



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000016/2005-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.401 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAU GESTÃO DE ATIVOS S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O PRAZO PARA O RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. DIÁLOGO DAS PROVAS. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e o pedido de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (artigo 16 do Decreto 70.235/1972). Está dentre as hipóteses de exceção legalmente previstas a apresentação de laudos ou relatórios no contexto da discussão da matéria em litígio, que não constituem o direito alegado, mas apenas sistematizam o conteúdo dos documentos tempestivamente apresentados.

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

Ano-calendário: 1999

RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

É válida a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas quando o contribuinte não fornece à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado.

VALOR DAS DESPESAS SEM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. RATEIO. DEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de outra empresa do mesmo grupo, em razão de rateio, é imprescindível que, além de atenderem aos requisitos previstos na legislação do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao IRPJ estende-se aos demais tributos lançados de forma reflexa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente

convocado). No mérito, acordam em dar provimento parcial ao Recurso Especial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, nos seguintes termos: (i) quanto à preclusão para juntada de prova, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora), André Mendes de Moura, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento e (ii) quanto ao rateio de despesas, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à preclusão para juntada de prova, a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão n.º 101-96525**, de 23/01/2008, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário de ITAU GESTÃO DE ATIVOS S/A.

Do termo de verificação fiscal (fls.) se extrai que se trata de lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário de 1999 a 2002, sob o argumento de redução indevida do lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não ter ficado comprovada a efetiva utilização da estrutura compartilhada decorrente do "Convênio de Rateio de Custos Comuns — CRCC" firmado com o Banco Itaú S/A, prejudicando, assim, a dedutibilidade integral das despesas de pessoal lançadas na contabilidade.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente na primeira instância de julgamento pela seguinte decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DESPESAS SEM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. RATEIO. DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

ÔNUS DA PROVA.

A atribuição do ônus da prova ao Fisco não o impede de efetuar o lançamento de ofício com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recuse-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando efetuado sem a formulação dos quesitos, assim como sem a indicação do nome, endereço e a qualificação profissional do perito, por não se coadunar às regras do artigo 16, inciso IV, e § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido em relação ao lançamento matriz.

Lançamento Procedente

Intimado da decisão de primeira instância em 21.03.2006, recorreu ao Conselho de Contribuintes, em 19.04.2006, tempestivamente (fls. 374/389), juntando os documentos de fls. 390/421, alegando em síntese, as mesmas razões de sua exordial e apontando erro na apuração:

VI - DA DIVERGÊNCIA DE VALORES

Ainda que nenhuma das alegações acima prosperem, verifica-se equívoco na apuração dos créditos tributários lançados no auto de infração em referência. Isso porque, no ano de 2001, não obstante o autuante tenha partido das informações que lhe foram prestadas, relativas à receita bruta das empresas conveniadas, tais informações continham equívoco de digitação que gerou distorção na proporcionalização efetuada.

A Recorrente anexa demonstrativo que evidencia o efeito desse equívoco, e permite verificar que a receita bruta auferida pela Recorrente no ano de 2001 corresponde a 0,00435001% da receita total das empresas conveniadas (e não aos 0,00135998% calculados pelo autuante), o que faz com que a base de cálculo dos créditos que teriam deixado de ser recolhidos se altere substancialmente (doc. 04).

Após o final do prazo do recurso voluntário (fls. 439/440), o contribuinte, objetivando demonstrar a validade dos critérios e procedimentos adotados por ele relativos ao Convênio de Rateio de Custos, juntou aos autos os seguintes documentos: Laudos da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras — FIPECAFI (fls. 449/491), da Moore Stephens Auditores Independentes (fls. 492/571) e da BDO Trevisan (fls. 572/586).

Ao recurso voluntário apresentado foi dado provimento, nos termos da seguinte ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO —

Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

IRPJ — RATEIO DE CUSTOS — DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO — As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.

