



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000011/2005-60
Recurso nº : 151.000
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex: 2000
Recorrente : ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A
Recorrida : 4ª TURMA – DRJ – FORTALEZA - CE
Sessão de : 25 de janeiro de 2007
Acórdão nº : 101-95.958

IRPJ – USUFRUTO ONEROSO DE COTAS/AÇÕES –
TRIBUTAÇÃO DOS VALORES – REGIME DE
COMPETÊNCIA – O produto da cessão do usufruto de
cotas/ações não se confunde com o rendimento
produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas
distintas, devendo ser tributado integralmente o valor
recebido, porém, a apropriação deve ser realizada de
conformidade com o regime de competência, obedecendo
o prazo determinado no contrato.

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.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE – CSLL – PIS - COFINS
Em se tratando de exigência fundamentada na
irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado
na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é
aplicável, no que couber, aos lançamentos consequentes
na medida em que não há fatos ou argumentos novos a
ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos
interpostos por ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no
mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação a parcela
da receita referente ao ano de 2000, nos termos do relatório e voto que passam a
integrar o presente julgado. A Conselheira Sandra Maria Faroni apresentou

PROCESSO Nº. : 16327.000011/2005-60
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.958

declaração de voto. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.



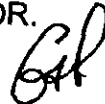
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



PROCESSO Nº. : 16327.000011/2005-60
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.958

Recurso nº. : 151.000
Recorrente : ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A

RELATÓRIO

ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 280/298) contra o Acórdão nº 6.672, de 25/08/2005 (fls. 256/272), proferido pela colenda 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 136; PIS, fls. 140; COFINS, fls. 144; e CSLL, fls. 148.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 101/118), a seguinte irregularidade fiscal, em resumo:

A omissão de receita restou caracterizada pela falta de apropriação como receita operacional dos valores recebidos pela atuada na cessão temporária do usufruto de ações/quotas de capital (contratos relacionados às fls. 100/103), tendo em vista que esses rendimentos provêm da cessão do exercício de um direito inerente a um ativo (participação societária).

Descabe na espécie qualquer tentativa de equiparar o produto da cessão do usufruto a rendimentos de participações societárias, eis que derivam de relações jurídicas contratuais absolutamente diversas. Da relação entre a investidora e a investida resultam os rendimentos de participações societárias - contrato social ou estatuto social -; da relação entre o cedente e o usufrutuário nasce a receita do usufruto - instrumento de cessão de usufruto.

O contribuinte teria, portanto, infringido os seguintes dispositivos legais: arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99, c/c o art. 24 da Lei nº 9.249/95.

Assim, foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores discriminados e demonstrados às fls. 117. Tais adições deram origem ao crédito tributário demonstrado nos respectivos autos de infração.

No Termo de Verificação de Infração Fiscal nº 02 (fls. 119/133) consta os seguintes fatos, relativo ao ano-calendário de 1999:

Em fiscalização direta junto ao Banco Itaú S/A, verificou-se que no ano-calendário de 1999, a contribuinte apropriou a crédito da conta "Despesas de Pessoal" o montante de R\$ 110.846.166,33, decorrente do "Convênio de Rateio de Custos Comuns", firmado entre o Banco Itaú S/A e a autuada.

Do convênio, destacam-se as seguintes cláusulas e considerandos:

- a) O Banco Itaú manterá estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades dos contratantes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistemas de computadores), recursos humanos, com vistas à consecução dos respectivos objetivos sociais;
- b) Os custos decorrentes da manutenção dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos.
- c) o Banco Itaú S/A preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio.

Durante os mencionados trabalhos de fiscalização, a instituição financeira foi regularmente intimada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú à referida empresa, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante.

Em resposta às referidas intimações, o Banco Itaú aduziu, em síntese, 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.

Não obstante os esclarecimentos acima, a instituição financeira deixou de apresentar qualquer elemento que comprovasse que as empresas participantes do C.R.C.C. teriam se utilizado, efetivamente, dos serviços a que se refere o mencionado convênio, bem como, e principalmente, deixou de apresentar os respectivos demonstrativos dos custos e rateio, não obstante tal obrigação constar, expressamente, do item 4 do "Convênio de Rateio de Custos Comuns".

Após discurrir sobre as condições de dedutibilidade das receitas operacionais em face da legislação tributária e sobre os procedimentos de rateio de despesas administrativas de um mesmo grupo empresarial, a autoridade autuante conclui que a autuada cometera irregularidades em relação à contabilização das despesas apropriadas na conta "Despesas de Pessoal" e que foram atribuídas a ela, como empresa participantes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns", e ao Banco Itaú S/A,

ou seja, o contribuinte não demonstrou, nem apresentou qualquer prova material no sentido de que os valores foram rateados tendo em vista a 'efetiva utilização dos serviços', assim como seriam compatíveis à necessidade das empresas e, como consequência, que a parcela apropriada a ela e ao Banco Itaú S/A, seriam também proporcionais as suas necessidades.

Assim, não tendo a autuada comprovado a utilização do método de rateio pactuado entre as partes contratantes e não dispondo a fiscalização de elementos que lhe permitisse efetuar tal rateio pelo método direto, optou esta, com amparo nos princípios contábeis geralmente aceitos, por efetuar tal rateio com base na proporção das receitas brutas das empresas participantes do referido convênio.

Portanto, de tudo que foi exposto, a autuada, nos anos-calendário de 1999 e 2002, deduziu irregularmente do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores abaixo discriminados, resultantes da diferença entre os valores obtidos face à aplicação do método indireto de rateio adotado pela fiscalização e os valores apurados pelo critério adotado pelo Banco Itaú S/A.

Ano-Calendário	Custos Apropriados	(-)Custos – Rateio pela Receita Bruta	Dedução Irregular
1999	110.846.166,33	25.866.531,16	84.979.635,17

Assim, foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores discriminados e demonstrados às fls. 133.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 155/171.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES.

1. O produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas.

2. O valor correspondente à cessão do usufruto está sujeito à incidência da tributação do imposto de renda, por não existir norma tributária que lhe conceda isenção.

3. O benefício fiscal concedido pelo art. 379, § 1º, do RIR/99 não pode ser interpretado extensivamente, ex vi do disposto no art. 111 do CTN.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

ÔNUS DA PROVA.

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

PEDIDO DE PERÍCIA.

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

Outros Tributos ou Contribuições

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 24/11/2005 (fls. 278) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 23/12/2005 (fls. 279), alegando, em síntese, o seguinte:



Usufruto e o equívoco do entendimento do autuante

- a) que, mediante assinatura do contrato “Instrumento de Constituição de Usufruto de Cotas/Ações, a recorrente instituiu o usufruto, a título oneroso, de ações de sua propriedade. Na data da assinatura do contrato a recorrente recebeu, respectivamente, os valores de R\$ 7.940.000,00 e R\$ 5.030.000,00 que foram registrados contabilmente a débito das contas “disponibilidades” e “aplicações financeiras” e a crédito da conta retificadora do ativo. Posteriormente, a conta retificadora do ativo foi debitada, tendo em contrapartida a conta investimento;
- b) que o autuante entendeu que não houve, entre a recorrente e os usufrutuários, a constituição (outorga) do usufruto das ações, mas cessão do exercício do usufruto, o que seria equiparável à locação em geral. O equívoco do entendimento do autuante é palmar. O que houve entre a recorrente (proprietária das ações) e os usufrutuários foi a constituição (outorga) do usufruto das ações, na exata conformidade do art. 40 da Lei das S.A., que regula a constituição do usufruto sobre ações. O autuante, em nenhum momento, demonstrou que o negócio não se conforma ao referido dispositivo legal. Não houve “cessão” do usufruto, mas constituição de usufruto;
- c) que a recorrente é a proprietária e não usufrutuária, de modo que há impossibilidade material de a recorrente “ceder” o usufruto (isto é, de se lhe aplicar o art. 1393 do Novo Código Civil): ele só pode instituir ou constituir o usufruto;
- d) que a recorrente não “cedeu” o usufruto, vale dizer, não cedeu o exercício do usufruto, mas, como proprietária das ações, constituiu o direito real de usufruto em favor dos usufrutuários, como se depreende dos instrumentos de constituição do usufruto. Não houve, pois, nenhuma locação – o que seria equiparável a cessão do exercício de usufruto (direito pessoal), mas sim constituição de usufruto (direito real, com

efeito erga omnes) que só pode ser levado a efeito pelo proprietário;

- e) que a fiscalização concorda com a forma de registro contábil dos investimentos, todavia questiona esse procedimento em razão da existência do usufruto. Porém, os frutos de ações, quais sejam, os dividendos e os juros sobre o capital próprio, somente se consideram vencidos quando declarados pelas sociedades, conforme art. 205, caput da Lei 6.404/76. O direito ao recebimento dos juros e dividendos somente poderá ser considerado líquido e certo, tanto para o proprietário quanto para o usufrutuário, conforme o caso, quando da declaração. Não houve cessão de exercício do usufruto, equiparável à locação, mas constituição do direito real de usufruto, permanecendo, pois, a recorrente, durante o período do usufruto, como nu-proprietário das ações (sem o direito real dos frutos);
- f) que não há maneira de se quantificar o eventual ganho ou perda no momento em que o usufruto se constitui. Portanto, quando se recebe o preço do usufruto, a contrapartida se dá em uma conta retificadora do investimento. Somente após a declaração de que a distribuição de lucros será efetuada num determinado valor é que o usufrutuário poderá reconhecer o montante a receber como um direito líquido e certo e o proprietário poderá conhecer o custo do usufruto;
- g) que o investimento da recorrente é avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial. Por isso, a declaração da investida (distribuição de lucros) implica redução do valor do investimento. Considerando que, na vigência do usufruto, os frutos não são do proprietário das ações, o valor do investimento também deve ser reduzido, haja vista que há uma diminuição no patrimônio líquido da investida. Todavia, a contrapartida não será um valor a receber, mas o lançamento a débito na conta retificadora do investimento, que corresponde à apuração do custo;

- h) que equivocou-se a fiscalização ao exigir o trânsito desses valores por conta de resultado, haja vista que não se está diante de uma receita, conforme dito no despacho decisório de uma receita operacional equivalente a aluguel, mas sim de uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento);

Convênio de Rateio de Custos Comuns

- i) que a recorrente participa, juntamente com outras empresas do "Conglomerado Itaú", do Convênio de Rateio de Custos Comuns – CRCC, firmado em 10/03/98, que visa a utilização da estrutura material e pessoal do Banco Itaú pelas demais empresas do conglomerado;
- j) que, intimada pela fiscalização a detalhar a forma de distribuição dos custos, informou que em razão do conjunto de empresas envolvidas no compartilhamento dos custos, a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos ficaria prejudicada, visto que eles não se dedicam exclusivamente ao produto ou à empresa. Na mesma resposta esclareceu que o processo de rateio abrange *"um imenso volume de informações visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do Conglomerado Itaú"*, motivo pelo qual se colocou ao inteiro dispor para os esclarecimentos que fossem necessários;
- k) que, não obstante o Banco Itaú e a recorrente terem respondido todas as intimações por parte da fiscalização, inclusive colocando-se à disposição para eventuais esclarecimentos em razão da quantidade de documentos comprobatórios dos critérios de rateio, a fiscalização lavrou o auto de infração sob o argumento de que não foram apresentados demonstrativos de rateios e demais elementos que comprovassem que os referidos gastos foram necessários às suas atividades;
- l) que o autuante apurou crédito de imposto de renda e contribuição social segundo um critério por ele escolhido, pois

nem todos os custos e despesas incorridos pela recorrente seriam dedutíveis. Entretanto, a fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos, nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos;

- m) que, da mesma forma procederam os julgadores de primeira instância, que de posse dos laudos de avaliação dos critérios adotados, sequer tentarem entender os mesmos. Apenas afirmam que o critério deve ser objetivo e que o recorrente é quem deveria comprovar a dedutibilidade de seus custos;
- n) que, verificado que não existe prova de que os custos e despesas incorridos pela recorrente não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que a fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base no rateio dos custos, nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos, resta caracterizada a ofensa ao princípio da motivação, acarretando a nulidade do auto de infração;
- o) que o fisco concluiu que o recorrente assumiu despesa de outrem e, portanto, exige a diferença de IRPJ e CSLL que teria deixado de ser recolhido em razão da dedução de despesa a maior, além da retificação de 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 pela recorrente. Isto 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;
- p) que o autuante calculou a CSLL supostamente devida, aplicando o percentual de 12%. Todavia, a alíquota vigente no período compreendido entre janeiro a março de 1999 correspondia a 8%.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'G.L.' and the other a stylized 'P'.

PROCESSO Nº. : 16327.000011/2005-60
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.958

Às fls. 336, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo, manifestando-se, inclusive, a respeito da tempestividade do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

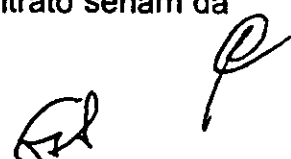
O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

I – DA CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES

A questão sob exame diz respeito ao tratamento fiscal a ser dado aos valores recebidos pela recorrente, em decorrência de contratos denominados “Instrumento de Constituição de Usufruto de Cotas/Ações” (fls. 100/103).

Questiona a recorrente que o Fisco se equivocou ao exigir integralmente o valor correspondente como receita, haja vista que o mesmo diz respeito a uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento). Nesse sentido, não se poderia quantificar o eventual ganho ou perda no momento em que o usufruto se constitui, por isso quando se recebe o preço do usufruto, a contrapartida se dá em uma conta retificadora. Assim, somente após a declaração de que a distribuição de lucros será efetuada é que o usufrutuário poderá reconhecer o montante a receber como um direito líquido e certo e o proprietário poderá conhecer o custo do usufruto.

De acordo com os contratos não há dúvida de que foram onerosos, pois a recorrente recebeu o valor pela cessão temporária do usufruto no início do contrato, sendo que foram considerados alienados os dividendos imputados às ações gravadas até a data de extinção do usufruto, tanto os juros sobre o capital próprio como os dividendos durante o período do contrato seriam da usufrutuária.



Nessas condições, a recorrente procedeu a permuta de um eventual resultado futuro, quer seja positivo ou negativo, pelo recebimento em espécie, transferido temporariamente a titularidade das ações que possuía, por um valor determinado, com prazo estabelecido. O risco pelo recebimento de dividendos e juros sobre o capital passou a ser do usufrutuário, não mais da recorrente, sendo que aquele pagou preço certo por um direito que era da recorrente.

Pois bem, vimos que a fiscalização entendeu ser tributável a integralidade do valor recebido no momento em que houve o pagamento do usufruto, daí a lavratura do auto de infração com a exigência do montante auferido.

Como é cediço, o usufruto tem por objetivo a transferência temporária dos direitos de usar e fruir da coisa, a outrem que não o proprietário. Nas operações mercantis, o instituto de usufruto deve ser efetuado a título oneroso, como é o caso dos autos, no qual uma pessoa jurídica abre mão de um direito seu, que potencialmente pode lhe propiciar rendimentos, para favorecer um terceiro (usufrutuário) que efetua o pagamento para ter o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa (ações).

A colenda turma julgadora de primeiro grau manteve a exigência sob os seguintes fundamentos:

44. Ao contrário do que afirma a impugnante, a fiscalização não está exigindo o trânsito por contas de resultado dos valores de eventuais "lucros ou dividendos distribuídos" pela investida. Conforme ficou claro no Termo de Verificação de Infração Fiscal N.º 01 (fls. 108/118), o que está sendo considerado como receita é o valor recebido a título de permissão para o uso e fruição de direitos (no momento da cessão do usufruto), que não pode se equiparar a rendimentos de participações societárias, como pretende a impugnante, e, por isso, deve ser apropriado como receita operacional, equivalente a aluguel.

45. De forma mais clara, não se está cogitando a tributação dos eventuais lucros ou dividendos que por ventura tenham sido distribuídos pela investida; o que se está exigindo é a tributação da receita referente ao valor que a autuada recebeu pela cessão do usufruto das referidas ações de sua propriedade. É esse o único entendimento que se pode extrair do Termo de Verificação de Infração Fiscal N.º 01, quando a autoridade fiscal afirma que as importâncias recebidas pela

cessão do exercício do usufruto são consideradas como alugueis e tributadas como tais. Veja, neste sentido, a jurisprudência administrativa e a manifestação doutrinária colacionadas às fls. 114/115.

46. Pelo exposto, é de se concluir que não encontra amparo na legislação fiscal o procedimento adotado pelo sujeito passivo de considerar como não tributáveis os valores recebidos de terceiros decorrentes de contratos de constituição de usufrutos de cotas/ações.

47. Correta, pois, a constituição do crédito tributário relativo a tais valores não computados na apuração do lucro real.

Com a devida vênia, discordo em parte com o entendimento dos julgadores de primeira instância, em razão de que o imposto de renda, por definição, busca atingir os resultados positivos apurados pela pessoa jurídica dentro de um determinado período, assumido como referencial para a sua aferição. Renda, por conseguinte, corresponde ao saldo positivo, ao acréscimo patrimonial apurado. Trata-se de um fato econômico que o imposto busca alcançar, dentro da feição que a legislação estabelece. O fato concreto atingido pelo imposto corresponde a um resultado, e qualquer interferência, seja no plano da receita, seja no da despesa, corresponde a uma interferência no resultado final dentro de um limite temporal, vale dizer, no valor do imposto a ser recolhido.

Nesse sentido, o regime de competência aflora normalmente nas transações empresariais, principalmente porque é facilmente identificável o momento da realização da receita, qual seja, o momento da transferência do bem, que se concretiza quando todo, ou praticamente todo o esforço para obter a receita já foi desenvolvido. É importante destacar que é a satisfação de todas as condições de um negócio é que deve determinar o momento em que uma receita pode e deve ser reconhecida na escrituração da empresa, e não por outros interesses, ou, ainda, em face de mudança de critério conforme o interesse de cada configuração.

Em geral, o mercado, de forma objetiva, só pode considerar que realmente ocorreu a transação, para fins de reconhecimento da receita ou dos custos, quando esta se completa. Frequentemente, a excessiva precipitação no reconhecimento de receita ou de custos representa mais uma manipulação para

favorecer esta ou aquela configuração de resultados do que uma efetiva utilização sadia dos princípios de contabilidade.

Existem variadas fontes de receitas, entre estas, as decorrentes da venda de bens e direitos da empresa, incluindo mercadorias, produtos, serviços, inclusive bens imóveis. Também são consideradas receitas, outras situações que não fazem parte do dia a dia empresarial, quais sejam, o perdão de dívida, a anistia fiscal, a eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação judicial etc.

O princípio da competência consta da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, em seu artigo 9º, *verbis*:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – Nas transações com terceiros, quando esses efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

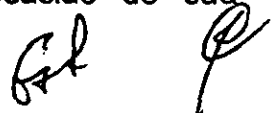
II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

(...).

O regime de competência é aquele que prevê que os resultados (receitas, custos e despesas) devem ser reconhecidos por ocasião de sua



realização, independentemente de sua efetiva realização em moeda (regime de caixa). Essa é a forma que a ciência contábil escolheu para que as empresas apurem os seus resultados, dando o norte para que sejam registradas as receitas quando efetivamente ocorrerem os fatos suficientes e capazes de considerá-las como "ganho". Em consequência, deve-se também proceder ao reconhecimento dos custos e despesas correspondentes às receitas.

Como é sabido, o lucro real, que serve de base para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, deriva do lucro líquido contábil, apurado de acordo com as determinações previstas pela lei comercial, o qual, posteriormente, deve ser ajustado por adições e exclusões determinadas pela norma tributária.

Assim, o lucro contábil, que é apurado antes do lucro tributável, ou seja, aquele serve de ponto de partida para este, tem como norte a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e que deve obedecer, conforme determinação do artigo 177, os princípios de contabilidade geralmente aceitos (atualmente chamados de princípios fundamentais de contabilidade), *in verbis*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Assim, a apuração do resultado de um determinado período, em síntese, caracteriza-se pelo confronto entre as receitas e os custos/despesas ocorridos durante aquele lapso de tempo.

Com efeito, a partir da vigência da Lei 6.404/76, o reconhecimento das mutações patrimoniais, verificadas em contas de resultados, afastou-se do regime de caixa e passou a ser evidenciado em face do regime de competência, conforme previsto no artigo 187, parágrafo 1º da citada norma legal:

§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

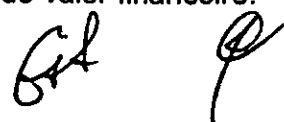
Na ciência contábil, o princípio de competência, pode-se dizer, é aquele que tem o maior peso para a apuração do resultado do exercício, tratando-se do principal elemento de preocupação dentro da contabilidade empresarial.

Com efeito, os princípios fundamentais de contabilidade representam o núcleo central da doutrina contábil. A norma legal determina que o regime de competência vem a ser a realização da receita ou rendimento a partir do momento em que ocorrerem os fatos que estabeleçam a sua ocorrência.

Por ocasião da edição da lei comercial, o legislador não definiu o conceito de ganho, tampouco a legislação tributária veio estabelecer qual o momento que ele ocorre. Porém, tomando como ponto de partida a interpretação das leis comercial e tributária, juntamente com os princípios fundamentais de contabilidade, pode-se afirmar que a receita é efetivamente realizada a partir do instante em que se realizam os fatos necessários e suficientes para que a pessoa jurídica possua o direito efetivo de a receber e que, por isso, passa a ter a disponibilidade sobre a mesma, repita-se, independentemente do seu recebimento.

O ilustre tributarista José Luiz Bulhões Pedreira afirma que:

O conceito de ganho é definido por alguns como aquisição definitiva do direito de receber a renda ou o rendimento, mas essa definição não é correta porque o ganho pressupõe, além da aquisição do direito, a da disponibilidade do valor financeiro.



Estes dois elementos são essenciais ao conceito, o que fica evidente nas diversas hipóteses em que os princípios contábeis e as regras da técnica contábil prescrevem o reconhecimento da receita ou do rendimento antes ou depois da aquisição do direito, como, por exemplo, o reconhecimento do lucro na venda de mercadoria remetida para o comprador, embora a aquisição do direito somente ocorra com a entrega, ou o não reconhecimento do lucro na entrega da mercadoria se há dúvida sobre o recebimento do preço.

A natureza de ganho pressupõe a aquisição do direito de receber a receita e a aquisição do poder de dispor do objeto do direito.

O mestre Rubens Gomes de Sousa enunciou de forma bastante clara a definição da aquisição da disponibilidade:

O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

(...)

A disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser 'econômica' ou 'jurídica'.

A aquisição de 'disponibilidade econômica' corresponde ao que os economistas chamam de 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores.

A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de 'realização' da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo.

Assim, a disponibilidade econômica é a capacidade, ou melhor, o poder de dispor da renda, real e atual, por parte de quem tem a posse direta desta. A obtenção da disponibilidade econômica da renda é a aquisição da posse da moeda, ou seja, é o mesmo que tê-la em mãos.

Já a disponibilidade jurídica trata-se de uma presunção legal, cuja norma define a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo o direito de aquisição da renda, que ainda não é efetivo, pois até então não recebeu em mãos o bem em questão, sendo, portanto, disponibilidade definida em lei. Dessa forma,

pode-se afirmar com segurança, que ocorre a disponibilidade jurídica quando já se realizaram todos os eventos suficientes para que o titular da renda adquira a capacidade de dispor da moeda, ou seja, de adquirir a disponibilidade econômica.

Adquirir a disponibilidade da renda é obter, alcançar ou passar a ter a capacidade de dispor da moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. O poder de dispor da renda se manifesta em face da possibilidade de sua efetiva utilização, seja porque esta já se realizou, seja porque é praticamente certa a possibilidade de sua realização, cuja manifestação se dá quando não paire, sobre a efetiva possibilidade de sua realização, nenhuma dúvida.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é chamado de "complexivo", isto é, o resultado ocorre durante um período de tempo definido em lei. Nesse sentido, a aquisição da disponibilidade do lucro não se trata do resultado da ocorrência de determinado fato, mas sim da ocorrência do conjunto de todas as mutações patrimoniais que acontecem durante o período-base de incidência, bem como de todos os demais eventos que cercam a atividade empresarial, que podem ou devem influenciar as mutações patrimoniais da sociedade.

Ou seja, a condição necessária para a ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja, a aquisição da disponibilidade, deve ser cumprida em cada operação, devendo se levar em consideração, no momento da possibilidade de registro de rendimentos ou de parcelas de ganhos auferidos pela empresa, todos os eventos que durante o período-base podem influenciar sua realização, somente integrando o montante tributável quando aqueles resultados, após cuidadosa análise de todos os eventos que os cercam, derem certeza, em face dos postulados da ciência contábil, que a sua disponibilidade é efetiva.

Nesse contexto, se é certo de que o regime que impõe a determinação do lucro líquido é o regime de competência, não menos certo é de que este pode e deve ser apurado pela aplicação de todos os princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais o próprio princípio da competência (ou, mais especificamente, de realização da receita).

É que o reconhecimento da receita, à luz dos princípios fundamentais da contabilidade, pressupõe a sua efetiva realização, no sentido de que não restem dúvidas acerca da real capacidade de auferimento do ganho.

Aliás, não sem razão o legislador, na Lei 6.404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do resultado do exercício, ter dito que serão computados *"as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda"*, em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.

Sobre o assunto, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, publicou o artigo "Princípios Contábeis" (Editora Atlas, São Paulo, 1994, pág. 115):

32. Receita derivada da utilização dos bens da empresa por outrem, tal como receitas de juros, aluguéis e rendas do uso de bens e direitos, é também governada pelo princípio da realização. Receitas deste tipo são reconhecidas no decorrer do tempo ou quando os ativos são usados. Receita decorrente de vendas, além das supramencionadas, é reconhecida na data da venda. A receita reconhecida dentro do princípio de realização é registrada pelo valor recebido ou valor que se espera seja recebido.

Diante do que foi acima exposto, é de se concluir que, no presente caso, a totalidade da receita deve ser tributada, eis que inexistente qualquer custo para a recorrente, nem mesmo as despesas de conservação e administração das ações, pois segundo o contrato cláusula 6 correriam por conta da usufrutuária.

Pelas disposições do contrato não há o que falar em contabilização de acordo com a equivalência patrimonial situação na qual o proprietário embora possa fazer a cessão do usufruto continua participando do risco, pois o investidor continuou com a propriedade das ações, mas preferiu ceder o direito aos eventuais frutos futuros a outra pessoa que correria por ele o risco, tendo portanto todas as características de locação, sendo portanto tributável.

Além do mais, a equivalência patrimonial ocorrida no período não representa qualquer resultado tributável ou dedutível para o investidor, eis que a influência é refletida tão-somente no lucro contábil, inexistindo qualquer efeito no lucro real.

Assim, não há que se falar em custo do usufruto, ou melhor, poder-se-ia até considerar o custo contábil do mesmo, decorrente da equivalência patrimonial em virtude do resultado apurado pela investida, porém, em nada afetaria o resultado tributável da recorrente, eis que os ajustes a serem feitos no lucro contábil para a apuração do lucro real eliminariam qualquer influência na base de cálculo do IRPJ.

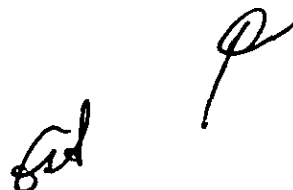
Concluindo, não há como acolher a pretensão da recorrente em relação ao custo do usufruto. Porém, deve ser observado no caso, a apropriação da receita auferida de acordo com o regime de competência, ou seja, com a observância do regime "pro rata", levando-se em conta a fluência do prazo contratual do usufruto, devendo ser excluído da exigência o período compreendido no ano-calendário de 2000.

RATEIO DAS DESPESAS

Com relação à glosa de despesas em razão de a fiscalização desconsiderar o sistema de rateio utilizado pela recorrente, referida matéria é idêntica àquela constante do Recurso nº 150.994, apreciada por este Colegiado em 18 de outubro de 2006, Acórdão nº 101-95.791, Relatora a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, cuja decisão possui a seguinte ementa:

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

Recurso provido.



Do brilhante voto proferido pela Conselheira Sandra Faroni, peço vênha para reproduzir os excertos abaixo, cujos fundamentos adoto integralmente:

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.

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:

O sistema de apuração e rateio de custos compreende um processo composto por três grandes fases: departamentalização de custos, custeio de produtos e rateio de custos às empresas do grupo.

1- Departamentalização:

Para fins de departamentalização de custos, todas as unidades (áreas, diretorias, superintendências, órgãos, gerências, etc.) são classificadas como centros de custos ou como centros de resultados.

Os centros de resultados são canais de comercialização, relacionando-se com clientes externos e gerando receitas (ex. agências do banco comercial, Diretoria Personnalité, Seguros, Capitalização, Previdência, etc.), e que podem distribuir mais de um produto (como as agências do Banco Itaú, que comercializam todos os produtos).

Centros de custos são as unidades (áreas, diretorias, órgãos, etc.) em que se realizam atividades de apoio aos centros de resultado e também a outros centros de custos (ex. área de controle econômico, área de contabilidade, área de recursos humanos, etc.)

O processo de custeio realiza-se em dois estágios. No primeiro, o valor de cada centro de custo é alocado a outros centros de custos e aos centros de resultados. No segundo, os valores remanescentes nos centros de custos são alocados aos centros de resultados.

Nos centros de custos cujas atividades são dirigidas a mais de um órgão usuário, a alocação se faz de acordo com o volume de atividade absorvido por esses centros recebedores. Esse volume de atividade é medido por meio de fatores físicos e operacionais que representam, efetivamente, a demanda de atividade por parte do centro usuário, e são conhecidos como *direcionadores de custos*. Os direcionadores de custos, em geral, são medidas quantitativas que refletem algum aspecto da realidade operacional da atividade em questão.

Os direcionadores de custos utilizados pelo Banco Itaú no período de 1999 a 2003 foram os seguintes:

Atividades	Direcionadores
Gestão de pessoal	Número de funcionários
Administração de processos trabalhistas	Número de processos trabalhistas
Administração de segurança	Custo com segurança
Administração de serviços gerais	Área ocupada
Administração do imobilizado	Área ocupada
Administração do layout de agências	Área ocupada por agência
Pagadoria	Número de pagamentos efetuados
Processamento de dados	R\$ processados

Administração de suprimentos	Itens requisitados
Desenvolvimento de sistemas	Hora-homem de desenvolvimento
Processamento de sistemas	UPS, microfichas, toques de digit. etc.
Organização de agências	Horas-homem
Expedição	Peso (kg) expedido)
Back-office de agências	Número de transações, ponderado tempo médio de cada transação

Há ainda uma situação em que a alocação não é feita nem diretamente, nem por meio de direcionadores. Trata-se de centros de custos para os quais, seja por sua complexidade, seja pela irrelevância de seu valor, não se identificou o respectivo direcionador. Os valores que se encontram nessa situação são agrupados sob a rubrica "Custos de Conjunto" e são alocados exclusivamente aos centros de resultado, proporcionalmente aos custos que estes receberam até então (exemplos: Presidência Executiva do Itaú, Área de Consultoria Jurídica, Área de Controle Econômico, etc.).

2- Custeio de Produtos;

O Banco utiliza o método da absorção total ou do custeio pleno, pelo qual todos os custos, seja de produção, de administração ou de comercialização são apropriados aos produtos.

O custo de cada produto é formado pela soma dos custos de todos os eventos a ele relacionados. Esse custo é dividido pelo tempo total de execução da atividade, obtendo-se o custo da atividade por unidade de tempo, de cada uma.

Como existe um tempo padrão predeterminado para realizar cada atividade associada a cada produto, chega-se ao custo do produto.

Como se pode observar, a estrutura completa do custo de cada produto é composta por várias atividades. A modelagem e a composição dessa estrutura é um processo complexo que requer não só a correta identificação de todas as atividades relacionadas com o produto, como também a mensuração do tempo padrão de cada uma delas,

Em seguida são alocados os Custos de Conjunto, proporcionalmente aos custos até então acumulados em cada produto.

3- Rateio de custos

Por uma questão de economia de escala e para otimizar a eficiência e produtividade, as atividades de apoio e as realizadas no âmbito dos canais de comercialização são desempenhadas pelo Banco Itaú e compartilhadas com as demais empresas do Grupo.

Para apurar o valor a ser ressarcido, elabora-se uma Grade de Rateio, com base em duas diferentes situações. Na primeira, há aquelas atividades executadas para viabilizar um produto, processo ou apoio dirigido exclusivamente a determinada empresa, e nesse caso, na Grade de Rateio de Custos, o custo será indicado para ser ressarcido apenas por essa empresa. A segunda refere-se a atividades que são executadas para viabilizar produto, processo ou apoio dirigidos a mais de uma empresa do grupo, e nesse caso, na Grade de Rateio a indicação é que o ressarcimento será feito de acordo com o volume de

atividade absorvido pelas empresas usuárias. A medida do volume de atividade é feita por direcionadores de custos, que são parâmetros físico-operacionais que podem não guardar correlação com o valor da receita das empresas do grupo.

O Grupo Itaú utiliza o método de Custeio por Absorção Total (Custeio Pleno), pelo qual todos os custos são apropriados aos produtos.

A estrutura completa do custo de cada produto é composta por várias atividades. A modelagem e a composição dessa estrutura é um processo complexo que requer não só a correta identificação de todas as atividades relacionadas com o produto, como também a mensuração do tempo padrão de cada uma delas. Esse processo de modelagem, desenvolvimento, teste e validação da estrutura de custos de um produto pode demorar meses, ou mais de um ano. Por isso, há produtos que já se encontram com sua estrutura de custos bem definida e validade e outros não.

Em 1999 concluiu-se a validação da estrutura de custos do produto Títulos de Capitalização, e assim, para a empresa Itaú Capitalização, o ressarcimento não foi realizado com base na Grade de Custos, mas com base no volume de títulos de capitalização comercializados por intermédio das agências do Banco.

No ano de 2003 foram concluídas e validadas as estruturas de custos dos produtos Seguros e Previdência, e a partir de então as empresas Itaú Seguros e Itaú Previdência passaram a ressarcir os custos compartilhados com o Banco Itaú com base no volume desses produtos comercializados por intermédio de suas agências.

Pondera o parecerista que embora o sistema adotado pelo Itaú seja realmente complexo, devido à quantidade de empresas e à diversidade de atividades, o mecanismo de ressarcimento é conceitualmente correto. Afirma que *"o ressarcimento de custos das atividades compartilhadas com base nos critérios demonstrados é realizado conforme previsto no Convênio de Rateio de Custos Comuns, tanto no que se refere à efetiva utilização, pelas empresas, daquelas atividades, como por satisfazer aos requisitos técnicos necessários aos direcionadores de custos"*.

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 Itaú Banco.

PROCESSO Nº. : 16327.000011/2005-60
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.958

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.

Diante do exposto, o presente item deve ser provido.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

PIS – COFINS – CSLL

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

CONCLUSÃO

Pelo acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência os rendimentos auferidos pelo usufruto das ações relativos ao ano-calendário de 2000, considerando para tanto, a aplicação do regime de competência no sistema "pro rata", e excluir o item relativo ao rateio de despesas.

Brasília (DF), em 25 de janeiro de 2007

PAULO ROBERTO CORTEZ

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI

Pedi vistas dos autos para analisar a questão do usufruto das ações.

A acusação é de que o contribuinte teria omitido receita operacional, ao ter contabilizado as receitas de cessão de usufruto de ações contra a conta representativa do investimento, como se lucros distribuídos fossem.

A autoridade fiscal tece as seguintes considerações:

a) Na instituição do usufruto não ocorre, propriamente, a alienação do usufruto, mas sim a cessão, temporária ou definitiva, do direito de usar e fruir as utilidades do bem sobre o qual é instituído o usufruto. Não se materializa transmissão de direito, mas permissão para o uso do direito.

b) Inexistindo transmissão de direito, o valor recebido pela cessão do usufruto não deve ser classificado como ganho de capital.

c) Não sendo ganho de capital, deve ser apropriado como sendo receita operacional equivalente a aluguel.

Na tribuna, o patrono da recorrente defendeu que não ocorreu cessão do usufruto por parte da Itaú Capitalização. Ponderou que só quem pode ceder o usufruto é o usufrutuário. Que a empresa não tinha usufruto, o que ela tinha era a propriedade plena, e constituiu usufruto.

Invoca o art. 1393 do Código Civil, que diz: *Não se pode transferir o usufruto por alienação; mas o seu exercício pode ceder-se, por título gratuito ou oneroso.*

Alega, em síntese, que não ocorreu "cessão" ou "locação". A Recorrente criou usufruto oneroso (ou seja, "vendeu" parte do seu direito de propriedade) sobre certa quantidade de ações em favor do Banco Itaú S.A., que se tornou usufrutuário. O usufrutuário fruiu o seu direito real e recebeu os lucros distribuídos pela companhia emissora das ações. O usufrutuário não cedeu para ninguém o exercício do seu direito de usufruto. Nem a Recorrente "cedeu" para ninguém o usufruto, mesmo porque quem era titular desse direito real era o Banco Itaú e não ela.



O fato que foi objeto da exigência nada tem a ver com a cessão do exercício do usufruto por parte do usufrutuário, e que é tratado no art. 1393 do Código Civil.

Quanto aos fatos, não há controvérsia, até porque eles ocorreram rigorosamente nos termos do contrato, e assim estão narrados no Termo Fiscal : A recorrente instituiu usufruto oneroso por prazo determinado sobre participações societárias que possui em seu ativo permanente.

Importa é definir os efeitos tributários da instituição onerosa do usufruto.

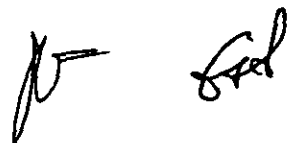
A instituição do usufruto implica transferência de alguns atributos do direito de propriedade. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (CC, art. 1.228). Ao instituir o usufruto sobre o bem de sua propriedade, o titular transfere ao usufrutuário o direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos (CC, art. 1.394).

A controvérsia cinge-se ao tratamento tributário a ser dado ao valor recebido pelo proprietário, pela constituição onerosa do usufruto.

A recorrente quer atribuir ao resultado o tratamento de ganho de capital.

De acordo com a legislação tributária, são conceituados como ganhos ou perda de capital os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (DL 1.598/77, art. 31). Em caso de alienação, esses resultados são apurados pela diferença entre o valor de alienação e o valor contábil do bem. Necessariamente, na apuração do ganho de capital, na contabilidade do contribuinte o bem será baixado, ou seja, o valor recebido em decorrência da alienação é contabilizado a débito de ativo, tendo como contrapartidas a conta do investimento (implicando baixa) e conta de resultado (pela diferença).

Assim, na instituição de usufruto não há que se falar em ganho de capital. Não ocorreu alienação do bem do ativo permanente. O proprietário não transfere a outrem a propriedade, apenas tem uma limitação nos seus poderes. Temporariamente ele perde o uso e a fruição sobre a coisa.



No caso, a Itaú Capitalização nunca deixou de ser proprietária dos investimentos sobre os quais constituiu usufruto em favor do Banco Itaú. Apenas transferiu, pelo prazo de um ano, o direito de desfrutar o bem (a participação societária), retirando suas utilidades e frutos, sem alterar-lhe a substância.

De acordo com a lei, o valor do investimento avaliado pela equivalência patrimonial, registrado na contabilidade do contribuinte, sofre alterações pela variação do patrimônio líquido da investida, tendo como contrapartida conta de resultado (em caso de lucros, débito de Investimento, e crédito de Resultado do Exercício), e pela distribuição de dividendos pela investida (Débito de Ativo Circulante, Crédito de Investimento), sem influência em conta de resultado.

Admitindo que as controladas, sobre cujas ações foi constituído o usufruto, tenham lucro e distribuam dividendos, as conseqüências serão as seguintes:

No balanço de 31/12/99 o valor do investimento (de cada uma das participações) deverá ser ajustado pela equivalência patrimonial, e o ajuste positivo em decorrência dos lucros da controlada (BFB Rent Administração e Locação S/A e Itaú Previdência e Seguros S/A), constituirá receita de participação societária, não afetando o lucro real (será excluído). Na distribuição dos dividendos a Recorrente nada contabilizará, porque quem receberá os dividendos será o usufrutuário (o Banco Itaú). A receita de equivalência antes contabilizada pela Recorrente (e que não foi tributada), será neutralizada pela distribuição, que reduzirá o patrimônio líquido da investida pelo valor distribuído. Assim, com abstração de resultados supervenientes, na nova avaliação do investimento pela equivalência patrimonial, o valor do investimento será reduzido em função da distribuição dos dividendos, e o valor do ajuste constituirá despesa de participação societária, que também não influenciará o lucro real (será adicionado).

Quanto ao valor recebido pela instituição do usufruto, não há dúvida de que representa uma receita do proprietário. Tratar-se, de fato, de importância recebida pela cessão, por prazo determinado (um ano), da faculdade de fruir (receber os dividendos) das ações. O proprietário de bem sobre o qual instituiu usufruto em favor de terceiro está, inquestionavelmente, cedendo a esse terceiro seu direito de fruir do bem pelo prazo de duração do usufruto. A receita recebida pela constituição do usufruto representa, sem dúvida, receita decorrente de cessão

PROCESSO Nº. : 16327.000011/2005-60
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.958

de direito (direito de fruir). Não se trata, repita-se, de cessão do exercício do usufruto, que, como se sabe, só pode ser feito pelo usufrutuário, e não pelo proprietário (art. 1.393 do C.C.).

Nessas condições, a receita deve ser apropriada *pro-rata*, durante o período do contrato.

Essas minhas razões para acompanhar o relator.

Sala das Sessões (DF), em 25 de janeiro de 2007



SANDRA MARIA FARONI

