Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.000013/2005-59

Processo nº	16327.000013/2005-59
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.397 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	11 de setembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ITAÚ PREVIDÊNCIA E SEGUROS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

FUNDAMENTO AUTÔNOMO E SUFICIENTE NÃO ENFRENTADO NO RECURSO ESPECIAL. INTERESSE PROCESSUAL AUSENTE.

Não se conhece de recurso especial quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento autônomo e suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que conheceram do recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 655/679) em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-95.960 (e-fls. 628/653), na sessão de 25 de janeiro de 2007, no qual o Colegiado *a quo* decidiu, nos termos do voto do Conselheiro Relator, rejeitar *a preliminar suscitada e, no mérito,* dar provimento

parcial *para excluir a tributação relativa ao rateio de despesas e, no tocante à receita do usufruto, excluir a parcela da receita proporcional aos dias decorridos do contrato no ano-calendário de 2000.*

A decisão recorrida está assim ementada:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 1999, 2001
>
> Ementa: PRELIMINAR — NULIDADE —INEXISTÊNCIA — não há nulidade no lançamento que tem por base a falta de comprovação do método de rateio utilizado para o rateio de despesas entre empresas.
>
> 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.
>
> APROPRIAÇÃO DE RECEITAS — REGIME DE COMPETÊNCIA — CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO — a receita decorrente da sessão onerosa de parcela do Ativo Permanente, pela constituição de usufruto, é tributável de acordo com o regime de competência, na proporção dos dias transcorridos no curso do ano-calendário.
>
> Recurso Voluntário Provido em Parte.

O litígio subsistente nestes autos decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 1999 e 2001 a partir da constatação de registro a maior de custos decorrentes de rateio (e-fls. 94/109). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve o lançamento (e-fls. 271/287). O Colegiado *a quo*, por sua vez, cancelou as glosas aplicando o entendimento firmado no Acórdão nº 101-95.791, proferido em face do Banco Itaú S/A, no sentido de que *os laudos apresentados pela recorrente, mesmo não o tendo sido no momento processual adequado, provaram os fatos alegados* naqueles autos, bem como acolhendo argumento da Contribuinte de que a exigência ofenderia a moralidade administrativa, por exigir tributos já recolhidos por outra empresa conveniada, frente aos indícios neste sentido, na medida em que nos anos-calendário 2000 e 2002 o critério de rateio adotado resultou em despesas superiores às pagas pela autuada (e-fls. 628/653).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 11/06/2007 (e-fl. 655), mas há registro de sua ciência em 10/07/2007 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 25/07/2007, veiculando o recurso especial de e-fls. 656/675, no qual a Fazenda aponta divergência em razão de prova documental apresentada depois da impugnação não ter sido admitida nos Acórdãos nº 105-16.003 e 202-15.430. Indicou, ainda, que o acórdão recorrido também divergiria *do acórdão nº 105-16.141, proferido* em julgamento de recurso voluntário interposto por outra sociedade *parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "grupo Itaú"*.

A PGFN destaca excerto do voto condutor do acórdão recorrido a evidenciar *que a Recorrida, de fato, não apresentou nem à fiscalização, e nem à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, nenhuma prova de que as despesas deduzidas corresponderiam ao previsto no citado convênio de rateio de custos*. Abordando o critério exposto no *parecer da FIPECAFI*, a recorrente observa que *o Recorrido poderia e deveria demonstrar com documentação hábil, que os serviços ("atividades", como nomeado no parecer) foram prestados às sociedades envolvidas no rateio, e que os custos desses serviços foram apurados e rateados com base nos ditos "direcionadores de custo"*. Esta prova, porém, não foi produzida, não bastando, para tanto, a sua afirmação, *ainda que secundada por respeitáveis pareceristas*.

Reitera que a Contribuinte *não fez prova alguma de que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados aos memoriais de julgamento*, e que as circunstâncias que motivaram a rejeição do critério adotado pela impugnante permanecem inalteradas, *pois não há nos autos nenhum documento que permita auditar o rateio de despesas com base nos critérios alegados pela Recorrida*.

Acrescenta que mesmo se os pareceres em questão representassem *algum tipo de prova, não restou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na impugnação, consoante previsto no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72*. Discorda da aplicação do "princípio da finalidade", observa que o Decreto nº 70.235/72 estipula regras específicas para apresentação de provas, inclusive em caso de força maior, *em plena sintonia com o princípio* referido, inexistindo qualquer *razão extraordinária que justificasse o afastamento* das regras.

Questiona a conduta da Contribuinte *de apenas apresentar os documentos que infirmariam o auto de infração após a sua lavratura e durante o contencioso administrativo, de modo a impedir que a fiscalização os avalie*, aponta ofensa a princípio de colaboração na forma de doutrina que cita, em face da qual afirma *perfeita a analogia entre a apuração de despesa dedutível efetuada pela fiscalização e o arbitramento*, este tratado nas ementas e julgados que aponta. Aduz que o rateio de despesas *não deixa de ser espécie de arbitramento* e que *a fiscalização andou bem em calcular as despesas dedutíveis com base em critério de rateio aceito pela técnica contábil*.

Conclui, assim, que:

> a) a juntada aos autos dos pareceres apresentados pela Recorrida depois de interposto o recurso voluntário não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4 0 do Decreto n.° 70.235/72;
>
> b) os pareceres apresentados pela Recorrida demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pela Recorrida 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 dedutiveis 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.

Pede, assim, que seja reformado o acórdão recorrido, *eis que a Recorrida não provou a dedutibilidade das despesas supostamente incorridas, devendo ser mantido o auto de infração.*

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 680/682, do qual se extrai:

> Ciente daquele Acórdão em 10/07/2007 (fls.634), ingressa a douta representação da Procuradoria da Fazenda Nacional com Recurso Especial de Divergência em 25/07/2007, folhas 636/655, portanto tempestivamente, apoiada no art 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 147, de 2007.
>
> A Fazenda Nacional apresenta sua fundamentação às folhas 637 a 655. O pretendido dissídio jurisprudencial alcança o seguinte julgado, conforme ementa a seguir transcrita:
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 1999, 2001*
>
> *Ementa: PRELIMINAR — NULIDADE — INEA7STENCIA — não há nulidade no lançamento que tem por base a falta de comprovação do método de rateio utilizado pára o rateio de despesas entre empresas.*

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.

APROPRIAÇÃO DE RECEITAS — REGIME DE COMPETÊNCIA —CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO — a receita decorrente da sessão onerosa de parcela do Ativo Permanente, pela constituição de usufruto, é tributável de acordo com o regime de competência, na proporção dos dias transcorridos no curso do ano-calendário.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Recorrente apresenta à lide transcrição das ementas dos Acórdãos 105- 16003, 202-15430 e 105-16141 (fls. 640 e 642).

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

Acórdão 105-16003

PRECLUSÃO - A luz das disposições contidas no parágrafo 4° do art. 16 do Decreto n° 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 § 4° do artigo 16 do Decreto n° 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.

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 recursal. "

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.

Verificados os pressupostos de admissibilidade da peça recursal, tempestividade e divergências entre os julgados, acato a Informação supra e DOU seguimento ao Recurso Especial.

Cientificada em 30/01/2009 (e-fls. 686), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 13/02/2009 (e-fls. 690/702) na qual inicialmente contesta a admissibilidade dos paradigmas indicados para divergência porque:

7. No que se refere aos acórdãos 202-15.430 e 105-16003, eles tratam, respectivamente, de: a) **preclusão de produção de prova documental em pedido de ressarcimento**,

> situação que **diverge da presente** pois, **no ressarcimento, cabe ao requerente**, detentor do suposto crédito, **o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito**; e b) **preclusão do direito de discutir em fase recursal matéria não impugnada**, o que **não é o caso dos autos** , uma vez que **todos os argumentos apresentados na fase recursal estavam presentes na peça impugnatória**.
>
> *[...]*
>
> 10. A Procuradoria da Fazenda Nacional também invocou o ac. 105-16.141, da E. 5ª Câmara do Primeiro Conselho. de Contribuintes, como paradigma, dado que lá igualmente se cuidava de convênio de rateio de empresa do conglomerado Itaú, e a decisão foi no sentido de acolher o critério adotado pela autuação, baseado na receita bruta.
>
> 11. Porém, no caso trazido à colação pela Procuradoria da Fazenda Nacional, onde a E. 5ª Câmara acolheu o critério com base na receita bruta proposto pela fiscalização, **não foi juntada a documentação probatória anexada nos presentes autos**. A decisão referida pelo recurso especial sequer considerou a questão, **não podendo, portanto, servir de paradigma**. *(destaques do original)*

No mérito, quanto à discussão acerca da verdade material, observa que *acórdão proferido nos autos do PA n° 16327.000009/2005-91 da empresa centralizadora, relatado pela Conselheira Sandra Maria Faroni, é claro ao afastar a ofensa ao princípio da colaboração. No voto condutor não passou despercebido o fato de que a autoridade administrativa, quando da fiscalização em curso, deveria ter realizado um trabalho mais aprofundado para a averiguação dos critérios e procedimentos do Convênio de Rateio*. Trata-se, portanto, de situação distinta de arbitramento de lucro, que não pode ser objeto de lançamentos condicionais. A Fiscalização *nunca foi impedida de averiguar os critérios e procedimentos do Convênio* e a Contribuinte respondeu às intimações fiscais e se colocou à disposição para esclarecimentos.

Cita doutrina para defender a manutenção do acórdão recorrido, que *observou os princípios que norteiam o processo administrativo, sopesou-os e privilegiou aqueles que mais se adequariam à demanda travada nos autos*, e assim, acolheu, com acerto, a documentação probatória juntada depois da impugnação.