LANÇAMENTO DECORRENTE — CSLL — Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Em face da decisão favorável ao contribuinte, a PGFN apresenta recurso especial de divergência à CSRF, alegando, em síntese, que:

a) Consoante os acórdãos paradigmas 105-16003 e 202-15.430, a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, bem como que tais pareceres demonstram apenas que o critério de rateio utilizado pela Recorrida estaria de acordo com a técnica contábil, mas não que as despesas deduzidas foram registradas com base nesses critérios.

b) A Quinta Câmara do e. Conselho de Contribuintes, no Acórdão 105-16.141, teria se pronunciado sobre o convênio de rateio de custos firmado pelo Conglomerado Itaú, reconhecendo válido o critério com base na receita bruta adotado pela fiscalização, em razão da não comprovação do critério utilizado para rateio das despesas de pessoal.

Os Acórdãos paradigmas apresentam as seguintes ementas, nas partes que interessam:

Acórdão 105-16003

PRECLUSA0 - A luz das disposições contidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, tratando-se de prova documental e ressalvados os casos ali previstos, a sua apresentação deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual. Recurso negado.

Acórdão 202-15430

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

Acórdão 105-16141

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.

O despacho de admissibilidade (fls.638-639, vol.3), deu seguimento ao recurso especial de divergência da PGFN, nos seguintes termos:

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

"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."

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

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

Em contrarrazões, o contribuinte alega, em síntese:

- equívoco cometido pela PGFN ao afirmar que os pareceres foram anexados **aos memoriais de julgamento**, porque tais pareceres foram **juntados aos autos**, por meio de petição protocolada no E. Conselho de Contribuintes, no dia 03.11.06, e o julgamento se realizou mais de um ano depois, em 23.01.08.

- não merece reparos o acórdão proferido nestes autos que sopesou os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, concluindo que os documentos 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.

- em que pese a argumentação da Fazenda Nacional de que o acórdão proferido pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes tratou de situação análoga ao presente processo e decidiu por acolher o critério com base na receita bruta proposto pela fiscalização, é de se ressaltar que aquela Câmara **não recebeu a documentação probatória anexada nos presentes autos**; sendo assim a decisão trazida pelo recurso especial sequer considerou a questão, **não podendo servir de paradigma**.

- análise precisa e exemplificada da metodologia de apuração dos custos foi feita nos autos do processo n.º 16327.000009/2005-91, que originou o presente auto de infração.

Ao final, sustenta que não merece prevalecer o Recurso Especial, pois o acórdão proferido está em consonância com os princípios norteadores do contencioso administrativo tributário e que, na hipótese de o acórdão ser reformado, *o valor autuado não merece prevalecer em razão das divergências de valores apontadas pelo Recorrido quando da apresentação do recurso voluntário*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente

da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

A Fazenda Nacional apresentou o recurso especial aduzindo que a prova documental somente pode ser apresentada após a impugnação caso reste demonstrada a ocorrência de alguma das exceções dispostas nas alíneas do §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 (paradigmas 202-15.430 e 105-16003), bem como que os laudos técnicos trazidos aos autos apenas demonstram que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil, mas não que as despesas deduzidas foram registradas com base nesses critérios (paradigma 105-16141).

O recorrido (Acórdão n.º 101-96.357) assim decidiu quanto à matéria:

IRPJ — RATEIO DE CUSTOS — DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO — As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.

Aponta a recorrente que, embora o contribuinte não tenha apresentado em sua impugnação qualquer prova da dedutibilidade das despesas declaradas, todavia, a câmara *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, com base em "pareceres técnicos" apresentados em memoriais de julgamento, oferecidos diretamente à Câmara, que, no caso em tela, sequer teriam sido anexados aos autos.

O relator do voto condutor ora recorrido adotou como fundamento a parte do voto contida no acórdão n.º 101-96357, onde, em que pese fazer referência às regras processuais previstas no Decreto n.º 70.235/72, arts 15 e 16, acaba por desconsiderá-las ao sopesar os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo para fins de acatar os documentos juntados em memoriais na sessão de julgamento, uma vez que serviriam para firmar a convicção do julgador sem necessidade de conversão em diligência.

