresentado os laudos anteriormente, permitindo a “aferição não só dos custos globais, como dos 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 da receita. Como não há arbitramento condicional 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”.

No presente caso, contudo, a discussão refere-se à possibilidade de o Fisco alterar, de modo unilateral, o critério de rateio de despesa adotado pelo contribuinte. A questão principal, que motivou o cancelamento do lançamento pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, na decisão ora recorrida, foi a inércia do Fisco em diligenciar, perante as empresas do grupo Itaú e da própria contribuinte, para verificar o critério de rateio utilizado e, sendo o caso, apontar as irregularidades apuradas e desconsiderar o método utilizado pela contribuinte.

Sobre os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial, o art. 67 do Regimento Interno do CARF dispõe o seguinte:

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.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do

Handwritten mark

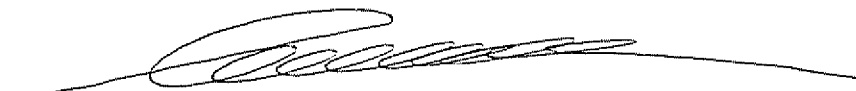
Handwritten signatures

CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria pré-questionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Observa-se, dessa maneira, que, em que pese serem similares as situações fáticas que originaram ambos os lançamentos, a questão debatida no acórdão paradigma não corresponde àquela discutida e acolhida no acórdão recorrido, não havendo, portanto, divergência entre aludidas decisões, a decisão recorrida e o paradigma. Assim, o recurso especial apresentado não atende os requisitos de admissibilidade, razão pela qual não deve ser conhecido.

Isto posto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida em todos os termos.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Relator

St
2

Voto Vencedor

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN

Considerando que este processo foi julgado na mesma sessão de julgamento do Recurso 151.000 da empresa do mesmo Grupo Econômico – a Itaú Capitalização S/A – Processo Administrativo número 16327.000011/2005-60, tendo o Recurso Especial do Procurador apresentado os mesmos Acórdãos Paradigmas e a mesma matéria, como redatora do voto vencedor, peço vênica para transcrever o mesmo voto por mim proferido naquele processo, devendo ser observado que eventuais alterações fáticas não devem ser consideradas, pois o tema de julgamento em ambos os casos é idêntico.

Pois bem. Passo ao voto.

O recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Contudo, necessário se faz a análise criteriosa quantos aos demais requisitos de admissibilidade.

Primeiramente, tem-se que a recorrente suscitou divergência jurisprudencial no que se refere à aplicação e interpretação do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/72, diante do fato de que, na decisão recorrida, a Câmara *a quo* “*deu provimento ao recurso voluntário, com base em ‘pareceres técnicos’ apresentados pelo Recorrido, oferecidos diretamente à Câmara, que foram anexados aos autos*”. Assim, afirmou que “*A se considerar que tais ‘pareceres’ representam prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, a e. Câmara a quo divergiu da jurisprudência de outras câmaras acerca do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72*”.

A Fazenda Nacional, com objetivo de demonstrar a caracterização da divergência jurisprudencial argumentou no sentido de que, ao se considerarem, no acórdão recorrido, os pareceres técnicos como provas documentais, não poderia estar justificado o seu acolhimento (dos pareceres técnicos) com base em uma das exceções previstas no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, pois nenhuma delas restou configurada, divergindo, destarte, do entendimento retratado nos acórdãos paradigmas.

Defendeu que, não caracterizada nenhuma das exceções, tem-se como preclusa a possibilidade de juntar novos documentos após a impugnação, consoante se entendeu nos acórdãos paradigmas.

Todavia, ao ser realizado o devido cotejo entre as decisões reputadas como divergentes por parte da recorrente, constata-se, forçosamente, em verdade, quanto a este ponto – preclusão – o dissídio não se faz presente.

Primeiramente, é necessário conceituar-se o que se entende por divergência jurisprudencial, passível de enfrentamento por parte deste órgão julgador: trata-se da



ocorrência de decisões divergentes, sobre uma mesma questão de direito baseadas numa situação fática semelhante, prolatadas por órgãos julgadores de um mesmo tribunal.

Ressalte-se: a questão de direito deve ser a mesma, é dizer, as decisões confrontadas devem retratar interpretações diversas especificamente sobre uma questão, a qual deve constituir, nas decisões confrontadas, efetivamente, a sua fundamentação determinante.

Diante disso, tem-se que o acórdão recorrido, ao referir-se à questão da possibilidade de levar em consideração os pareceres juntados pelo contribuinte diretamente ao Conselho de Contribuintes, foi expresso no sentido de que *“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... Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização”*.

Desta forma, baseando-se no princípio finalístico do processo, conjugado com o princípio da verdade material, entendeu-se naquele julgado no sentido de acolhimento dos documentos trazidos pelo contribuinte, sobretudo porque permitiram a formação da convicção daquele órgão julgador em relação à celeuma presente nos autos, qual seja, a caracterização e comprovação da efetivação do critério de rateio alegado pelo contribuinte.

Nos dois primeiros acórdãos suscitados como paradigmas, por outro lado, o órgão julgador decidiu sobre a apresentação direta de documentos juntamente com o recurso voluntário, sob a argumentação do contribuinte no sentido da “quase impossibilidade” de juntada de tais documentos anteriormente, no sentido de que *“a situação de ‘quase impossibilidade’ da produção da prova no momento oportuno (impugnação, ou in casu, manifestação de inconformidade) não está elencada dentre as exceções enumeradas no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, de enumeração taxativa”*.

Vê-se, assim, que o acórdão recorrido, proferido no presente processo, não perpetró interpretação do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, de modo que não se pode falar em divergência de interpretação da lei tributária.

Note-se que, na medida em que a recorrente cita como constituinte do dissídio a interpretação de um dispositivo de lei, especificando tal dispositivo, ela restringe a questão de direito aos lindes da proposição normativa em questão. Se o órgão julgador prolator da decisão combatida não interpretou o artigo de lei invocado, não se pode admitir como caracterizada a divergência jurisprudencial.

Ademais, a questão de direito objeto de interpretação no acórdão recorrido refere-se ao livre convencimento do julgador, correspondente ao artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe que *“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”*.

Por outro lado, não há identidade de situações fáticas entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos paradigmas, pois estes se referem a pedido de restituição de saldo credor de IRPJ (primeiro acórdão) e de pedido de ressarcimento do IPI (segundo acórdão) em que a juntada da documentação que comprove o direito à restituição ou ressarcimento são condições essenciais ao pedido, e nestes casos, o ônus da prova do cumprimento dos requisitos ao ressarcimento ou restituição pertence ao contribuinte.

No caso objeto deste processo, o tema refere-se ao ônus de provar a correção do critério do rateio de despesas (num primeiro momento durante a fiscalização e sobre ela

76

recairia tal ônus) e de demonstrar o erro da autuação ao tomar o método indireto como critério para o rateio (em sua defesa). Assim, não há qualquer similitude entre as situações fáticas do acórdão recorrido e dos dois acórdãos paradigmas.

Assim, para os dois primeiros acórdãos não estão presentes os requisitos necessários ao surgimento do dissídio jurisprudencial: a) não há similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido; e, b) não há apreciação da mesma questão de direito uma vez que o acórdão recorrido não trata da questão da preclusão.

Portanto, não pode ser conhecido o Recurso Especial no que tange à ocorrência da preclusão.

Ainda, no que se refere ao terceiro acórdão juntado como paradigma, apesar de minha posição pessoal de que o Recorrente deve fazer um criterioso cotejo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, curvo-me à posição majoritária desta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que havendo a mesma situação fática (no caso ocorreu porque os acórdãos versam sobre a fiscalização feita em todo o Grupo Itaú) e soluções jurídicas distintas aos fatos apresentados, há de ser conhecido o Recurso, especialmente se há o cotejo, ainda que feito de forma muito breve.

Portanto, por estas razões conheço do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional em vista do paradigma veiculado pelo 3º. Acórdão apresentado.

No mérito não vejo como ser modificado, neste item, o resultado do Acórdão Recorrido, seja pelos próprios fundamentos trazidos no Acórdão, seja por outros fundamentos ora indicados.

Para mim a questão original é sobre o ônus da prova.

O Recorrente participou de um “Convênio de Rateio de Custos Comuns” em conjunto com outras empresas do Grupo Itaú.

Neste convênio foi firmado entre as partes um critério pelo método direto de rateio, conforme se depreende do relatado no Termo de Verificação Fiscal, as cláusulas do referido convênio, assim disciplinaram o tema:

“a) O Banco Itaú S/A manterá estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades dos contratantes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos, com vistas à consecução dos respectivos objetivos sociais;

b) Os custos decorrentes da manutenção dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos;

c) O Banco Itaú S/A preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio”

Constata-se pelo Termo de Verificação Fiscal que a fiscalização não descaracterizou o convênio de rateio, mas o método adotado. E por que assim procedeu?

Porque entendeu como lícito o convênio. Todavia, desde o início solicitou provas que eram conflitantes com o método eleito para rateio pelo Grupo Itaú.

Explico melhor.

O método eleito pelo Itaú não era aquele que a fiscalização pretendia que o Grupo comprovasse. Note-se a resposta do Grupo Itaú ao pedido feito pela Fiscalização, conforme disposto no termo de verificação fiscal, do qual se extrai o trecho constante de fls. 121/122 dos autos.

"O contrato denominado Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC), existente entre o Banco Itaú S.A (Banco Itaú) e a Itaú Capitalização S/A (Itaucap), considera que as empresas necessitam de estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades operacionais de ambas e que há interesse em obter a otimização dos recursos disponíveis, a nível de pessoal especializado e equipamentos em geral, ganhando em economia de escala e que o banco manterá estrutura que atenda às necessidades comuns. Assim, os custos decorrentes do compartilhamento dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização entre referidas empresas.

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.

Para tanto, utiliza-se um modelo de apuração de custos por produto, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos através da medição dos custos das áreas envolvidas, a saber: Área de Negócios, Unidade de Processamento de Serviços às Agências (UPSA), Sistemas e Órgãos Gestores (como a contabilidade, por ex.).

Sendo assim, como é utilizado o modelo acima, que é válido para o conjunto de empresas envolvidas no compartilhamento de custos, a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos fica prejudicada, visto que elas não se dedicam exclusivamente ao produto de capitalização.

Por outro lado, os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio abrangem um imenso volume de informações por força do que se torna dificultada sua entrega imediata.

À guisa de exemplo, para fins de comprovação do efetivo compartilhamento de recursos, anexamos o demonstrativo anexo 1, onde se apresentam os valores de custos apurados, relativos às áreas do Banco Itaú envolvidas na comercialização, atendimento a clientes, processamento e controle contábil dos produtos da Itaucap.

Anexamos, ainda, demonstrativos (anexo 2), onde se relaciona, 2.245 pontos de venda (agências e postos de atendimento bancário), em praticamente todo o território nacional, por meio dos quais foram comercializados 1.360.434 títulos de capitalização ativos que Itaucap tinha em 31.12.99"

E, em nova intimação, a confusão continua e resulta numa autuação que, em momento algum, desqualifica o convênio firmado.

Parece-me que desde o início a fiscalização queria que o Grupo comprovasse o rateio por um método diverso daquele que foi o efetivamente eleito no convênio. E, como o Grupo, por uma impossibilidade total de fazê-lo, não apresentou a comprovação pretendida pela fiscalização, foi surpreendido com uma autuação que alterava o critério.

Registre-se o que constou do Termo de Verificação Fiscal (fls. 129/130):

4.2 Não obstante a posição do Banco Itaú S/A, esta fiscalização não mediu esforços para obter mais informações não só perante a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, como também junto às demais empresas do "conglomerado Itaú" que participaram, no mencionado ano-calendário, do denominado 'Convênio de Rateio de Custos Comuns'. Todavia, todos os esforços foram infrutíferos, tendo em vista que o Banco Itaú S/A, a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, bem como a maioria das empresas relacionadas no item 1.3, conforme se comprova pela juntada de parte dos Termos de Intimação lavrados por esta fiscalização e anexados às fls. 76/95, deixaram de apresentar as planilhas de rateio, elaboradas pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como qualquer prova, ou indício de provas da efetiva utilização dos referidos serviços.

4.3 Outrossim, é inegável a eventual participação de funcionários do Banco Itaú S/A em serviços junto às empresas do "conglomerado Itaú", participantes do Convênio de Rateio de Custos Comuns, incluindo a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A...

4.5

Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A, a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, bem como as demais empresas, teriam que demonstrar o custo homens/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificam a situação patrimonial da ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A. Não havendo apresentado esses elementos de prova, resta comprovado que o rateio dessas despesas foi realizado em total desacordo com o pactuado no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", ou seja, o rateio não foi realizado de acordo com a efetiva utilização dos serviços já relacionados. Em outras palavras, não foi utilizado o método direto para o rateio de despesas de pessoal das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e humanos.

Pelo que constou de todo o Termo de Verificação Fiscal, em especial dos trechos citados, fica claro para mim que a Fiscalização não entendeu o método eleito pelo Grupo Itaú.

O método eleito pelo Grupo Itaú foi o método direto, como constou do referido convênio e que aqui mais uma vez se repete: "Os custos decorrentes da manutenção dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, **segundo métodos estatísticos e matemáticos.**"



Assim, em vez de buscar entender estes métodos estatísticos e matemáticos (que a propósito estão elucidados pelo Recorrido em sua impugnação e em seu Recurso Voluntário e novamente provados por auditores externos nos documentos juntados) a Fiscalização insistiu em pedir uma documentação desconexa com o que determinava o convênio e, como não houve resposta específica – porque impossível – adotou o critério de rateio pelo método indireto.

Assim, não há como concordar com o pedido da Recorrente.

Cito, aqui, por relevante para o presente caso, passagem do voto proferido no acórdão nº 107-09.588, que se refere a uma das autuações perpetrada em face do Grupo Itaú, da antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com o seguinte teor:

“Como regra geral, o dever da prova é do fisco. Neste sentido é o art 923 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 n. 1.598, de 1.977, artigo 9º. Parágrafo 1º.

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei no. 1.598, de 1977, art. 9, parágrafo 2º)

Portanto é o fisco que deve provar que a despesa ou custo é inexistente ou que é falso o documento que suportou o lançamento contábil ou ainda que a despesa não é normal, usual ou necessária. Esse ônus jamais pode ser transferido ao contribuinte, quando os comprovantes forem apresentados ou quando os esclarecimentos prestados foram suficientes a sustentar o lançamento contábil, dando ao fisco elementos necessários para que empreenda as diligências que entender necessárias.

É fato notório que grupos de instituições financeiras compartilham estrutura operacional e de pessoal da alta administração. O simples relato dos acontecimentos permite antever aodamento por parte da fiscalização. Decerto premido pela aproximação do prazo decadencial, o auditor fiscal, à vista das informações obtidas, não empreendeu as diligências necessárias. Teria apurado que, em relação à ação fiscal levada a efeito no controlador Banco Itaú S/A e em outras empresas do grupo, outras unidades da Receita Federal adotaram critério diferente no tratamento da questão, no mínimo refizerem o rateio para distribuir as despesas comuns.

Assim, na medida em que a fiscalização levada a termo no Banco Itaú S.A, empresa centralizadora do rateio de custos não deixou dúvidas quanto ao fato de que entre as empresas do Conglomerado Itaú havia o compartilhamento de custos comuns, resta patente a inversão do ônus da prova. Isso porque, caberia à fiscalização a prova de que os critérios de rateio utilizados pelo Banco Itaú não poderiam ser aceitos, naturalmente não mediante a simples exibição de planilhas e demonstrativos

segundo o particular critério eleito pelo fisco, mas, sim, pela realização de profunda auditoria.

Aliás, tendo o Banco Itaú S.A (empresa centralizadora dos custos comuns), assim como a recorrente, prestado às autoridades de fiscalização da DEINF São Paulo e da DEINF Rio de Janeiro os esclarecimentos suscitados, especialmente quanto aos critérios que presidiram o rateio de custos pelas empresas do Conglomerado Itaú e as razões pelas quais não poderiam atender o particular critério eleito pelo fisco, realmente caberia às autoridades de fiscalização a prova de que os critérios de rateio empreendidos na empresa centralizadora dos custos comuns não poderiam ser aceitos. Isso sob pena de ofensa ao art. 845, §1º do RIR/99- que reza que os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elementos seguros de prova ou indícios veemente de falsidade ou inexatidão"-, como assim já decidiu este Colegiado em matéria análoga no recente Acórdão 107-0941, de minha relatoria" (Luiz Martins Valero).

Estamos frente, consoante o meu entendimento, a um nítido caso de impossibilidade de prova do fato nos termos do requerido pelo fisco, até porque tal fato, relativo ao critério de rateio suscitado na fiscalização, não fora, efetivamente, aquele demonstrado pelo contribuinte.

O fisco, na hipótese, estabeleceu, como condição à não autuação do contribuinte, a produção de uma prova que não poderia perpetrar. Pode-se afirmar estar-se diante de uma verdadeira "prova diabólica", aquela que, na definição de Alexandre Câmara, citado por Fredie Didier, refere-se "*àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal demonstração*"¹.

Na verdade, o que se tem é uma prova bilateralmente diabólica, a qual é impossível para as duas partes. A aplicação dessa doutrina convém ao presente caso, sobretudo, porque enseja uma razoável solução jurídica para o seu deslinde. Realmente, conforme os mesmos autores, segue-se que:

*"Para definir qual será sua regra de julgamento (ônus objetivo), cabe ao juiz verificar, ao fim da instrução, qual das partes assumiu o 'risco de inesclarecibilidade', submetendo-se à possibilidade de uma decisão desfavorável. Assim, se o fato insuscetível de prova for constitutivo do direito do autor: a) e o autor assumiu o risco de inviabilidade probatória ('inesclarecibilidade'), o juiz, na sentença, deve aplicar a regra legal (333, CPC) do ônus da prova (regra de julgamento) e dar pela improcedência"*².

Ora, por óbvio, não se pode admitir que o peso da não comprovação daquilo que o fisco exigiu, na medida em que se trata de prova impossível, possa recair sobre o contribuinte. Sendo o Fisco o responsável por trazer à tona o fato a ser provado, especialmente

¹ DIDIER JR. Fredie; BRAGA, Paula Sarno; e OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 2. 2ª edição. 2008. Ed. Jus Podivm. p. 87

² Idem p. 88.

tendo em vista que o contribuinte não poderia fazer prova de tal fato – a prova do rateio nos termos perseguidos pela fiscalização – aquele (o Fisco) é quem deve arcar com o “risco de inesclarecibilidade”. Se a ausência da prova rendeu ensejo à autuação, esta, indubitavelmente, não merece prosperar.

Ademais, nos termos do citado Acórdão da antiga 7ª. Câmara do 1º. Conselho de Contribuintes, uma vez que as despesas estavam regularmente escrituradas e nos termos da legislação em vigor, a presunção da legitimidade do lançamento tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, pertence ao sujeito passivo, quando as regras instrumentais foram regularmente obedecidas.

Desta forma, caberia ao Fisco comprovar que as despesas tomadas pela Recorrida não foram feitas em consonância com a lei e quando se fala em comprovar, isto significa que o Fisco teria que ter provado que o Grupo Itaú não logrou comprovar que teria feito o rateio de despesas nos termos propostos no Termo de Rateio. Entretanto, o Fisco não procedeu à verificação dos efetivos métodos de rateio utilizados pelo Grupo de empresas e assim não conseguiu elidir o lançamento realizado pelo próprio sujeito passivo.

Como já expus em trabalho anteriormente realizado:

Assim, sempre que alterar a norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo, a Administração Pública, por intermédio de seus agentes, terá de fundamentar o seu ato, apresentando as provas de que aquela norma expedida pelo sujeito passivo não deve ser admitida como válida no sistema.

Porém, deve ser verificado que também a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária expedida pelo sujeito passivo possui uma presunção de validade nos termos afirmados no capítulo anterior. Ora, uma vez enunciada pelo sujeito passivo, ela somente pode ser alterada pelo próprio sujeito passivo ou pela Administração Pública, de acordo com regras específicas e a partir da demonstração de que aquele primeiro enunciado não condiz com os aspectos formais relativos ao ato, ou não se harmoniza com os relatos sobre o evento social que deu causa à tributação, isto é, quando ficar demonstrado, por meios de prova, que aquele enunciado do antecedente da norma individual e concreta não se sustenta perante a análise das provas.

Portanto, entendo que o lançamento tributário ora em discussão, no que tange ao tema do rateio de despesas, não pode prosperar, em vista de ter sido realizado com evidente inversão do ônus da prova e sem que o Fisco tenha desqualificado o critério de rateio utilizado pelo Grupo Itaú.

Todavia, ainda que se quisesse adentrar no mérito da comprovação do critério de rateio, tenho a convicção de que restou comprovado nos autos que o Grupo obedeceu aos critérios anteriormente definidos no Convênio firmado, conforme ficou muito esclarecido pelo Acórdão recorrido.

Neste tópico gostaria de esclarecer o seguinte sobre o voto prolatado pela Câmara a quo: No voto proferido tomou-se o voto elaborado pela Conselheira Sandra Faroni que assim se posicionou:



De se observar que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam. Não cabe exigir da fiscalização que, ante a ausência de fornecimento de elementos para averiguar o rateio feito, o homologue. Por outro lado, não é razoável impugnar o rateio de despesas, se não houver dúvidas quanto à efetiva repartição de custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pode ter acesso e que, inclusive, é o mais frequentemente adotado.

Ora, pelo que já expus não concordo com esta premissa. Em sua impugnação e em seu recurso a empresa autuada, ora recorrida demonstrou, exaustivamente, os critérios do rateio, trazendo inclusive laudo técnico explicativo destes critérios. Os demais documentos trazidos após o Recurso Voluntário têm o condão de corroborar aquilo que já estava demonstrado e de cabalmente provar que os critérios eleitos no termo de convênio foram obedecidos nos anos subseqüentes. Assim, ainda que não fosse necessário, a meu ver, a autuada demonstrou e comprovou que o critério de rateio eleito foi feito.

E, neste item, é indiscutível que os laudos apresentados pela Recorrida, puseram fim à questão na medida em que comprovam que o critério adotado era legítimo e condizente com a legislação em vigor. Nestes termos concordo com a conclusão da Conselheira Sandra Faroni em seu voto, nos seguintes termos: *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.*

Por todo o exposto, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.


SUSY GOMES HOFFMANN - Redatora Designada

