



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

Processo nº 19740.000004/2006-56
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.113 – 1ª Turma
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Banco Banerj S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

Ementa:

PRECLUSÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. RATEIO DE CUSTOS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS: Quanto ao conhecimento: recurso conhecido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros, Valmir Sandri (Relator), Kareem Jureidini Dias, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento, a Conselheira Adriana Gomes Rego; 2 - Quanto ao mérito: Por maioria de votos, negado provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo e Henrique Pinheiro Torres. Votaram pelas conclusões os Conselheiros, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Leonardo de Andrade Couto (Conselheiro Convocado) e Rafael Vidal de Araújo; este último, acompanhou as conclusões da divergência. O Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, apresentará declaração de voto,

pois entendia que o julgamento deveria continuar após a aceitação das provas. Declarou-se impedido de participar do julgamento, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, sendo substituído pelo Conselheiro Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), declarou-se impedido também, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior. Estiveram presentes e procederam à sustentação oral o Patrono da Recorrida, Dr. Luciano da Silva Amaro OAB-SP 40955 e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Paulo Roberto Riscado Junior.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente-Substituto

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri - Relator

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora Designada.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Declaração de Voto

Participaram do julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Adriana Gomes Rêgo, Karem Jureidini Dias, Leonardo de Andrade Couto (Conselheiro Convocado), Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo e Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente).

Relatório

Em sessão de 17 de dezembro de 2008, a 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgando recursos voluntário e de ofício em face de decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, por meio do Acórdão 107-09.588, excluiu da exigência a glosa de rateio de custos, em decisão que, quanto a este aspecto específico, restou assim ementada:

RATEIO DE CUSTOS - GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.

Especificamente sobre essa matéria, a Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de aproveitamento de provas não apresentadas no momento da ação fiscal ou da impugnação.

Apresentou como paradigmas os Acórdãos 105-16003 e 202-15430, cujas ementas, no que interessa, ostentam as seguintes redações:.

Acórdão 105-16003

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

Acórdão 202-15430

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL - PRECLUSÃO - Na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 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 fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Alegou ainda divergência com o decidido pelo Acórdão 105-16141, em julgamento de recurso interposto por sociedade que, como a Recorrida, era parte no convênio de rateio de custos, conforme ementa a seguir:

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.

A Presidente da Câmara recorrida admitiu o recurso, por preenchidos os pressupostos legais e regimentais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

A recorrente alega divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de aproveitamento de provas não apresentadas no momento da ação fiscal ou da impugnação. Para sustentar seu recurso especial de divergência, cita os Acórdãos 105-16.141, 105-16.003 e 202-15.430.

Destaco, desde já, que embora o acórdão recorrido e Acórdão 105-16.141 tratem da mesma matéria, ou seja, dedutibilidade de despesas rateadas com base em Convênio celebrado entre as sociedades integrantes do Grupo Itaú, os autos de infração foram diferentes. Na exigência objeto do Acórdão 105-16.141, a Fiscalização tributou a diferença entre os valores deduzidos pelo contribuinte e o valor do rateio apurado pela fiscalização pelo método indireto (proporcional às receitas). No presente caso, a fiscalização simplesmente glosou integralmente as despesas contabilizadas pelo BANERJ.

Portanto, não há identidade fática entre os casos confrontados. De fato, eventual provimento do recurso especial quanto a essa matéria significaria interpretar como correta a glosa integral dos custos e despesas contabilizados, o que é diverso da decisão veiculada no paradigma, que assentou que, *verbis*:

“Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.”