Tratando-se de matéria referente a norma geral processual, verifica-se que ambos os paradigmas debatem sobre a possibilidade ou não de apresentação de documentos após a impugnação do sujeito passivo, como se vê dos destaques abaixo:

Acórdão n.º 105-16003

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

Nesse precedente o relator do voto condutor, embora se refira a ausência de contestação, enquadra o caso como ausência de apresentação de prova documental, negando provimento à luz do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, como se extrai do seguinte trecho:

Contudo, relativamente aos valores de imposto de renda na fonte que foram glosados pela Delegacia da Receita Federal, a própria recorrente admite que, quanto a isso, não apresentou, no momento próprio, contestação.

À luz das disposições contidas no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, tratando-se de prova documental, que é exatamente a situação que ora se aprecia, a sua apresentação deve ser feita por ocasião da interposição da peça impugnatória, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual.

A lei, entretanto, admite que novas provas documentais possam ser trazidas ao processo após a apresentação da impugnação, desde que [...]

No mesmo sentido é o segundo paradigma, que aponta a preclusão do direito de apresentar prova documental nos seguintes termos:

Acórdão n.º 202-15.430

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

O relator do voto condutor naquele precedente também interpreta o mesmo dispositivo em situação em que o contribuinte deixa de juntar a documentação comprobatória dos lançamentos que dariam ensejo ao pedido de ressarcimento de IPI, não fazendo distinção para fins de aplicação da norma no caso concreto de "manifestação de inconformidade", como se vê abaixo:

Aduz a Recorrente que seria "quase impossível" a juntada de tais documentos, razão pela qual, apenas em seu Recurso Voluntário, junta apenas cópias dos livros de registro de entradas de mercadorias, mais (sic) desacompanhadas, uma vez mais, das cópias das notas fiscais que corroboram os lançamentos naqueles efetuados.

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 n.º 70.235/72, de enumeração taxativa.

Assim, o recurso fazendário deve ser conhecido nessa matéria, pois o objeto da divergência jurisprudencial é o momento válido para a apresentação de provas no bojo do processo administrativo tributário, a partir da interpretação de norma geral que disciplina o regime jurídico processual no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Embora as conclusões relativas ao caso concreto possam ser distintas daquelas existentes nos paradigmas, a tese em debate permanece a mesma: se seria possível a apresentação de provas em momento processual posterior à impugnação ou se haveria preclusão de tal direito, como declararam os acórdãos paradigmáticos.

Considerando-se que o Regimento Interno do CARF não exige a identidade de situações fáticas, mas apenas a similitude suficiente a permitir a aplicação da mesma tese ao caso sob análise, está demonstrada a divergência jurisprudencial.

Ante a existência de divergência relativamente à interpretação de dispositivo legal (art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72), entendo que estão presentes os requisitos para a admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional nessa matéria e ratifico o teor do despacho que o admitiu.

O recurso fazendário também apontou que o acórdão proferido pela câmara *quo* diverge, ainda, do acórdão n.º 105-16.141, proferido pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como o Recorrido, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "grupo", tendo decidido que *uma vez não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.*

O Regimento Interno do CARF aponta que a divergência jurisprudencial pode ser demonstrada com base em até dois paradigmas. Assim, o despacho de admissibilidade não considerou o acórdão n.º 105-16.141 na análise da primeira matéria, pois, caso o fizesse, estaria analisando um terceiro paradigma. Ademais, a recorrente foi expressa ao apontar que o acórdão recorrido "diverge, ainda" do paradigma que tratava apenas da questão do rateio de custos e não da juntada extemporânea de documento (como os 2 paradigmas anteriores), sustentando que não haveria prova de que as despesas foram deduzidas com base no critério de rateio demonstrado nos pareceres, que não seriam suficientes para afastar o arbitramento. Veja-se a conclusão do recurso da PGFN:

58 - Dessa forma, conclui-se que:

- 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 n.º 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.

Desta feita, resta evidenciado que se trata de outra matéria trazida à discussão, tendo o despacho de admissibilidade deixado bem clara a distinção entre as matérias, quando prescreveu:

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

Quanto à divergência em si, veja-se que o referido paradigma assim decidiu:

Ementa: [...]

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. [...]

Voto

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

[...]

É certo 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.

