



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

Processo n° 19740.000090/2006-05
Recurso n° 158.960 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-002.114 – 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: 2001, 2002, 2003

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, 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.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres

Presidente-Substituto

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

(documento assinado digitalmente)

Marco 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 18 de março de 2007, a 1ª 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, proveu o recurso voluntário e negou provimento ao de ofício, em decisão assim ementada:

RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO - REGULARIDADE DO RATEIO-GLOSA-

Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa.

RETROATIVIDADE BENIGNA - Em se tratando de atos não definitivamente julgados, a lei tributária que reduza a multa aplica-se aos fatos pretéritos.

Recurso voluntário provido e negado provimento ao recurso de ofício.

No prazo legal, 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, 202-15430 e 105-16141, 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.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A matéria para a qual foram aceitas as provas apresentadas após a impugnação se refere ao rateio de despesas/custos entre sociedades integrantes do “Grupo Itaú”, entre elas o BANERJ, sucedido pelo Itaú.. Essa matéria 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, de idêntico teor

da constante do acórdão ora recorrido, 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 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

¹ In “A Prova Pericial no Processo Administrativo Fiscal” - Processo Administrativo Fiscal - Dialética - junho-1995

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 Itaubanco.

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.

Sala das sessões, em 24 de fevereiro de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator.

Declaração de Voto

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 do 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.

Processo nº 19740.000090/2006-05
Acórdão n.º **9101-002.114**

CSRF-T1
Fl. 11

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