Os acórdãos paradigmas 105-16003 e 202-15430 veiculam interpretação no sentido e que não se pode aceitar prova documental após a impugnação, a menos que se configure uma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ocorre que o acórdão recorrido não cancelou a glosa com base em documentos apresentados a destempo. Segundo explicita o voto condutor, a glosa não se sustentaria porque o fisco inverteu o ônus da prova, uma vez que os comprovantes e esclarecimentos prestados no curso da fiscalização eram suficientes para sustentar o lançamento contábil, dando ao fisco elementos necessários para empreender as diligências necessárias. Confira-se:

“A fiscalização da autuada foi iniciada em 13/07/2004, fls. 09. Depois de várias prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal e diversas intimações relativamente a outros itens objeto da auditoria, somente em 09.12.2005, fls. 93/94, a partir de Representação Recebida da DEINF/SP dando conta de que o Banco Itaú S/A recebeu da fiscalizada no ano-calendário de 2000 os valores listados às fls. 85, no montante de R\$ 33.409.562,00, foi a fiscalizada instada a apresentar documentação e esclarecimentos os seguintes esclarecimentos:

1) ratificar, por escrito que os valores relacionados para o ano-calendário de 2000, no total de R\$ 33.409.562,00, foram efetivamente pagos ao Banco Itaú S/A em consequência do contrato denominado "Convênio de Rateio de Custos Comuns", retificando e esclarecendo eventuais divergências;

2) informar em que conta de "despesas operacionais" os mencionados valores foram apropriados (apresentar o razão contábil), bem como se os mesmo foram excluídos do lucro líquido do exercício para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativamente ao ano-calendário de 2000;

3) manifestar-se, também por escrito, relativamente aos "esclarecimentos" prestados à fiscalização pelo controlador Banco nau S/A acima reproduzidos;

4) *Comprovar com documentação hábil e idônea:*

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

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

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

Em 16.12.2005, fls. 97, a fiscalizada respondeu à Intimação, confirmando a contabilização e a dedução das despesas, solicitando prorrogação do prazo para apresentação do livro Razão, concordando com a resposta dada pelo Banco Itaú S/A e esclarecendo que o Convênio de Rateio de Custos não envolve prestação de serviços, mas sim compartilhamento de estrutura material e pessoal para o atendimento das necessidades operacional de ambas as partes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/finanças, recursos operacionais e humanos.

Depois disso, em 28.12.2005, o Termo de Verificação Fiscal, tendo concluído o fisco:

"[...] não apresentando qualquer elemento novo ou documentação que comprovasse a efetiva utilização da "estrutura compartilhada", os critérios de rateio, os valores rateados ou a necessidade dos encargos pagos para manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Novamente, portanto, não ficou comprovado que os encargos suportados pelo Banerj [...] sequer foi comprovado ou foi apresentado qualquer elemento que indicasse, ainda que de forma precária, que as despesas rateadas tenham de fato ocorrido, que seu ônus tenha sido suportado pelo controlador e que seus efeitos tenham beneficiado o Banerj de alguma forma."

Como regra geral, o dever da prova é do fisco. Nesse sentido é o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/199:

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. 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. 9º, § 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 forem 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 acontecimento permite antever a odamentação 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 refizeram o rateio para distribuir as despesas comuns.**(destaquei)

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 a 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 solicitados, 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 indício veemente de falsidade ou inexatidão" -, como assim já decidiu este Colegiado em matéria análoga no recente Acórdão 107-0941, de minha relatoria."(....)(destaquei)

Ressalto que a referência, no voto condutor, aos laudos apresentados após a impugnação, com menção expressa à questão da preclusão, foi fundamento adicional para a decisão. A ver:

“Mas, ainda que se admita que o critério de rateio realizado pela fiscalização da DEINF São Paulo para fins de aceitação do montante de custos partilhável na ocasião fora o possível, a verdade é que os três laudos acostados aos autos do processo, (...) não deixam dúvidas de que os critérios utilizados para o rateio de custos realizados entre as empresas do Conglomerado Itaú podem ser aceitos, como assim decidiu, por unanimidade de votos, a E. 1ª Câmara no Acórdão nº 101-95791, da relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni, julgando justamente o processo do Banco baú, empresa centralizadora do rateio.

É que, não obstante a preclusão probatória prevista no art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, não se pode perder de vista o princípio da verdade material que informa o processo administrativo fiscal que pode e deve mitigar o formalismo exacerbado da lei e, sobretudo, a especificidade do presente caso, exposta com particular clareza pela Conselheira Sandra Faroni, na seguinte passagem do voto que proferiu no Acórdão 101-95791:

(...)”

Portanto, o fundamento básico para decidir apontado pela Sétima Câmara foi que caberia à fiscalização o ônus da prova, e dele ela não se desincumbiu. Com relação a esse fundamento, a Fazenda Nacional não se irressignou, não trazendo em seu recurso especial qualquer argumento para refutar tal conclusão.

O presente recurso especial, por conseguinte, não merece ser conhecido, haja vista que a falta de comprovação, pela fiscalização, da inexistência ou da não dedutibilidade das despesas que assumira, em ilegal inversão do ônus da prova, é fundamento suficiente para manutenção do acórdão recorrido.

Essa a linha de entendimento tanto o Egrégio Superior Tribunal de Justiça quanto o Supremo Tribunal Federal que, em situações análogas, já firmaram sua jurisprudência, respectivamente, quanto ao recurso especial e ao recurso extraordinário, no sentido da impossibilidade de se dar seguimento a tais recursos quando da existência de fundamento não recorrido suficiente para manutenção do acórdão impugnado, conforme enunciam as respectivas Súmulas 126 e 283:

Súmula 126 do STJ

É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.

Súmula 283 do STF

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Nesses termos, na mesma linha de entendimento do STJ e do STF, concluo que o presente recurso especial não merece ser conhecido.

A questão do rateio de despesas/custos entre sociedades integrantes do “Grupo Itaú”, entre elas o BANERJ, sucedido pelo Itaú foi por diversas vezes submetida ao antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, eis que todas as empresas do Grupo Itaú foram autuadas com base nela.

Em um dos processos que tratam da mesma matéria, de interesse da Itaú Gestão de Ativos S.A, de que fui relator, reporte-me à apreciação já feita pela Câmara no Acórdão 101-95.791, tendo por Relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, cujos argumentos e fundamentos adotei como razões de decidir, e o faço novamente, transcrevendo-os:

“(…), a questão a ser elucidada se prende ao rateio de despesas e custos entre empresas do Conglomerado Itaú, em decorrência de Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC).

(…)

A elucidação do litígio requer diferentes abordagens de análise.

Efetivamente, o fisco não nega a licitude de convênios para repartição de custos entre empresas do mesmo grupo, objetivando mais eficiência. O Termo de Constatação, reportando-se a doutrina sobre o tema, menciona que critério de rateio dos custos/despesas pode seguir o método direto e o método indireto. No primeiro (método direto), o rateio é feito de acordo com a quantidade efetiva atribuível a cada um participante, apurável em planilhas nas quais a apropriação dos custos dos homens/hora, das máquinas/equipamentos, etc. observa sua utilização efetiva. No segundo (método indireto) não há uma relação efetiva entre o custo do serviço utilizado e sua remuneração em função do benefício recebido, aplicando-se uma proporcionalização com base em determinado parâmetro, sendo o mais utilizado o volume de faturamento

No caso, o convênio firmado entre a Recorrente e as demais empresas do grupo prevê que os custos serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos, e que o Banco Itaú S/A preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio.

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. Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa, durante o procedimento de fiscalização, já estava de posse dos laudos elaborados pelos auditores independentes Boucinhas e Campos, e omitiu-se de apresentá-los.

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) .

A questão do ônus da prova é assim abordada por .Aurélio Pitanga Seixas¹:

“Para demonstrar (provar) que a verdadeira conduta tributável (fato gerador ocorrido ou fato imponible) é aquela representada em seus livros de contabilidade e declarações tributárias e, conseqüentemente, demonstrar (provar) o desacerto e o equívoco da representação do fato gerador escriturada pelo fiscal lançador deverá o contribuinte anexar ao recurso administrativo todos os meios de prova ao seu alcance., como cópias de documentos representativos das operações comerciais, cópias dos registros contábeis, etc., etc.”

*Ao repartir o ônus da prova, o direito processual tem em mente o objetivo do processo, que é chegar a uma solução final. Na lição de Antônio da Silva Cabral ², “ a palavra processo, em sentido estrito, exprime a própria sequência de atos e termos, para a obtenção da justiça no caso concreto. Supõe, portanto, a prática de atos que obedecem a uma ordem preestabelecida e cumprimento de prazos. **Prática de atos preestabelecidos e observância de prazos são dois pilares do processo propriamente dito.**”(negritos acrescentados).*

(...)

(...), 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

¹In “A Prova Pericial no Processo Administrativo Fiscal” - Processo Administrativo Fiscal - Dialética - junho-1995
Autenticado digitalmente em 12/03/2015 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por ADRIANA GOMES REGO

²In “Processo Administrativo Fiscal” - São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4
Autenticado digitalmente em 16/03/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 11/05/2015 por HENRIQUE P INHEIRO TORRES

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 frequentemente adotado.

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 análise do FIPECAFI contemplou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, a abrangeu o período de 1999 a 2003. Convém pinçar alguns registros contidos no relatório produzido por aquele Instituto:

(...)

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

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

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

Chamo atenção para o fato de que a antiga Primeira Câmara não entendeu que, em qualquer circunstância, devem ser aceitas as provas apresentadas após a impugnação,

ainda que não configuradas as hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Ao contrário, como acima transcrito, o voto condutor do acórdão assentou que

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.(destaquei)

Contudo, considerou aspectos específicos do processo quanto à produção da prova e, sopesando os princípios que o regem, acolheu-as. Confira-se:

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.

Assim, tendo acompanhado a Câmara na decisão ora recorrida e permanecendo com a mesma convicção quanto a apresentação de prova a *posteriori*, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada.

Dirirjo da posição adotada pelo ilustre relator no tocante à admissibilidade do presente recurso, pois vislumbro divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e aquele trazido como paradigma (acórdão nº 202-15.430), trazido pela Fazenda Nacional para demonstrar entendimentos divergentes no tocante à aceitação da prova documental após o prazo de que trata o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

É que o relator do acórdão recorrido admitiu e fundamentou sua decisão a partir de pareceres trazidos aos autos após a impugnação, sem que ficasse demonstrada quaisquer das exceções de que trata o §4º do mencionado art. 16.

Ao aceitar esses pareceres, o relator fez consignar o seu entendimento a respeito do assunto nos seguintes termos:

Mas, ainda que se admita que o critério de rateio realizado pela fiscalização da DEINF São Paulo para fins de aceitação do montante de custos partilhável na ocasião fora o possível, a verdade é que os três laudos acostados aos autos do processo, elaborados a pedido da recorrente pela (i) Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras -FIPECAFI, (ii) Moore Stephens Auditores Independentes e pela (III) BDO Trevisan, não deixam dúvidas de que os critérios utilizados para o rateio de custos realizados entre as empresas do Conglomerado Itaú podem ser aceitos, como assim decidiu, por unanimidade de votos, a E. 1ª Câmara no Acórdão nº 101-95791, da relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni, julgando justamente o processo do Banco Itaú, empresa centralizadora do rateio.

É que, não obstante a preclusão probatória prevista no art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, não se pode perder de vista o princípio da verdade material que informa o processo administrativo fiscal que pode e deve mitigar o formalismo exacerbado da lei e, sobretudo, a especificidade do presente

caso, exposta com particular clareza pela Conselheira Sandra Faroni, na seguinte passagem do voto que proferiu no Acórdão 101-95791:

"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 (...)"

Por isso, quanto a este item, o lançamento não pode prevalecer.

Ou seja, o Relator despreza o critério de rateio adotado pela Fiscalização e aceita os trazidos pelos pareceres, fazendo constar expressamente que, não obstante as regras do Decreto nº 70.235/72, mitiga o formalismo exacerbado da lei e adota o princípio da verdade material.

Já no acórdão paradigma, prevaleceu o entendimento de que preclui o direito de produção de prova documental após a impugnação, salvo se demonstrada as hipóteses do §4º do art. 16 já mencionado, conforme ementa que ora transcrevo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL PRECLUSÃO - Na forma do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 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; retira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por isso é que entendo que o recurso deve ser admitido.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

Concordo com o relator em sua conclusão inicial, mas com o devido respeito, não entendo que a lide se encerra aqui, com este julgamento, pois deveria prosseguir no julgamento do mérito. Como fui vencido em discussão na Plenária da 1ª T. da CSRF, em relação ao segundo ponto conforme discutido abaixo, apresento esta Declaração de Voto, de forma a

deixar registrado minha opinião em relação ao presente Acórdão, que tem dois temas: 1) possibilidade de apreciação de documentos apresentados após a impugnação; 2) discussão do mérito (dedutibilidade e aceitação de rateio de despesa).

Em relação ao primeiro tema, trata-se de tema em que é disciplinado no § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235/1972, mas que deve ser interpretado de maneira teleológica (princípio finalístico do processo), e não simplesmente aplicando-se a literalidade do dispositivo, mesmo porque o dispositivo comporta, em si, aspectos e nuances que podem variar caso a caso, a exemplo do próprio conceito de “prova documental”, e as circunstâncias em que se verifica ou não a “força maior”. Deve-se considerar também, ainda que não expressamente prevista no dispositivo, a questão da evolução argumentativa no decorrer processo, que pode implicar ou demandar outros documentos, ainda que não seja em sede de diligência formal, os quais podem impactar o processo, sendo importantes para o deslinde da questão e que, mesmo não se encaixando no perfil estreito da norma acima mencionada, de maneira literalmente interpretada, pode servir de base para a melhor decisão, preservando-se a verdade material, que é o que se busca no processo administrativo tributário.

Assim, neste aspecto, e neste caso concreto (tais questões são intrinsecamente delineadas caso a caso), concordo com o i. Relator, ainda que por outros fundamentos, que os documentos posteriormente trazidos ao processo pelo contribuinte após a impugnação podem ser considerados para decidir sobre o caso e, por este motivo, nego provimento nesta parte ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Contudo, o recurso especial da Fazenda nacional não se resume a este ponto, que é mera matéria processual.

Ocorre que, uma vez se concluindo pela possibilidade de avaliação dos documentos acostados após a impugnação e que foram objeto de debate na decisão recorrida, a Fazenda pretendeu entrar no mérito e também rediscutir os temas pertinentes à questão material (possibilidade ou não da aceitação do rateio de despesas, inquinados de inaceitáveis pela acusação fiscal, agora à luz dos documentos atuais do processo, dentre outros), em sede recurso especial. O que me parece perfeitamente plausível, já que este aspecto foi objeto de recurso e também foi admitido (não há restrição de tema na admissibilidade, conforme Despacho de Análise de Admissibilidade de fls. 595 a 596, que admitiu integralmente o recurso especial da PGFN), tendo trazido a PGFN, na verdade mais de um paradigma sobre o tema e tendo discutido a questão apontando a divergência conforme consta do especial nas fls. 586 a 594, onde ao final pede a manutenção da decisão de 1ª instância.

Sendo assim, a minha decisão é de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional mas somente no sentido de que os documentos trazidos pelo contribuinte após a impugnação, no caso concreto, podem ser considerados, mas entendo que a discussão sobre o mérito da questão deve prosseguir devendo ser submetida ao Colegiado desta CSRF. Trata-se de pedido recursal sucessivo que deixou de ser apreciado, o que resulta cabalmente em acórdão omissivo em relação a este ponto.

Assim, neste segundo aspecto, com devida vênia, discordo do i. Relator.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Conselheiro