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

Como se vê, para fins de comprovação da divergência em relação à prova do critério utilizado no rateio de despesas, não se discute qual o momento exato de apresentação da pretensa comprovação, mas a efetiva comprovação em si. No paradigma não se admitiu a comprovação do método de repartição dos custos pretendida após o procedimento de fiscalização para não alterar o critério de lançamento. No presente caso, todavia, com fulcro nos princípios da verdade material e do formalismo moderado, foram admitidos como prova do critério de rateio elementos apresentados bem depois o procedimento de fiscalização, desconsiderando esse efeito de alterar o critério de lançamento.

Assim, ainda que admitida a juntada extemporânea (objeto da primeira divergência), deve ser perquirido o cabimento da documentação apresentada como fundamento do cancelamento da autuação (segunda divergência).

Diante disso, considerando presentes os pressupostos regimentais, conheço integralmente do recurso especial da PGFN.

Mérito

Conhecido o recurso especial da PGFN, inicio a análise pela divergência em relação ao momento de apresentação da documentação, à luz do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, conforme relatado, o contribuinte, a fim de comprovar a regularidade de dedução pretendida, relativa a despesas operacionais (mediante rateio de custos), apresentou, após o final do prazo do recurso voluntário (fls. 439/440), laudos da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras — FIPECAFI (fls. 449/491), da Moore Stephens Auditores Independentes (fls. 492/571) e da BDO Trevisan (fls. 572/586), quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal.

O relator do voto condutor recorrido adotou como fundamento os exatos termos da decisão contida em outro processo de empresa do conglomerado ITAÚ, em que foi apreciado o mesmo convênio (acórdão nº 101-95.791), e fez consignar o trecho daquele acórdão:

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.

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 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.

Em seguida, registrou:

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.

Em síntese, a decisão recorrida acatou os pareceres por considerar que eles comprovariam a regularidade do procedimento de rateio de despesas adotado pelo contribuinte, tendo como fundamentos os princípios da verdade material e do formalismo moderado para considerar comprovada a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, e determinou o cancelamento da glosa.

De acordo com a norma que rege a preclusão no processo administrativo fiscal (art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72), a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Documentos apresentados após o prazo do recurso voluntário foram considerados suficientes para formar a convicção dos julgadores quanto à improcedência do lançamento. Como visto, o acórdão recorrido fez tábula rasa da previsão contida no art. 16, §4º, do Decreto n.º 70.235/72, o qual deve servir de parâmetro para todos os julgadores.

Com a devida vênia, divirjo das conclusões apontadas pelo recorrido por entender incabível afastar dessa maneira a regra da preclusão processual. Ademais, aqui, não se trata de simples complementação de elementos já juntados aos autos, mas de prova nova, o que não deve ser acatado.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso fazendário para desconsiderar a juntada extemporânea dos documentos apresentados após o prazo do recurso voluntário.

Em razão disso, resta prejudicada a segunda divergência, quanto à comprovação do critério de rateio com base em tais documentos.

Caso vencida no mérito da primeira matéria, passo a enfrentar a segunda.

Do termo de verificação fiscal se extrai que o contribuinte apropriou a crédito da conta "Despesas de Pessoal" os valores decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns"

firmado, em 10 de março de 1998, com o Banco Itaú. O referido convênio (fls. 30/31) previa, em síntese:

- 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**. (grifos no original)

Após intimar o Banco Itaú a esclarecer os termos do convênio, a autoridade fiscal intimou o contribuinte a comprovar, com documentação hábil e idônea:

- b.1) a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A. a ITAÚ GESTÃO DE ATIVOS S/A.;
- b.2) o rateio dos valores pagos, mensalmente, em decorrência desses mesmos serviços, elaborado com base no item b.1, acima, discriminando funcionários que teriam sido utilizados, custo bruto desses funcionários, total de horas trabalhadas, total de horas apropriadas no rateio, e valor apropriado.
- b.3) que os referidos gastos foram necessários às transações ou operações exigidas para a exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Em resposta, segundo o autuante, *não foram apresentados demonstrativos de rateios e demais elementos que comprovassem que os referidos gastos foram necessários às suas atividades, bem como, deixando de comprovar a efetiva utilização dos serviços disponibilizados pela instituição financeira, o contribuinte, declarou, em síntese, que o convênio não envolve prestação de serviços do Banco Itaú para o contribuinte, pois se tratar de compartilhamento de estrutura material e pessoal para ambas as partes, segundo os critérios de rateio e se referem a despesas operacionais, tais quais a manutenção de estrutura de pessoal para atendimento das necessidades das contratantes.*