Quanto à alegação da PGFN de que *a Recorrida "não apresentou em sua impugnação qualquer prova da dedutibilidade das despesas declaradas"*, a Contribuinte observa que o Conselho de Contribuintes analisou a metodologia de apuração dos custos e concluiu pela adequação dos critérios nos autos do processo nº 16327.000009/2005-91. Discorre sobre a auditoria promovida no Banco Itaú e aponta que o Fisco não fez nenhum questionamento quanto ao modelo de apuração dos custos a ele disponibilizado e *simplesmente glosou as despesas decorrentes do convênio de rateio, em evidente inversão do ônus da prova*.

Reporta-se a julgados favoráveis a empresas do grupo, descreve os laudos juntados aos autos e defende a validade dos critérios de rateio. Pede, assim, que o recurso especial não prevaleça, porque *o acórdão proferido está em consonância com os princípios norteadores do contencioso administrativo tributário*. E, *na hipótese de o acórdão ser reformado (o que se admite apenas para argumentar), o valor autuado não merece prevalecer em razão das divergências de valores apontadas pelo Recorrido quando da apresentação do recurso voluntário.*

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 13/02/2009 (e-fls. 709/725) no qual arguiu divergências não admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 732/733, despacho este confirmado em reexame de admissibilidade datado de 21/12/2009 (e-fls. 734/735).

Em 17/08/2010 a Contribuinte requereu o cancelamento de arrolamentos efetuados para dar seguimento ao recurso voluntário, seguindo os autos à Unidade de Origem para tais providências (e-fls. 736/746). Em 28/02/2011, a Contribuinte agregou razões ao seu recurso especial (e-fls. 747/756) e os autos retornaram a este Conselho, sendo inicialmente distribuídos para relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Com sua dispensa do mandato, promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Inicialmente registre-se que a petição apresentada pela Contribuinte em 28/02/2011 não será conhecida, vez que destinada a adicionar argumentos ao recurso especial que teve o seguimento negado por decisões definitivas, nos termos do Regimento Interno do CARF - RICARF então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> § 1° Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.
>
> § 2° Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.
>
> § 3° O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.
>
> § 4° Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.
>
> § 5° Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.
>
> § 6° A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.
>
> § 7° O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.
>
> § 8° Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.
>
> § 9° As ementas referidas no § 7° poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas. .
>
> § 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

> Art. 68. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data da ciência da decisão.
>
> **§ 1° Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.**
>
> § 2° Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial.
>
> Art. 69. Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.
>
> Art. 70. Admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda Nacional, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contra-razões.
>
> **Art. 71. O despacho que rejeitar, total ou parcialmente, a admissibilidade do recurso especial será submetido à apreciação do Presidente da CSRF.**
>
> § 1° O Presidente da CSRF poderá designar conselheiro da CSRF para se pronunciar sobre a admissibilidade do recurso especial interposto.
>
> § 2° Na hipótese de o Presidente da CSRF entender presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso especial terá a tramitação prevista nos art. 69 e 70, dependendo do caso.
>
> **§ 3° Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial.** (negrejou-se)

Diversamente do regramento anterior (art. 17, §1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007) e posterior (art. 71, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, na redação original e na alterada pela Portaria MF nº 39/2016), o RICARF não previa a ciência do recorrente em caso de negativa de seguimento ao seu recurso especial à época em que proferido o despacho de reexame. Assim, a definitividade da negativa de seguimento se estabelecia no momento em que proferido o despacho pelo Presidente da CSRF.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN pautou o recurso especial em dois pontos: i) admissibilidade dos "pareceres" como prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, apesar de não apresentados em impugnação; e ii) cancelamento da exigência diversamente de outro julgamento em face de empresa do mesmo grupo, no qual não foram admitidos os laudos como prova da dedutibilidade das despesas glosadas, porque não apresentados à fiscalização. Na primeira matéria o acórdão recorrido divergiria do entendimento firmado nos paradigmas nº 105-16.003 e 202-15.430, e, na segunda, do paradigma nº 105-16.141.

Quanto à primeira matéria, a Contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial porque os paradigmas nº 202-15.430 e 105-16.003 não se prestariam a caracterizar a divergência, vez que tratam de: *a) preclusão de produção de prova documental em pedido de ressarcimento, situação que diverge da presente pois, no ressarcimento, cabe ao requerente, detentor do suposto crédito, o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito; e b)*

preclusão do direito de discutir em fase recursal matéria não de discutir em fase recursal matéria não impugnada, o que não é o caso dos autos, uma vez que todos os argumentos apresentados na fase recursal estavam presentes na peça impugnatória.

Esta Turma já se manifestou, à unanimidade, contrariamente a tais questionamentos, ao analisar divergência suscitada com base nos mesmos paradigmas, nos autos do processo administrativo nº 16327.000014/2005-01, apreciado na sessão de julgamento de 4 de junho de 2009. Do voto condutor da Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner, formalizado no Acórdão nº 9101-004.210, extrai-se:

> O contribuinte recorrido nessa matéria apresentou contrarrazões, às fls. 607 e ss., em que contesta a admissibilidade do recurso fazendário, apontando que os paradigmas 202-15.430 e 105-16003 levados para exame de admissibilidade não poderiam servir de precedentes para o caso em questão. Sem razão. Vejamos.
>
> O relator do voto condutor ora recorrido adotou como fundamento a parte do voto contida no acórdão nº 101-96357 *[na verdade, Acórdão nº 101-95.791, também referenciado no acórdão aqui recorrido]*, onde, em que pese fazer referência às regras processuais previstas no Decreto n° 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 nº 105-16003*
>
> *PRECLUSÃO - A luz das disposições contidas no parágrafo 4° do art. 16 do Decreto n° 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 nº 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 nº 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 nº 202-15.430*
>
> *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL — PRECLUSÃO — Na forma do § 4° do artigo 16 do Decreto n° 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 nº 70.235/72, de enumeração taxativa.*
>
> Assim, o recurso fazendário deve ser conhecido, 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 nº 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 de fls. 1.474, que o admitiu.

A Contribuinte também defende o não conhecimento do recurso especial da PGFN quanto à segunda matéria, vez que a decisão do paradigma nº 105-16.141 teria sido diversa porque *não foi juntada a documentação probatória anexada nos presentes autos*.

No presente caso, o lançamento decorre da falta de apresentação de provas concernentes a despesas apropriadas pela Contribuinte nos anos-calendário 1999 e 2001, decorrentes de "Convênio de Rateio Custos Comuns". Os seguintes parágrafos do Termo de Verificação de Infração Fiscal às e-fls. 94/109 sintetizam as irregularidades constatadas pelo fiscal autuante e a determinação do valor tributável:

> **4.5** Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A., o ITAÚ PREVIDÊNCIA E SEGUROS S/A., bem como as demais empresas, teriam que demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A., bem como, teriam que demonstrar o custo homens/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificaram a situação patrimonial do Itaú Banco de Investimento S/A. Não havendo apresentado esses elementos de prova, resta comprovado que rateio dessas despesas foi realizado em total desacordo com o pactuado no "Convênio de ,Rateio de Custos Comuns", ou seja, o rateio não foi realizado de acordo com a efetiva utilização dos serviços já relacionados. Em outras palavras, não foi utilizado o método direto para o rateio das despesas de pessoal das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e humanos.
>
> *[...]*

> **4.8** Ora, não tendo a fiscalização condições de saber dos ajustes entre os particulares (reserva mental), face à falta de disponibilização de elementos fáticos, exteriorizadores das vontades das partes, em cada evento, resta à fiscalização, frente aos contratos denominados "Convênio de Rateio de Custos Comuns" determinar critério, lógico e técnico, que possa concretizar a eficácia da norma em questão — no caso a norma autorizativa das deduções das despesas operacionais-. Assim, não sendo possível a adoção do método de custeio direto, por parte do fisco, em situação de revisão de lançamento, **há de aplicar-se o método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta.** O recurso a este método se dá ao amparo dos princípios contábeis geralmente aceitos.
>
> *[...]*
>
> 4.11 Resulta pois, de tudo quanto foi exposto, que a ITAÚ PREVIDÊNCIA E SEGUROS S/A., nos anos-calendário de 1999 e 2001, deduziu irregularmente do lucro real e da base de cálculo da C.S.L.L., os valores abaixo discriminados, resultantes das diferença entre os valores apropriados em despesas operacionais, sob a rubrica "CRCC", e as importâncias apuradas pelo método indireto de rateio.
>
> *[...] (destaques do original)*

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou a arguição de nulidade do lançamento, observando que *o autuante descreveu detalhadamente as irregularidades constatadas* e assim facultou à Contribuinte impugnar a exigência, sendo que esta *defendeu-se à sua conveniência*. No mérito, manteve a glosa porque *muito embora tenha insistido a defesa que as despesas glosadas referem-se aos gastos necessários à sua atividade principal, esses não estão devidamente identificados nos documentos apresentados. A falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços, que subsidiaram o rateio, impossibilita a Fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.* Acrescentou, *como muito bem destacou o autuante, que a contribuinte nem teve a preocupação de apresentar demonstrativos, no sentido de tipificar quais serviços foram efetivamente prestados ou executados.* Quanto aos laudos apresentados em impugnação, anotou *que embora estejam datados de 02/02/2001 e 12/12/2002 (conforme fls. 184/251), 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 determinar com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio*.

No acórdão recorrido (101-95.960), o Colegiado *a quo* cancelou a exigência pautando-se no que firmado no acórdão nº 101-95.791, de cujo voto condutor destacam-se as seguintes conclusões acerca da insuficiência probatória, por parte da Contribuinte, até aquele momento do litígio:

> 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 provara 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 aprova 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.
>
> 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.
>
> *[...]*
>
> 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.

O exame do paradigma, por sua vez, nº 105-16.141 evidencia que se tratou, ali, de exigência fiscal em face das idênticas objeções opostas ao mesmo contrato de rateio de custos, mas em relação a outra empresa do grupo. A contribuinte autuada naqueles autos também apresentou laudo em sede de impugnação, mas a exigência foi mantida pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho, sob os seguintes fundamentos:

> 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 custos e despesas efetivamente suportados é que devem compor a equação matemática de apuração do lucro real, porém também é certo que tais custos e despesas devem ser necessários, efetivos, comprovados, escriturados e possíveis de aferição por parte das auditorias, quer independentes, para defesa dos acionistas minoritários, quer por parte da fiscalização tributária.
>
> A fiscalização não foi açodada e nem agiu sem motivação ao arbitrar os lucros por método aceito pela boa técnica, pois realizou diversas intimações para várias participantes do convênio em em todos obteve a mesma resposta.
>
> 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 Itaú 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.**
>
> Não se trata de entender os critérios adotados como base do rateio pois sem as planilhas previstas no convênio não havia possibilidade e auditagem.
>
> A jurisprudência citada quanto a ônus "probandi" não se aplica ao presente caso pois somente seria aplicável se a empresa tivesse apresentado as planilhas de compartilhamento dos custos e se isso fosse possível de aferição, para glosar qualquer

> dos itens componentes deveria verbalizar a motivação e comprovar a infração dentro das normas legais que regem os custos e despesas.
>
> De fato é preferível o custo efetivo ao custo estimado ou arbitrado com base em outros critérios, porém no caso de custo efetivo é imprecindível a possibilidade de aferição por parte da fiscalização tributária, se a empresa sequer apresenta as planilhas de rateio não há possibilidade de aceitação de tal método.
>
> Os laudos não podem mudar o critério de fiscalização, pois se tais laudos de fato existiam por ocasião da auditoria deveriam ter sido apresentados de modo a demonstrar a correção no compartilhamento dos custos de acordo com o convênio assinado, assim seria possível a aferição por parte da fiscalização.
>
> *[...] (destaque do original)*

De fato, como alega a Contribuinte, não há notícia, quer no relatório, quer no voto de referido paradigma, de laudos apresentados em sede de recurso voluntário, semelhantes àqueles, elaborados por *FIPECAFI* e *Moore Stephens*, e que motivaram o cancelamento da exigência nos termos do voto condutor do Acórdão nº 101-95.791, adotado no acórdão recorrido. Todavia, o Conselheiro Relator do paradigma, sem nem mesmo adentrar ao conteúdo dos laudos juntados em impugnação, afirmou a impossibilidade de mudança do critério de fiscalização em razão de provas que deixaram de ser apresentadas no curso do procedimento fiscal, de onde se infere que mesmo se os laudos admitidos no Acórdão nº 101-95.791 fossem apresentados à 5ª Câmara do Primeiro Conselho, a decisão permaneceria no sentido de rejeitá-los.

Sob esta ótica, portanto, há similaridade suficiente para caracterização da divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN, como inclusive decidiu esta Turma, por voto de qualidade, com a divergência dos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, na sessão de julgamento de 4 de junho de 2019, nos termos do voto condutor da Conselheira Viviane Vidal Wagner, integrado ao Acórdão nº 9101-004.210, proferido no processo administrativo nº 16327.000014/2005-01:

> 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).
>
> Nesse sentido, adoto as razões do despacho de admissibilidade complementar (e-fls. 892-896) e conheço do recurso também nessa matéria.

Esclareça-se, apenas, que nestes autos, diversamente do debatido no processo administrativo nº 16327.000014/2005-01, a Contribuinte não questiona a autonomia da segunda divergência arguída pela PGFN. De toda a sorte, cabe ponderar que no recurso especial da PGFN está claramente exposta a abordagem diferenciada desta segunda divergência, que residiria no fato de não ser *possível acatar os laudos que poderiam comprovar a suposta dedutibilidade das despesas da Recorrida, porque não foram apresentados à fiscalização*, assim como no exame de admissibilidade, afirmou-se a divergência porque *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.*

Contudo, embora caracterizadas as duas divergência suscitadas pela PGFN, seu recurso especial não merece ser conhecido porque deixa de atacar fundamento autônomo, independente e suficiente para a declaração de improcedência do lançamento, assim consignado no voto condutor do acórdão recorrido:

> A confirmar tal entendimento há outro argumento trazido pela recorrente nos autos deste processo. Alega a recorrente que o autuante, em momento algum, contesta o montante global das despesas rateadas, limitando sua discordância quanto ao critério de rateio adotado pelo Conglomerado Itaú, substituindo-o, a pretexto de ausência de prova documental - do método adotado, por outro critério de rateio indireto.
>
> Que o autuante concluiu que a recorrente assumiu despesa de outrem e, portanto; exige a diferença dos tributos devidos, porém nas empresas conveniadas em que, segundo o método eleito pela fiscalização (custo indireto) foi apurada despesa maior do que a imputada pela utilização do critério original de rateio, a fiscalização limitou-se a encerrar a fiscalização, sem proceder a qualquer ajuste.
>
> Afirma ainda a recorrente que, com tal procedimento, o Fisco está exigindo da recorrente, tributos já recolhidos por outra empresa conveniada, o que ofende a moralidade administrativa.
>
> Nestes autos há indício veemente de que a alegação apresentada pela recorrente tem fundamento. É que no Termo de Verificação Fiscal n° 02, às fls. 103, no item valores a tributar, consta o seguinte:
>
> *Inicialmente, esclarecemos que nos anos-calendário de 2000 e 2002.não foram apuradas diferenças, pois os valores pagos pela Itaú Previdência e Seguros ao Banco Itaú foram inferiores aos rateados com base na receita bruta.*
>
> Cabe ressaltar ao final que o representante da Procuradoria da Fazenda Nacional argüiu da tribuna, durante sua sustentação oral, que esta decisão encontra-se em sentido contrário ao da jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que determinam a comprovação da efetividade das despesas, sua necessidade, usualidade e normalidade. No entanto, conforme visto, não se trata aqui da qualidade

> das despesas, mas sim do método de rateio daquelas, o que implica em concluir que esta decisão não afronta a citada jurisprudência.
>
> Pelo exposto, REJEITO a preliminar suscitada e, no mérito, DOU provimento PARCIAL para excluir a tributação relativa ao rateio de despesas e, no tocante à receita do usufruto, excluir a parcela da receita proporcional aos dias decorridos do contrato no ano-calendário de 2000.

De fato, em recurso voluntário, a Contribuinte deduziu como argumento subsidiário que:

> **C - OS EFEITOS DA AUTUAÇÃO NAS EMPRESAS CONVENIADAS**
>
> O Recorrente já demonstrou que o auto de infração e a decisão de primeira instância não merecem subsistir.
>
> Porém, na remota hipótese de se concluir pela correção do procedimento adotado pela fiscalização — o que se admite por amor ao debate -, é de se ressaltar que o mesmo critério deve ser usado para todas as empresas conveniadas, com todos os efeitos fiscais daí decorrentes.
>
> O autuante, em nenhum momento, contesta o montante global dos custos rateados: limita sua discordância ao critério de apuração dos custos adotado pelo Recorrente, substituindo-o, a pretexto de ausência de prova documental, por outro critério.
>
> Assim, concluiu que o Recorrente assumiu despesa de outrem e, portanto, exige a diferença de IRPJ e CSLL que teria deixado de ser recolhida em razão da dedução de despesa a mais, além da retificação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.
>
> Porém, nas empresas conveniadas em que, segundo o método de apuração pelo custo indireto, tido por correto no auto de infração, foi apurada despesa maior do que aquela efetivamente imputada pelo critério adotado pelo Recorrente, **a fiscalização limitou-se a encerrar a fiscalização sem nada dizer.**
>
> Isso quer dizer **que o fisco está exigindo do Recorrente tributo que, ao final das contas, já foi pago por outra empresa conveniada — e a fiscalização sabe disso!**
>
> O procedimento, porém, **ofende a moralidade administrativa**: o fisco "corrige" o procedimento do contribuinte, mas apenas naquilo em que favorece a arrecadação, com o intuito de cobrar de novo o que, a final, já está nos cofres públicos.
>
> Sobre o princípio da moralidade administrativa, caber colher a lição da doutrina:
>
> [...]
>
> Esse E. Conselho de Contribuintes já se manifestou especificamente sobre o princípio da moralidade administrativa, em hipótese em que o contribuinte era credor do fisco:
>
> [...]
>
> O critério adotado pela fiscalização **levou em consideração somente as vantagens que seriam conferidas ao Erário**, mesmo que isso prejudicasse, de forma infundada, o direito do contribuinte de pagar apenas o efetivamente devido.
>
> A Câmara Superior de Recursos Fiscais já rechaçou o enriquecimento ilícito do Estado:
>
> [...]
>
> Assim, na hipótese de as alegações apresentadas pelo Recorrente não serem acolhidas, o mínimo que se deve considerar — e por isso desde já se protesta — é que **o método adotado pelo autuante seja aplicado a todas as empresas conveniadas, reconhecendo-se todos os efeitos fiscais daí decorrentes, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.** *(destaques do original)*

Este argumento eventualmente foi consignado em recurso voluntário por outra empresa do grupo que sofreu exigência com a semelhante alternância de resultados, mas não foi

enfrentado em nenhum dos outros casos analisados por este Colegiado, assim identificados a partir das informações disponíveis no sítio do CARF:

- No Acórdão nº 101-95.791 (Banco Itaú S/A) a glosa foi cancelada em razão dos laudos apresentados em recurso voluntário, entendimento ainda pendente de apreciação nesta Turma, em razão da diligência determinada na Resolução nº 9101-00.001, confirmada no julgamento de embargos, objeto do Acórdão nº 9101-002.201;
- No Acórdão nº 101-96.357 (Itaú Gráfica Ltda) foi invocada a análise veiculada no Acórdão nº 101-95.791 acerca da suficiência dos laudos apresentados como prova das despesas glosadas, entendimento revertido no Acórdão nº 9101-004.210 que entendeu não *comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal entre empresas interligadas, através da demonstração da efetividade das despesas rateadas;*
- No Acórdão nº 101-96.367 (Banco Banerj S/A) a glosa foi cancelada em razão dos laudos apresentados em recurso voluntário, entendimento inicialmente não enfrentado o Acórdão nº 9101-002.114, que se limitou a rejeitar os questionamentos da PGFN quanto à admissibilidade de provas apresentadas depois da impugnação, mas revertido no Acórdão nº 9101-002.202, que afirmou a insuficiência dos laudos apresentados porque necessária *comprovação desses custos e não apenas esclarecimentos de sua metodologia de rateio*;
- No Acórdão nº 101-96.525 (Itaú Gestão de Ativos S/A) foi invocada a análise veiculada no Acórdão nº 101-95.791 acerca da suficiência dos laudos apresentados como prova das despesas glosadas, e o recurso especial interposto está distribuído para relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner;
- No Acórdão nº 101-96.600 (Banco Itaú BBA) foi invocada a análise veiculada no Acórdão nº 101-95.791 acerca da suficiência dos laudos apresentados como prova das despesas glosadas, entendimento revertido no Acórdão nº 9101-003.003 que afirmou a insuficiência dos laudos apresentados para demonstração da *necessidade para a autuada dos custos que foram glosados*, bem como para comprovar *os efetivos montantes* passíveis de dedução;
- No Acórdão nº 103-22.934 (Paraná Cia. Seguros) a glosa foi cancelada porque a investigação fiscal teria sido insuficiente, entendimento revertido no Acórdão nº 9101-001.878, que afirmou a insuficiência dos laudos apresentados para demonstração da *regularidade dos valores lançados na contabilidade e a efetividade dos custos*;
- No Acórdão nº 107-09.588 (Banco Banerj S/A) a glosa foi cancelada por indevida inversão do ônus da prova pela autoridade fiscal, além de invocada a análise veiculada no Acórdão nº 101-95.791 acerca da suficiência dos laudos apresentados como prova das despesas glosadas, entendimento não enfrentado o Acórdão nº 9101-002.113, que se limitou

a rejeitar os questionamentos da PGFN quanto à admissibilidade de provas apresentadas depois da impugnação;

- No Acórdão nº 1103-00.337 (Itaú Corretora de Valores S/A) a glosa foi cancelada porque a investigação fiscal teria sido insuficiente, e não há notícia de interposição de recurso especial contra esta decisão;
- No Acórdão nº 1103-00453 (Banco Itaú Cartões S/A) foi invocada a análise veiculada no Acórdão nº 1103-00.337 acerca da insuficiência do procedimento fiscal, entendimento não enfrentado no Acórdão nº 9101-002.999 por inexistência de recurso especial da PGFN; e
- No Acórdão nº 1402-00.844 (Banco Itaú Cartões S/A) foi invocada a análise veiculada no Acórdão nº 1103-00.337 acerca da insuficiência do procedimento fiscal, entendimento revertido no Acórdão nº 9101-004.300 que afirmou *não restar comprovada, pelo contribuinte, que a despesa era necessária no montante em que foi reconhecida*;

É certo que no paradigma nº 105-16.141, o argumento em tela foi deduzido em recurso voluntário, conforme indicado em seu relatório:

> Inconformado com a decisão proferida, a empresa apresentou o recurso voluntário de folhas 231 a 257, onde repete as argumentações da inicial, acrescentando, o seguinte:
>
> *[...]*
>
> Diz que se adotado o critério do AFRF deveria ser para todas as empresas conveniadas pois se houve excesso de custos ou despesas pelo critério da participação na receita bruta total, para a autuada houve falta para outra empresa conveniada, pois não se pode corrigir as contas somente naquilo que favorece a arrecadação, pois seria uma ofensa ao princípio da moralidade administrativa e ocorreria enriquecimento ilícito do Estado.

Contudo, embora a alegação da recorrente, também aqui, tenha se pautado nos efeitos da comparação com as exigências promovidas em face de outras empresas do grupo empresarial, o Conselheiro Relator do acórdão recorrido reputou determinante para sua decisão o fato de em relação à própria empresa autuada o critério adotado resultar em despesas apropriadas a menor nos períodos que não foram autuados.

Constata-se, neste cenário, que no acórdão recorrido aquele argumento foi invocado para reforçar a improcedência do lançamento. Ou seja, para além de admitidos os laudos apresentados como prova do regular rateio das despesas, o Conselheiro Relator acolheu a alegação da contribuinte de que a exigência, como formulada, ofenderia a moralidade administrativa, mas isto porque desconsiderado, pela Fiscalização, o fato de o critério de rateio adotado pela Fiscalização resultar na apropriação de despesas em valores inferiores aos admitidos, relativamente aos anos-calendário 2000 e 2002, promovendo-se a glosa apenas nos anos-calendário 1999 e 2001.

Este fundamento não foi enfrentado pela recorrente e assim, mesmo se acolhida a possibilidade de apreciação de prova juntada depois da impugnação, e revertido o entendimento acerca de sua suficiência para demonstração da regularidade das despesas glosadas, subsistirá a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que o lançamento sob análise não poderia ter se limitado à glosa das despesas excedentes nos anos-calendário 1999 e 2001, desconsiderando os efeitos das despesas apropriadas a menor nos anos-calendário 2000 e 2002.

Evidente, assim, que falece interesse recursal à PGFN, porque as divergências por ela suscitadas não permitem reverter a improcedência do lançamento declarada no acórdão recorrido. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

> **Súmula 283/STF:** "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."
>
> **Súmula 126/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".

Assim, o recurso especial da PGFN não merece ser conhecido.

Registre-se, porém, que os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) acompanharam apenas as conclusões deste voto, por discordarem de sua parte inicial deste voto, na qual afirmou-se caracterizadas as duas divergências suscitadas pela recorrente. Isto em razão da discordância já manifestada pela Conselheira Cristiane Silva Costa acerca do alcance do recurso especial da PGFN em casos semelhantes, como é exemplo a declaração de voto proferida no Acórdão nº 9101-004.210, da qual se extrai:

> A Procuradoria apresentou recurso especial, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF 147), por divergência na interpretação da lei tributária quanto à interpretação do artigo 16, § 4º, do Decreto n º 70.235/1972. Acompanho o conhecimento do recurso especial por entender demonstrada a divergência na interpretação a respeito deste tema.
>
> A divergência no conhecimento, que manifesto pela presente declaração, é a respeito do conhecimento do recurso especial quanto à divergência na interpretação da lei tributária sobre o artigo 299, do RIR/99. Isto porque a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial alegando divergência na interpretação adotada pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma apenas quanto à análise de provas não apresentadas à fiscalização.
>
> Nesse sentido, transcreve-se parte substancial do tópico denominado *"Do Cabimento do Recurso Especial"* (fls. 449 e seguintes):
>
> [...]
>
> A longa transcrição é feita para elucidar que o único ponto que justificava o cabimento do recurso especial interposto por divergência na interpretação da lei tributária, identificado pela parte, foi a **preclusão** na análise de provas que não foram apresentadas à fiscalização, como se observa das razões da então recorrente.
>
> Com efeito, não há demonstração da analítica da divergência, em razões do recurso especial, a respeito do artigo 299, do RIR, como exigido pelo RICARF para fins de conhecimento do recurso.
>
> Mesmo quando trata do acórdão nº 105-16.141, a Recorrente o faz para tratar da preclusão probatória. Das suas razões, destaquem-se os trechos que demonstram claramente que só a divergência na interpretação da legislação era apenas quanto a este ponto:
>
> [...]
>
> Mesmo se analisado o trecho do acórdão paradigma reproduzido pela Recorrente, nota-se que o enfoque é a respeito da preclusão, como se observa do seguinte trecho:
>
> [...]
>
> O primeiro despacho de admissibilidade do recurso especial interpretou o recurso especial da mesma forma, reconhecendo que a única matéria tratada em recurso especial por divergência é a preclusão para apresentação de provas (fls. 469):

> [...]
>
> Ressalte-se, ainda, que o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apenas autoriza a análise de dois acórdãos paradigmas, determinando sejam descartados os demais. Nesse sentido, é a prescrição do artigo 67, § 6º e §7º do atual Regimento (Portaria 343/2015):
>
> [...]
>
> Pondero, ainda, que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem adotado interpretação muito abrangente na admissibilidade de recursos especiais, a despeito da previsão no artigo 67, §8º, do atual Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que exige a demonstração analítica dos pontos no acórdão paradigma que divirjam do acórdão recorrido:
>
> [...]
>
> Em sentido similar, previa o Regimento Interno anterior (Portaria nº 256/2009), conforme artigo 67, §6º:
>
> [...]
>
> Em respeito à verdade material e ao formalismo moderado, são usualmente admitidos recursos que não cumpram rigorosamente a exigência de demonstração analítica dos pontos de divergência, mas tal flexibilidade não pode chegar ao limite de enfrentar temas não tratados em recurso especial de qualquer das partes, sob pena de julgamento *ultra petita*. A competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais está delimitada pelo objeto do recurso, isto é, pela divergência alegada e demonstrada pela recorrente em suas razões.
>
> Diante disso, voto pelo **conhecimento parcial o recurso especial da Procuradoria**, negando conhecimento da matéria por ela não confrontada analiticamente (art. 299).

Estas as razões, portanto, para que seja NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora