



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 16327.000012/2005-12
Recurso n° 101-152.373 Especial do Procurador
Matéria RATEIO DE CUSTOS
Acórdão n° 01-05.966
Sessão de 12 de agosto de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAÚ ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e CSLL.

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002.

Ementa: A escrituração deve viabilizar a auditoria contábil fiscal.

Embora intimada a empresa não apresentou durante a fiscalização a documentação que possibilitasse a fiscalização cumprir seu papel de aferição do resultado do exercício, com a conferência dos custos compartilhados pelo método custo efetivo.

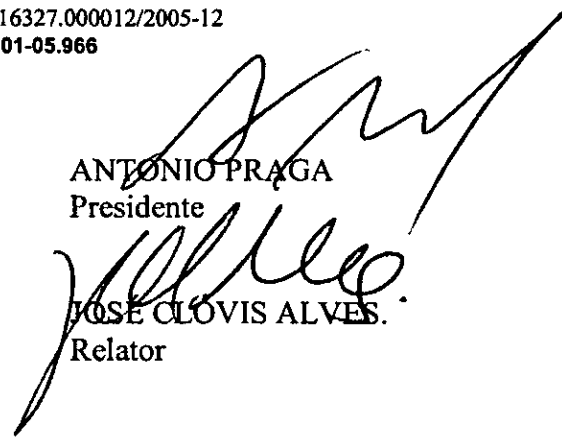
Na impossibilidade de aferição dos custos rateados em cada empresa, a fiscalização utilizou o método de custeio indireto, parametrizado pelo conceito da receita bruta.

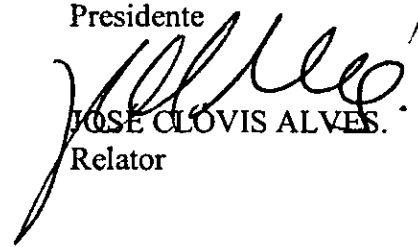
A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, quando inócua uma das hipóteses contidas nas letras “a” “b” ou “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235; mormente quando tenta justificar a correção de método de rateio de custos que não foi objeto de auditoria contábil fiscal por absoluta culpa do recorrente, obrigando a fiscalização a utilização de método alternativo.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Karem Jureidini Dias que negou provimento ao recurso. O Conselheiro Antonio Praga acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


JOSE CLÓVIS ALVES
Relator

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luciano de Oliveira Valença, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

O Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto a 1º Conselho de Contribuintes, inconformado com a decisão contida no acórdão 101-95.792 de 18 de outubro de 2.006, utilizando a faculdade contida no artigo 56 inciso II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes RICC, artigos 7º inciso II e 15 § 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais RICSRF, ambos aprovados pela Portaria MF 147/2007, apresentou Recurso Especial de Divergência, objetivando a reforma da decisão colegiada.

Para melhor compreensão da lide necessário se faz um breve relato da autuação.

Assim disse, em epítome, a fiscalização no TVF de folhas 79/98:

Que intimou a comprovar os montantes atribuídos às empresas participantes do “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, e embora intimada a fiscalizada não demonstrou, nem apresentou qualquer prova material no sentido de que os valores rateados são compatíveis à necessidade das empresas.

A empresa se utilizou dos custos calculados pelo método direto, e assim teria que demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva dos funcionários do Banco Itaú., bem como teriam que demonstrar o custo homem/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificaram a situação patrimonial da empresa.

Não havendo apresentado os 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 das despesas de pessoa das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e humanos.



E conclui, “assim, não sendo possível a adoção do método do custeio direto, por parte do fisco, em situação de revisão do lançamento, há de aplicar-se o método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito da receita bruta. O recurso a este método se dá ao amparo dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Releva-se, na espécie, que caso a fiscalização não pudesse exercer seu poder dever, de demandar critérios de rateio de dispêndios, estar-se-ia diante de uma situação absurda, visto que nosso ordenamento jurídico preconiza a liberdade contratual. Portanto os conglomerados econômicos financeiros poderiam manipular resultados, como bem lhes conviesse, sob o manto de um contrato particular, afrontando a harmonia do sistema jurídico tributário.”

O lançamento foi mantido da decisão de primeira instância e reformado pela 1ª Câmara do 1º CC, que deu provimento ao recurso voluntário, tendo o acórdão atacado sido ementado da seguinte forma:

Acórdão nº. : 101-95.792

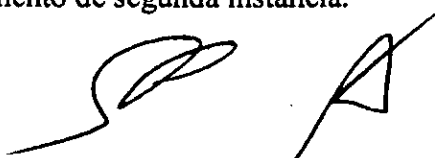
RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO- REGULARIDADE DO RATEIO- GLOSA- Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa.

Recurso provido

No voto a relatora diz que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impunante, mas se viu na impossibilidade de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam. E conclui: “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 dos custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pôde ter acesso e que, inclusive, é o mais freqüentemente adotado.

Ocorre que, com origem no mesmo fato, a fiscalização lavrou auto de infração contra o Banco Itaú S/A, que foi objeto do processo administrativo nº 16327.000009/2005-91. O litígio originado com a impugnação àquele auto de infração foi julgado por esta Câmara, que analisou pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003. A partir dos relatórios técnicos apresentados, concluiu a Câmara, por unanimidade, que restou demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e à necessidade das empresas, não podendo prevalecer a glosa (Acórdão 101-95.791).”

Considerando que a relatora ancorou a decisão dada a este processo a decidido no acórdão 101-95.791, mister se faz trazer a este o resumo quanto à apresentação de provas documentais no curso do processo e as justificativas para aceitação de pareceres juntados em memoriais por ocasião do julgamento de segunda instância.



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

Com a impugnação, o Banco teve nova oportunidade para provar a idoneidade do rateio. Não obstante ter descumprido seu dever de colaboração, a lei faculta a discussão administrativa do lançamento, podendo o sujeito passivo contestá-lo, declinando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A prova documental deve acompanhar a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que ocorra uma das razões especiais previstas na lei (Decreto nº 70.235/72, arts. 15 e 16).

Portanto, considerou a decisão recorrida que nem com a impugnação o sujeito passivo apresentou os elementos (demonstrativos, planilhas, etc.) para comprovar a regularidade do rateio.

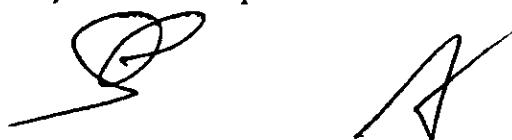
Dentro do que lhe foi apresentado, irretocável a decisão recorrida. Isso porque os elementos trazidos não eram foram suficientes para formação da convicção, e diligências ou perícias na fase de julgamento se justificam quando o sujeito passivo tiver trazido todos os elementos de que dispunha para provar a correção do seu procedimento e quando essas provas tiverem gerado dúvidas no espírito do julgador. Não, porém, se o impugnante não se desincumbiu desse ônus, como no caso concreto. Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Isso poderia significar a reabertura do procedimento fiscalizatório e a eternização do processo, com a frustração de seus objetivos.

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

A primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração nessa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo.

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

Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que a possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar “planilhas e



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

A relatora faz uma análise dos pareceres juntados e conclui pelo provimento do recurso.

Inconformado o PFN apresentou o Recurso Especial de Divergência de folhas 254/271, argumentado que a decisão recorrida ao acolher provas documentais trazidas somente em memoriais contrariou o disposto no artigo 16 § 4º do Decreto 70.235/72 e divergiu da interpretação dada pelos Acórdãos 105-16.003, 2002-15.430 e 105-16.141, cujas cópias fez juntar aos autos.

Em resumo são essas as razões trazidas pelo recorrente.

“A análise do processo administrativo confirma que o recorrido, de fato, não apresentou nem à fiscalização, e nem à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, nenhuma prova de que as despesas deduzidas corresponderiam ao previsto no citado convênio de rateio de custos.

A fiscalização foi extremamente clara ao exigir ao recorrido que demonstrasse que as despesas de pessoal foram rateadas efetivamente com base na utilização dos serviços.

Os pareceres que basearam o decidido pela e. câmara *a quo*, apresentados em memoriais de julgamento, explicam a forma de alocação de custos, que é calculada por “atividade”, quantificada por meio de “direcionadores de custo”. Válido transcrever o seguinte trecho do parecer da FIPECAFI:

“Note-se que a alocação não se faz por conta contábil (que identifica a natureza do recurso utilizado) nem muito menos por salário de cada funcionário, que é, apenas, um dos recursos, e sim por atividade. A atividade é a ação praticada com o concurso de vários recursos: humanos, materiais, tecnológicos, etc. O que as várias áreas utilizam, inclusive as das empresas ligadas, é a atividade como um todo, e essa utilização é medida, como vem sendo ressaltado, por meio de direcionadores de custos.

(...)



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

(...)

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

32 - Verifica-se nos pareceres que o Recorrido teria apurado e rateado seus custos de um modo específico, que levaria em consideração cada serviço prestado às empresas que participam do convênio de rateio. Cada um desses serviços seria avaliado de modo diferente.

33 - Diante dessa explicação, e se é dessa forma que o rateio é efetuado, percebe-se que a divisão das despesas entre as sociedades que participam do convênio seria resultado de uma apuração com base na técnica contábil.

34 - Ora, se assim o é, se a despesa seria rateada com base em um determinado critério, é evidente que o Recorrido poderia e deveria demonstrar com documentação hábil, que os serviços (“atividades”, como nomeado no parecer) foram prestados às sociedades envolvidas no rateio, e que os custos desses serviços foram apurados e rateados com base nos ditos “direcionadores de custo”.

35 - Mas o Recorrido simplesmente não fez essa prova!

36 - O Recorrido certamente entende que não é necessário demonstrar que o rateio das despesas foi corretamente efetuado, bastando, para suprir o ônus da prova, a sua afirmação (ainda que secundada por respeitáveis pareceristas).”

Cita jurisprudência do Conselho e desta Turma da CSRF, colacionando a tese da necessidade de comprovar os custos e despesas rateadas e ressarcidas e que são necessários, usuais e que correspondem a bens e serviços recebidos.

Cita doutrina de Luciana Rosanova Galhardo que defende a necessidade de comprovação da efetividade dos serviços prestados com documentação hábil e idônea, com precisa identificação dos gastos incorridos em favor da empresa que está arcando com o rateio de custos ou despesas.

E conclui:

“No caso concreto, o Recorrido apenas identificou o critério de rateio, mas não fez prova alguma de que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados aos memoriais de julgamento.”



Note-se portanto que esses pareceres anexados aos memoriais de julgamento não mudam em nada a situação constatada pela própria e. câmara *a quo*, de que a “fiscalização não rejeitou o critério adotado pela impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam”.

“Ora, *data maxima venia*, esse estado de coisas permanece inalterado, pois não há nos autos nenhum documento que permita auditar o rateio de despesas com base nos critérios alegados pelo Recorrido!!”

Dessa forma, surpreende, *data maxima venia*, que a e. câmara *a quo* tenha acolhido os pareceres apresentados pelo Recorrido em memoriais de julgamento.

Porém, caso realmente a e. câmara *a quo* tenha julgado que os pareceres representariam algum tipo de prova, não restou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na impugnação, consoante previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

A e. câmara *a quo* afastou a aplicação da regra com base no “princípio da finalidade” do processo. Portanto, julgou que, em caso de conflito entre tal regra e esse princípio, o segundo prevalece.

Data maxima venia, o art. 16 do Decreto nº 70.235/72 em nada destoa do “princípio da finalidade” do processo, ao contrário, o concretiza. A finalidade do processo é a solução do conflito. A regra do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 visa impedir a eternização indesejada do litígio, sem vedar a possibilidade de apresentação de provas em caso de força maior. Ou seja, a regra está em plena sintonia com o princípio.”

Traz doutrina de Humberto Ávila no sentido de que se houver um conflito real entre um princípio e uma regra de mesmo nível hierárquico, deverá prevalecer a regra e, não, o princípio, dada a função decisiva que qualifica a primeira.”

Afirma que o artigo 16 do Decreto 70.235/72 proíbe a juntada extemporânea de provas, e que a autuada não se enquadra em nenhuma das exceções.

Diz que a prática de juntada a posteriore de provas ofende o princípio de colaboração que governa a relação fisco contribuinte, traz doutrina de James Marins e Alberto Xavier sobre o tema.

Traz jurisprudência do Conselho e da CSRF sobre o arbitramento de lucros e diz que há uma similitude entre tal procedimento e o adotado pela fiscalização em relação à adoção de critério de apropriação de custos e que não pode haver arbitramento condicional, assim como a adoção condicional de um método utilizado pela fiscalização em razão da impossibilidade de aferição do método utilizado pela empresa.

E conclui seu RE da seguinte forma:

a) a juntada aos autos dos pareceres apresentados pelo Recorrido em memoriais, não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72;

b) os pareceres apresentados pelo Recorrido demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil. Todavia, não há nenhuma prova de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério;

c) a apuração das despesas dedutíveis mediante o critério adotado pela fiscalização está correta, e não pode deixar de ser aceita em função de pareceres apresentados extemporaneamente, que sequer foram aferidos pela fiscalização. Não é possível o arbitramento condicional.

Assim, merece reforma o r. acórdão proferido pela e. câmara *a quo*, eis que o Recorrido não provou a dedutibilidade das despesas supostamente incorridas, devendo ser mantido o auto de infração lavrado em face do Recorrido.

O Presidente da 1ª Câmara do 1º CC, através do Despacho nº 101-009/2007, deu seguimento ao apelo por entender estabelecido o dissídio jurisprudencial.

Cientificado o contribuinte apresentou Contra-razões ao RE, argumentando, em resumo, o seguinte:

“...O acórdão proferido nestes autos sopesou os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, concluindo que os documentos só foram aceitos naquela fase processual por permitirem ao julgador aferir que os valores foram rateados com base na efetiva utilização dos serviços e conforme a necessidade das empresas do Conglomerado.”

Afirma a verdade material permite à administração pública atuar de modo a averiguar os eventos de interesse tributário. O formalismo moderado tem o objetivo de facilitar a participação do administrado, além de contribuir para a celeridade e economia administrativa.

Cita doutrina de James Marins sobre o princípio da verdade material.

Diz que o acórdão acolheu a documentação probatória, mesmo após a impugnação, em estrita observância ao princípio da verdade material, que permite à administração pública perseguir a verdade objetiva. Cita jurisprudência do 1º CC sobre esse princípio.

Diz que o acórdão proferido pela 5ª Câmara não serve de paradigma pois nele não foi trazida a documentação anexada nestes autos.

Afirma que a PFN embora não tenha trazido decisões que divergem do acórdão, afirmou que o recorrido “apenas identificou o critério de rateio, mas não fez prova alguma de que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados aos memoriais de julgamento.

E conclui: “Na hipótese dessa matéria ser passível de apreciação, sem a prova da divergência, o que se admite apenas por argumentação, equivocou-se mais uma vez a procuradoria. Isso porque o voto proferido pela relatora e acolhido pelos julgadores faz menção à análise precisa e exemplificada da metodologia de apuração dos custos feita nos autos do processo nº 16327.000009/2005-91, que originou o presente auto de infração.

Pede a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo, teve seu seguimento deferido, dele tomo conhecimento, bem como das contra-razões trazidas pela empresa.

A divergência entre os arestos postos em confronto está patente pois enquanto o atacado, relevando a determinação contida no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, examinou prova colacionada somente em memoriais, os paradigmas entenderam por dar efetividade à norma não acolhendo provas trazidas aos autos a destempo.

A questão posta em discussão nesta esfera especial diz respeito à interpretação do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, especialmente o seu parágrafo 4º.

Transcrevamos o referido texto legal.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16 - A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

{§§ 4º a 6º com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.}

O princípio da preclusão processual visa a proteção do processo, porém deve ser utilizado com moderação e ponderação pelos julgadores.



Sobre o tema assim se manifestaram os mestres Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López, na obra *Processo Administrativo Fiscal Comentado*, Editora Dialética, 2002/página 205:

“As limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas no § 4º do artigo 16, no entanto, tem provocado debates profundos entre os julgadores de primeira e segunda instância administrativa, eis que, ao se levar às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. Embora reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar à manipulações indesejáveis e à protelações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término.” (Grifamos).

O Doutor Paulo Celso B. Bonilha, na obra *“Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, Dialética, 1.997, fls. 78/79, assim leciona:

“Em suma, como já acentuamos, o exercício da atuação probatória da autoridade julgadora do processo administrativo tributário demanda, antes de mais nada, equilíbrio e bom senso. Não lhe compete ir além do “petitum”, ou seja, dos pontos definidos como controversos na impugnação do contribuinte, muito menos suprir a inércia deste ou da Fazenda com sua iniciativa. Cabe-lhe, não obstante, esclarecer os pontos considerados relevantes para o seu convencimento e que, porventura, não ficaram suficientemente comprovados pelas provas aportadas ao processo pelas partes.” (Grifamos).

A Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, na Obra *“Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 3ª Edição, fl. 195, assim leciona:

“O processo é informado pelo sistema de preclusões, pois se assim não fosse estaria sendo eternizado e, por isso, não cumpriria sua finalidade, ainda que presente a verdade material.” (Grifamos).

Como vimos a doutrina caminha no sentido de um formalismo moderado, ou seja abre a possibilidade e exame de provas ainda que apresentadas a destempo, para cumprimento de um dos princípios basilares da processo administrativo tributário, o da verdade material, ou real, porém até em relação a este princípio há limites sob pena de se eternizar o processo.

É certo que em cada caso concreto se examinará a lide desde o lançamento, os atos praticados pelas partes e os documentos colacionados nos autos, para decidir sobre a possibilidade de aceitação, ou não, da prova documental.

Como dito pelo Professor Bonilha, cabe ao julgador esclarecer pontos considerados relevantes para o seu convencimento, é o que faremos a seguir.

Sabemos que existem diversas formas de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, divididas porém em duas categorias: por diferença (lucro real), ou, por presunção – (lucro presumido/arbitrado).

No caso dos autos a forma de tributação adotada pela empresa foi lucro real, logo todos os lançamentos relativos às mutações patrimoniais ocorridas dentro do período de



apuração e que interferiram na apuração da base de cálculo devem ser possíveis de aferição, não só pelos Auditores Fiscais, a serviço da SRF, como também pelos Auditores Independentes, a serviço dos acionistas, quando empresa de capital aberto.

Pois bem o Auditor Fiscal tentou conferir os custos registrados atribuídos às empresas participantes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns", tendo intimado e reintimado, não só cada empresa participante como a empresa centralizadora Banco Itaú, sem no entanto conseguir realizar a conferência, quer documental, quer valorativa dos lançamentos contábeis que interferiram na determinação das bases de cálculo do IRPJ E CSLL.

Pois bem, diante da impossibilidade de conferência pelo método utilizado pela empresa, custeio direto, para efeito de revisão do lançamento, aplicou o método de custeio indireto, parametrizado pelo conceito de receita bruta.

Bom lembrar que no caso de auditoria não basta a explicação de como são alocados os custos ou despesas. Necessário se faz testar se os documentos que lastrearam os lançamentos correspondem à realidade dos fatos ocorridos, se os valores estão corretos quanto ao tempo lugar e empresa que assumiu o ônus.

Cabe também ressaltar que a empresa deve manter à disposição da fiscalização não só a escrituração como toda documentação que deu origem aos lançamentos contábeis e devem ser apresentados durante a auditoria.

A fiscalização portanto abandonou o método utilizado pelo contribuinte pela impossibilidade de conferência e se utilizou de outro método.

A pergunta que se faz é a seguinte: poderia ser aceito um conjunto de provas, para justificar valores alocados em cada empresa participante do rateio por um método que não foi o utilizado pelo lançamento por absoluta culpa das empresas participantes?

Entendo que não, pois assim teríamos um lançamento condicional. Podemos fazer um paralelo com o arbitramento do lucro. Se a escrita contábil contém vícios que inviabilize a determinação do lucro real, a fiscalização então arbitra o lucro. Vem a empresa com toda a escrituração e documentação nos autos e pede que a se defira a forma de tributação pelo lucro real, o julgador tem dois caminhos, ou anula o auto de infração porque a fiscalização fora açodada e teria condição de apurar o lucro por diferença, ou mantém o arbitramento.

Admitir uma prova trazida aos autos em memorial, tentando justificar custos por um método que não foi possível de conferência pela fiscalização e portanto abandonado, não pode ser aceito, pois além de não ter relação com a autuação em si, que se deu por outro método, foi colacionada aos autos a destempo, contrariando o § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

A apresentação a destempo, não dos documentos que lastrearam os lançamentos, mas de parecer que tenta justificar o método de custeio direto, não utilizado no lançamento, não pode ser aceita.

Bom lembrar que deixo de me pronunciar sobre a apreciação feita pela relatora em relação conteúdo dos pareceres colacionados, pois, como dito, se referem a metodologia não utilizada no lançamento e sobre tal fato não houve estabelecimento de divergência jurisprudencial.

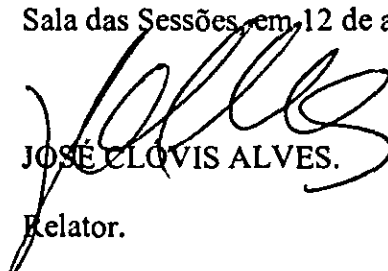


Não se trata de desprezar o princípio da verdade material, mas de ratificá-lo, pois a verdade a ser perseguida é aquela existente desde o lançamento (considerar os custos por rateio indireto, único possível no momento do lançamento) e não uma pretensa verdade de fatos (considerar os custos pelo método do rateio direto) que não foram levados em conta pela fiscalização por absoluta culpa da empresa autuada, que não possibilitou a auditoria dessa conta.

À CSLL aplico a decisão dada ao IRPJ, tendo em vista a íntima relação de causa e efeito que os une.

Pelo exposto, conheço do recurso apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional, e no mérito DOU-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2008


JOSE CLOVIS ALVES.

Relator.