Por considerar que as informações prestadas não eram suficientes para demonstrar a efetiva realização das despesas, a sua necessidade e usualidade, uma vez que as interessadas deixaram de apresentar *“demonstrativos dos custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, utilização esta, que também não foi devidamente comprovada”*, a autoridade fiscal glosou referida despesa na apuração do lucro real e lavrando os autos de infração em litígio com fulcro, em especial, no art. 299 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A fiscalização, então, adotou o método indireto de rateio com base na receita bruta para fins de apuração do valor a ser considerado dedutível a título de reembolso pelo contribuinte ao Banco Itaú S/A, nos anos-calendário de 1999 a 2002. Utilizou-se a receita bruta das empresas, cujos valores foram fornecidos pelo Banco Itaú S/A. em cumprimento à intimação fiscal de fls. 69, para calcular a proporção entre a receita bruta anual do contribuinte e o montante da receita bruta total das empresas participantes do "CRCC", e aplicar tal índice sobre o total das despesas apropriadas pelo Banco Itaú S/A.

Com a impugnação o contribuinte juntou Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para todos os períodos autuados (docs. 03/06).

Quanto à documentação apresentada em 30 de outubro de 2006, muito depois do final do prazo do recurso voluntário, trata-se de pareceres elaborados em 2006, posteriormente à autuação, representados por:

(i) *Parecer técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal*, elaborado pela FIPECAFI. Referido parecer abordou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, no período de 1999 a 2003, e concluiu que: (a) o procedimento está conceitualmente correto; (b) nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; (c) embora a empresa venha migando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos — na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos — não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.

(ii) Parecer da Moore Stephens Auditores Independentes, que descreveu as principais características do sistema de custos adotado pelo Grupo Itaú no item 2 do Relatório de Avaliação dos Métodos Utilizados e concluiu (item 5) que o sistema atende a diversas e importantes finalidades, uma das quais é a mensuração dos valores devidos pelas empresas do Conglomerado Itaú pelo compartilhamento das estruturas administrativa, operacional e comercial do Banco Itaú;

(iii) Parecer da BDO Trevisan, denominado Relatório de Revisão Especial sobre Convênio de Rateio de Custos (doc. 04), que teve por escopo analisar os documentos formais e informativos de custos a serem ressarcidos pelo contribuinte ao Banco Itaú, a liquidação efetiva e a contabilização desses valores pagos a título de ressarcimento de custos, concluindo que:

- A Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) liquidou, efetivamente, os valores devidos ao Banco Itaú S.A. a título de reembolso de custos.
- Os valores reconhecidos contabilmente por parte da Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.), a débito de grupo contábil de despesa, no período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, estavam suportados por demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO — Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A., conforme estabelecido no Convênio de Rateio de Custos Comuns.
- Os valores reconhecidos por parte da Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.), a título de reembolso de custos comuns, correspondiam aos respectivos valores reconhecidos pelo Banco Itaú S.A. como ressarcimento de custos.

- As liquidações realizadas entre a Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) e o Banco Itaú S.A., guardavam relação com as disposições estabelecidas no referido convênio.
- Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) possuía, formalmente estabelecido, no período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, o Convênio de Rateio de Custos Comuns junto ao Banco Itaú S.A.
- Não foi identificada qualquer pendência de pagamento por parte da Itaú Gestão de Ativos S.A. (ex Philco da Amazônia S.A.) que pudesse configurar inadimplência quanto ao ressarcimento de valores devidos na forma do Convênio de Rateio de Custos Comuns, estabelecido junto ao Banco Itaú S.A.

Nenhum desses documentos, elaborados por auditorias independentes, traz informações que possam confirmar a dedutibilidade das despesas em tela, uma vez que se trata, basicamente, de análises expositivas do método de rateio utilizado e sua adequação técnica, sem, contudo, trazer elementos comprobatórios do rateio efetivamente realizado nos anos-calendário fiscalizados, não servindo para demonstrar a efetividade, a necessidade e a utilidade das despesas em análise.

Em que pese o terceiro relatório informar que foram analisados os “demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO – Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A.”, tais documentos não foram juntados aos autos, não permitindo verificar se os valores pagos pelo contribuinte ao Banco Itaú S/A, a título de despesas dedutíveis teriam o necessário suporte fático suficiente para amparar a dedutibilidade pretendida.

É certo que é ônus do contribuinte fazer prova da dedutibilidade das despesas, junto à fiscalização, apresentando a comprovação dos custos efetivamente incorridos e não apenas esclarecimentos quanto à sua metodologia de rateio, a teor do disposto nos arts. 923 e 932 do RIR/99:

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

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

No caso dos autos, desse ônus não se desincumbiu o contribuinte apresentando simplesmente pareceres de auditores independentes que descrevem a metodologia do rateio e atestam sua conformidade com a técnica contábil. A prova efetiva de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério, do que o contribuinte foi exaustivamente intimado durante o procedimento de fiscalização, continua inexistindo.

Nesse sentido, a ausência de comprovação hábil permanece, assim como já fora observado pela decisão de primeira instância quando rechaçou outro laudo apresentado com a impugnação:

33. Em relação aos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para cada uma das empresas signatárias do referido contrato de rateio, cumpre observar que embora estejam datados de 02/02/2001, 23/10/2001, 12/12/2002 e 16/03/2004 (conforma fls. 203/339), antes, portanto, dos procedimentos fiscais que deram origem à autuação, não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo a

autuada sido intimada várias vezes a fazer prova dos critérios de rateio. Tais laudos somente foram trazidos à baila em sede de impugnação e se **limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem, contudo, trazer qualquer demonstrativo que possibilite determina com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.**

34. importante ressaltar que a autoridade fiscal não contesta o critério de rateio em si, mas si a falta de demonstração de que, ao adotar tal critério, a empresa tenha incorrido nas despesas efetivamente registradas nos seus livros contábeis e fiscais. Os laudos trazidos na impugnação em nada contribuem para elucidar essa questão. Se tais laudos tivessem sido apresentados à autoridade fiscal, esta poderia ter intimado a empresa de auditoria a prestar esclarecimento a respeito da efetividade das despesas rateadas. Sem elementos (demonstrativos, planilhas etc.) que comprovem a regularidade das despesas rateadas, não há como serem aceitos, em sede de impugnação, os referidos laudos. (grifou-se)

Da mesma forma, não tendo sido comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal entre empresas interligadas, através da demonstração da efetividade das despesas rateadas, deve prevalecer o critério com base na receita bruta adotado pela fiscalização.

Cabe referir que sequer foi glosado o total das despesas atribuídas ao convênio de rateio de custos pelo contribuinte, mas apenas aquele *quantum* que excedeu o valor encontrado pela fiscalização ao aplicar o "*método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta*", sob o fundamento de que a contribuinte não apresentou documentos suficientes para legitimar o rateio por ele utilizado.

Assim, não há reparos ao procedimento fiscal de autuar por glosa de despesas com fundamento no art. 299 do RIR/99, em razão de não restar comprovada, pelo contribuinte, que a despesa era necessária no montante em que foi reconhecida.

Nesse sentido, faço menção ao Acórdão n.º 9101-003003, de relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, julgado em 08/08/2017, bem como ao Acórdão n.º 9101-004210, de minha relatoria, julgado em 04/06/2019, que trataram de situação bem semelhante à dos presentes autos, relacionada ao mesmo convênio.

Diante disso, deve ser mantida a glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias pela autoridade fiscal quanto aos anos-calendário de 1999 a 2002, decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns" (CRCC) firmado pelo contribuinte com o Banco Itaú.

Em razão da estreita relação de causa e efeito, aplica-se esta decisão também à exigência da CSLL, por decorrer dos mesmos fatos.

Contudo, considerando-se que o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário, deixando de apreciar as demais questões nele apontadas, com a presente reforma para afastar o cancelamento da autuação, mister retornar o processo para o colegiado *a quo* analisar a alegação do contribuinte quanto a divergência de valores apontada no recurso em relação ao ano calendário de 2001 (item VI do recurso voluntário).

Conclusão

Em razão do exposto, voto por conhecer e dar provimento do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora Designada

Fui designada para redigir o voto vencedor especificamente quanto à possibilidade de análise, pelos julgadores, dos documentos apresentados pela contribuinte após o prazo limite para a interposição do recurso voluntário (este tempestivamente interposto), mas ainda 2 anos antes de seu julgamento.

Respeitosamente, dirijo da conclusão da ilustre Relatora de que, ao considerar tais documentos para formar a convicção quanto à improcedência do lançamento, o acórdão recorrido fez tábula rasa da previsão contida no art. 16, §4º, do Decreto Lei 70.235/1972.

Na verdade, minha percepção converge para o sentido oposto, eis que, considerando o contexto do presente processo administrativo, entendi que tais documentos visaram apenas a complementar as provas já trazidas aos autos e, neste sentido, sua apresentação ocorre no contexto do diálogo das provas, sendo sua admissão corolário da regra excepcional prevista no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

No caso, conforme relatado, o contribuinte apresentou tempestivamente sua impugnação, juntando documentos, e depois o recurso voluntário, com mais documentos. Até aqui não se discute a admissibilidade das provas.

Todavia, passados os 30 dias do recurso voluntário, mas ainda sem que houvesse previsão de data para a sessão de julgamento (que viria a ocorrer cerca de 2 anos depois), o contribuinte junta aos autos laudos/relatórios da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI, da Moore Stephens Auditores Independentes e da BDO Trevisan, objetivando demonstrar a validade dos critérios e procedimentos relativos ao Convênio de Rateio de Custos, que foi o objeto da autuação.

Discute-se, especificamente, a admissibilidade de análise e consideração, pelos então julgadores, de tais documentos.

Importante observar que os laudos/relatórios em questão não visaram, por si sós, constituir a prova que o contribuinte estava obrigado a demonstrar, mas apenas sistematizar as informações constantes dos documentos comprobatórios que ele já havia tempestivamente apresentado.

Sobre o tema, tenho observado que, em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e pedidos de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, nos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/1972.

Como exceções, temos os casos expressamente previstos na legislação (v.g. os do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972), bem como as hipóteses em que o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, quer por tratar de matéria de ordem pública, quer por ser necessário à formação do seu livre convencimento.

Sobre o livre convencimento do julgador, observo que, muito embora no processo administrativo este seja um princípio ampliado -- em virtude da busca da verdade material que o

orienta --, tal mandamento também encontra limites, devendo-se fazer uma interpretação integrada do ordenamento jurídico.

Nesse passo, compreendo que a aplicação de tal princípio -- bem como a de dispositivos constantes de outros diplomas legais, tais como o artigo 38 da Lei nº 9.784/1999¹ -- não pode esvaziar o conteúdo expresso das regras que regem especificamente o processo administrativo fiscal, em especial o artigo 16 do Decreto 70.235/1972. A palavra chave neste caso é *diálogo*.

A doutrina assim compreende o princípio da verdade material:

O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 37ª edição. São Paulo: RT, 2011, p. 581, grifamos)

O livre convencimento do julgador, orientado pela busca da verdade material, encontra-se positivado no artigo 29 do Decreto 70.235/1972, que estabelece:

Art. 29 - Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, por exemplo, há casos em que, não obstante não tenha sido aventado pelas partes, o argumento ou informação pode ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública², de revisão de ato ilegal³, ou por ser necessário à formação do seu livre convencimento, também em vista da vedação ao *non liquet* (dever de decidir)⁴.

Isso não implica dizer que o livre convencimento do julgador não encontre limites e, é bem verdade, estes estão no próprio ordenamento jurídico, não se podendo admitir uma

¹ Art. 38. *O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.*

§ 1o *Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.*

§ 2o *Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.*

² Costuma-se dizer que as matérias que o julgador deve conhecer de ofício são aquelas de ordem pública. É importante ressaltar, porém, que nem todas as matérias apreciáveis *ex officio* são necessariamente matérias de ordem pública, já que a lei processual, excepcionalmente, pode estabelecer que determinadas matérias de ordem privada sejam apreciadas de ofício. Neste sentido, Teresa Arruda Alvim Wambier explica: “*Numa imagem matemática, dir-se-ia que o conjunto de matérias examináveis de ofício é maior do que o das matérias de ordem pública. Portanto toda matéria de ordem pública é examinável de ofício, mas nem tudo o que pode ser examinado de ofício consiste em matéria de ordem pública*” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Nulidades do processo e da sentença. 4ª ed. São Paulo: RT, 1998, p. 137)

³ Lei 9.784/1999:

Art. 63. *O recurso não será conhecido quando interposto: (...)*

§ 2o *O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.*

⁴ De fato, se for para formar seu livre convencimento, o julgador pode conhecer de argumentos de fato ou de direito *ex-officio*, desde que indique os motivos que levaram a tal decisão. Isso porque, em virtude do dever de decidir (proibição do *non liquet*), há o poder-dever de aplicar ao caso a norma jurídica que o julgador entender mais pertinente, mesmo que não tenha sido suscitada pelas partes.

aplicação ampla deste princípio/regra que esvazie o teor de outras regras positivadas e, presumidamente, constitucionais.

Daí porque a livre convicção que orienta a busca pela verdade material não deve ser tão plena a ponto de se rechaçar por completo a aplicação do artigo 16 do Decreto 70.235/1972, que expressamente prevê o momento oportuno para a apresentação de provas e também traz as situações de exceção. O dispositivo tem a seguinte redação (grifei):

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) **destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.** (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Como se sabe, não existe princípio pleno, até porque naturalmente uns podem parecer contrários a outros em determinadas situações concretas. Por outro lado, é de se considerar que as regras em vigor têm presunção de legalidade e constitucionalidade e não podem ser puramente ignoradas a depender do caso. Diante disso, deve-se buscar uma interpretação da regra para o caso concreto que a compatibilize com as demais regras e também com os princípios norteadores do tema.

Especificamente, não se pode negar que o processo administrativo é regido pela busca pela verdade material, mas isso não também não significa afirmar que esta seja ilimitada.

Uma interpretação compatível entre os princípios e regras em jogo revela que os princípios do livre convencimento e da busca pela verdade material servem de norte para impedir uma interpretação demasiadamente estrita das hipóteses de exceção previstas no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972, mas nunca para negar a sua aplicação.

Por exemplo, quando a alínea "c" permite a apresentação de provas posterior à impugnação para "*contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*", tal hipótese pode ser entendida como impondo à parte uma necessária correlação entre a prova inauguralmente trazida e o contexto processual, ou seja, ela traz o requisito da dialeticidade -- de diálogo entre provas, argumentos e decisões.

É nesse sentido que entendo como aplicável a alínea "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 ao caso dos autos.

Sem embargo, compreendo válido ressaltar que situações mais extremas -- a exemplo de permitir a apresentação de provas novas até um momento processual outro que não a impugnação, sem que haja qualquer diálogo entre tal prova e o contexto dos autos até então -- já significaria alargar demasiadamente o princípio, negando com isso a aplicação de uma regra positivada, o que deve ser evitado.

Nesse passo, observo também que a Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é aplicável apenas subsidiariamente ao Decreto 70.235/1972 (que tem status de lei ordinária), conforme esclarece o próprio artigo 69 daquele diploma legal. Assim, por exemplo, se, em um caso concreto, a aplicação do artigo 38 da Lei 9.784/1999 resultar no completo afastamento do disposto no artigo 16 do artigo 70.235/1972 e seus parágrafos, a exegese estará, com a devida vênia, equivocada para tal caso.

Estas são as razões pelas quais, também quanto à questão acerca da análise de documentos juntados após o prazo do recurso voluntário, com a devido respeito ao voto da ilustre Relatora, orientei meu voto para negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano