



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

**Processo nº** 16327.000011/2005-60  
**Recurso nº** 151.000 Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-00.630 – 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de julho de 2010  
**Matéria** RATEIO DE DESPESAS E USUFRUTO ONEROSO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A

Ementa: RATEIO DE DESPESAS. Para que o Fisco não acate o método de rateio utilizado pelo sujeito passivo, cabe a ele - Fisco - comprovar que o contribuinte não utilizou o método eleito. Não é cabível a inversão do ônus da prova a fim de obrigar o sujeito passivo a comprovar a regularidade de suas despesas.

RATEIO DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO DO CRITÉRIO. A prova da utilização do critério previsto em convênio de rateio se faz pelos meios admitidos em Direito.

A juntada de documentos após a apresentação da impugnação e do recurso voluntário que ocorre para esclarecer os fatos já colacionados na impugnação e no recurso voluntário não está atingida pela preclusão. A sua análise se justifica frente ao princípio finalístico do processo administrativo fiscal. O acatamento das provas está previsto pelo princípio do livre convencimento do julgador consubstanciado no artigo 29 do Decreto 70.235/72.

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Ajustado o valor da exigência nos termos definidos pela decisão do Colegiado, descabe falar em nulidade que implicaria em cancelar a parcela do tributo efetivamente devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Leonardo de Andrade Couto votou pelas conclusões. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso do contribuinte, vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora) e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Designado para redigir o voto vencedor, neste item, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.



SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator Designado.

EDITADO EM: 17 SET 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

Para o entendimento do escopo dos Recursos é necessário relatar, sucintamente, os fatos ocorridos até aqui.

Lavrou-se o auto de infração contra o contribuinte, constituindo-se o crédito tributário no valor de R\$ 94.845.065,60, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Constata-se dos autos que se apurou a omissão de receitas, configurada pela falta de apropriação como receita operacional dos valores recebidos pelo contribuinte a título de cessão temporária de usufruto de ações de capital. Entendeu-se pela impossibilidade de equiparação do produto da cessão de usufruto a rendimentos de participação societária, tendo em vista que esta deriva do contrato social ou do estatuto social, e aquela do instrumento de cessão de usufruto. Deste modo, os respectivos valores foram adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Além desta infração, verificou-se que o contribuinte, no ano-calendário de 1999, apropriou a crédito da conta de “Despesas de Pessoal” o valor de R\$ 110.846.166,33, decorrente do “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, firmado com o Banco Itaú S.A. A autuação deu-se em razão de suposta falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços a que se refere o convênio, bem como pelo fato de que se deixou de apresentar os demonstrativos de custos e rateio. Assim, o contribuinte não teria logrado comprovar o método de rateio dos custos, nem que os valores em questão correspondiam à efetiva utilização dos serviços. Desta forma, concluiu-se que houve dedução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 155/171 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 256/272 dos autos, considerou procedente o lançamento, para manter o crédito tributário no valor autuado. Ratificaram-se os fundamentos da fiscalização, entendendo-se, no mérito, em síntese, que os valores relativos à cessão de usufruto, a par de não se confundirem com os rendimentos advindos de participação societária, estão submetidos à incidência do IR, por inexistir norma tributária que lhe conceda isenção.

Por outro lado, considerou-se, no que concerne ao rateio de despesas, que, para que seja possível a respectiva dedutibilidade, impõe-se a demonstração, a justificação e a comprovação do critério de rateio, além do preenchimento dos requisitos do Regulamento do IR.

Às fls. 279/299, o contribuinte interpôs recurso voluntário.

A antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, às fls. 532/569, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a tributação da parcela de



receita concernente ao ano de 2000, no que tange à questão da cessão do usufruto das ações e para excluir totalmente a autuação quanto à glosa do rateio de despesas. Eis a ementa do julgado:

*“IRPJ - USUFRUTO ONEROSO DAS COTAS-AÇÕES -  
TRIBUTAÇÃO DOS VALORES - REGIMES DE COMPETÊNCIA.*

*O produto da cessão de 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 acordo 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 fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa”*

A Procuradoria da Fazenda Nacional, então, interpôs recurso especial (fls. 565/585), com base em divergência jurisprudencial. Partindo do pressuposto de que o contribuinte não logrou comprovar a dedutibilidade das despesas declaradas, e que, com a apresentação de “pareceres técnicos” diretamente ao órgão julgador, prolator da decisão combatida, os quais acabaram sendo considerados como provas documentais da dedutibilidade das despesas glosadas, argumentou que se tem divergência jurisprudencial em relação ao entendimento de outras Câmaras do Conselho de Contribuintes, relativamente à interpretação do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, isto é, quer que se fique entendido que houve preclusão com a juntada de documentos após a impugnação.

Os acórdãos apresentados como paradigmas reputam como único momento cabível para a apresentação de prova documental o da impugnação, somente se admitindo a apresentação posterior em face das exceções estabelecidas no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

Ressaltou que, no acórdão recorrido, não houve menção a qualquer daquelas exceções, pelo contrário, acolheu-se a apresentação da documentação com base no “*princípio finalístico do processo*”. Argumentou que, na verdade, o próprio artigo 16 constitui-se em concretização do princípio da finalidade do processo. Assim, asseverou que, diante de um aparente conflito entre uma regra e um princípio, deve-se dar primazia à aplicação da regra, se esta consubstancia uma concretização daquele princípio.

Por outro lado, argumentou que os pareceres apresentados apenas atestaram qual o critério de rateio, mas “*não fez prova alguma de que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados aos memoriais de julgamento*”. E continuou: “*Note-se, portanto, que esses pareceres anexados aos memoriais de julgamento não mudam em nada a situação constatadas pela própria E. Câmara a quo, de que ‘a fiscalização não rejeitou o*

*critério adotado pela impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo , pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam”.*

A Procuradoria, ao final de seu recurso conclui que: “a) a juntada aos autos dos pareceres apresentados pelo Recorrido, não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto 70.235/72; b) os pareceres apresentados pelo Recorrido demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria de acordo com a técnica contábil. Todavia, não há nenhuma prova de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério; e, c) a apuração das despesas dedutíveis mediante o critério adotado pela fiscalização está correta e não pode deixar de ser aceita em função de pareceres apresentados extemporaneamente, que sequer foram aferidos pela fiscalização. Não é possível o arbitramento condicional.” Requer, em suma, a reforma do Acórdão recorrido.

O contribuinte, às fls. 636/642 dos autos, também interpôs recurso especial, com base em divergência jurisprudencial, consistente no fato que, no acórdão recorrido, no caso de usufruto, manteve-se o lançamento, apesar de o crédito ter sido constituído sem observância de apropriação da receita pelo regime de competência; ao passo que, nos acórdãos paradigmas, depreende-se que a apropriação da receita deve ser efetuada conforme o regime de competência, de sorte que, com a sua inobservância, anularam-se os respectivos autos de infração.

Suscitou, primeiramente, a decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários relativos à contribuição ao PIS e à COFINS, cujos fatos geradores ocorreram no mês de outubro de 1999.

Por outro lado, suscitou a nulidade do lançamento no que tange ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao usufruto que, “ao considerar tributável a suposta receita auferida no momento da constituição do usufruto (sob o argumento de que se estaria diante de cessão do direito de usufruto), deixou de proceder à sua apropriação pelo regime de competência”. Assim, asseverou:

*“O auto de infração em questão contém vício na apuração do tributo devido, pois, ao considerar receita tributável o valor recebido em face da constituição do usufruto, não apura o quantum devido considerando-se a apropriação da receita pelo regime de competência. Dessa forma, constitui crédito incorreto, o que torna nulo o lançamento, já que contraria as expressas normas legais acerca da imprescindível clareza do lançamento tributário”.*

O contribuinte apresentou suas contrarrazões ao recurso especial da Fazenda às fls. 650/657 dos autos. Argumentou que a recorrente equivocou-se ao relatar que os Pareceres técnicos foram anexados aos memoriais, quando, na verdade, eles foram juntados aos autos, por meio de petição, três meses antes do julgamento.

Expôs que se observou o princípio da verdade material e o princípio finalístico do processo, tendo em vista que os pareceres em questão possibilitaram ao julgador constatar que, de fato, os valores foram rateados com base na efetiva utilização dos serviços e na necessidade das empresas do grupo.

Aduziu que o acórdão juntado não caracterizou a divergência jurisprudencial. E que, de outro lado, as provas constantes dos autos atestam a veracidade da implementação do rateio de despesas conforme exposto nos autos.



A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, transcrevendo parte do voto prolatado no âmbito da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e discorrendo sobre a questão da modalidade de apuração pelo regime de competência.

Em breve síntese é o relatório.



## Voto Vencido

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN

O recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Contudo, necessário se faz a análise criteriosa quantos aos demais requisitos de admissibilidade.

Primeiramente, tem-se que a recorrente suscitou divergência jurisprudencial no que se refere à aplicação e interpretação do artigo 16, §4º, do Decreto 70.235/72, diante do fato de que, na decisão recorrida, a Câmara *a quo* “*deu provimento ao recurso voluntário, com base em ‘pareceres técnicos’ apresentados pelo Recorrido, oferecidos diretamente à Câmara, que foram anexados aos autos*”. Assim, afirmou que “*A se considerar que tais ‘pareceres’ representam prova documental da dedutibilidade das despesas glosadas, a e. Câmara a quo divergiu da jurisprudência de outras câmaras acerca do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72*”.

A Fazenda Nacional, com objetivo de demonstrar a caracterização da divergência jurisprudencial argumentou no sentido de que, ao se considerarem, no acórdão recorrido, os pareceres técnicos como provas documentais, não poderia estar justificado o seu acolhimento (dos pareceres técnicos) com base em uma das exceções previstas no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, pois nenhuma delas restou configurada, divergindo, destarte, do entendimento retratado nos acórdãos paradigmas.

Defendeu que, não caracterizada nenhuma das exceções, tem-se como preclusa a possibilidade de juntar novos documentos após a impugnação, consoante se entendeu nos acórdãos paradigmas.

Todavia, ao ser realizado o devido cotejo entre as decisões reputadas como divergentes por parte da recorrente, constata-se, forçosamente, em verdade, quanto a este ponto – preclusão – o dissídio não se faz presente.

Primeiramente, é necessário conceituar-se o que se entende por divergência jurisprudencial, passível de enfrentamento por parte deste órgão julgador: trata-se da ocorrência de decisões divergentes, sobre uma mesma questão de direito baseadas numa situação fática semelhante, prolatadas por órgãos julgadores de um mesmo tribunal.

Ressalte-se: a questão de direito deve ser a mesma, é dizer, as decisões confrontadas devem retratar interpretações diversas especificamente sobre uma questão, a qual deve constituir, nas decisões confrontadas, efetivamente, a sua fundamentação determinante.

Diante disso, tem-se que o acórdão recorrido, ao referir-se à questão da possibilidade de levar em consideração os pareceres juntados pelo contribuinte diretamente ao Conselho de Contribuintes, foi expresso no sentido de que “*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... Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização”.*

Desta forma, baseando-se no princípio finalístico do processo, conjugado com o princípio da verdade material, entendeu-se naquele julgado no sentido de acolhimento dos documentos trazidos pelo contribuinte, sobretudo porque permitiram a formação da convicção daquele órgão julgador em relação à celeuma presente nos autos, qual seja, a caracterização e comprovação da efetivação do critério de rateio alegado pelo contribuinte.

Nos dois primeiros acórdãos suscitados como paradigmas, por outro lado, o órgão julgador decidiu sobre a apresentação direta de documentos juntamente com o recurso voluntário, sob a argumentação do contribuinte no sentido da “quase impossibilidade” de juntada de tais documentos anteriormente, no sentido de que *“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”.*

Vê-se, assim, que o acórdão recorrido, proferido no presente processo, não perpetrou interpretação do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, de modo que não se pode falar em divergência de interpretação da lei tributária.

Note-se que, na medida em que a recorrente cita como constituinte do dissídio a interpretação de um dispositivo de lei, especificando tal dispositivo, ela restringe a questão de direito aos lindes da proposição normativa em questão. Se o órgão julgador prolator da decisão combatida não interpretou o artigo de lei invocado, não se pode admitir como caracterizada a divergência jurisprudencial.

Ademais, a questão de direito objeto de interpretação no acórdão recorrido refere-se ao livre convencimento do julgador, correspondente ao artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe que “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Por outro lado, não há identidade de situações fáticas entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos paradigmas, pois estes se referem a pedido de restituição de saldo credor de IRPJ (primeiro acórdão) e de pedido de ressarcimento do IPI (segundo acórdão) em que a juntada da documentação que comprove o direito à restituição ou ressarcimento são condições essenciais ao pedido, e nestes casos, o ônus da prova do cumprimento dos requisitos ao ressarcimento ou restituição pertence ao contribuinte.

No caso objeto deste processo, o tema refere-se ao ônus de provar a correção do critério do rateio de despesas (num primeiro momento durante a fiscalização e sobre ela recairia tal ônus) e de demonstrar o erro da autuação ao tomar o método indireto como critério para o rateio (em sua defesa). Assim, não há qualquer similitude entre as situações fáticas do acórdão recorrido e dos dois acórdãos paradigmas.

Assim, para os dois primeiros acórdãos não estão presentes os requisitos necessários ao surgimento do dissídio jurisprudencial: a) não há similitude fática entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido; e, b) não há apreciação da mesma questão de direito uma vez que o acórdão recorrido não trata da questão da preclusão.

Portanto, não pode ser conhecido o Recurso Especial no que tange à ocorrência da preclusão.



Ainda, no que se refere ao terceiro acórdão juntado como paradigma, apesar de minha posição pessoal de que o Recorrente deve fazer um criterioso cotejo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, curvo-me à posição majoritária desta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que havendo a mesma situação fática (no caso ocorreu porque os acórdãos versam sobre a fiscalização feita em todo o Grupo Itaú) e soluções jurídicas distintas aos fatos apresentados, há de ser conhecido o Recurso, especialmente se há o cotejo, ainda que feito de forma muito breve.

Portanto, por estas razões conheço do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional em vista do paradigma veiculado pelo 3º. Acórdão apresentado.

No mérito não vejo como ser modificado, neste item, o resultado do Acórdão Recorrido, seja pelos próprios fundamentos trazidos no Acórdão, seja por outros fundamentos ora indicados.

Para mim a questão original é sobre o ônus da prova.

O Recorrente participou de um “Convênio de Rateio de Custos Comuns” em conjunto com outras empresas do Grupo Itaú.

Neste convênio foi firmado entre as partes um critério pelo método direto de rateio, conforme se depreende do relatado no Termo de Verificação Fiscal, as cláusulas do referido convênio, assim disciplinaram o tema:

*“a) O Banco Itaú S/A manterá estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades dos contratantes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos, com vistas à consecução dos respectivos objetivos sociais;*

*b) Os custos decorrentes da manutenção dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos;*

*c) O Banco Itaú S/A preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio”*

Constata-se pelo Termo de Verificação Fiscal que a fiscalização não descaracterizou o convênio de rateio, mas o método adotado. E por que assim procedeu? Porque entendeu como lícito o convênio. Todavia, desde o início solicitou provas que eram conflitantes com o método eleito para rateio pelo Grupo Itaú.

Explico melhor.

O método eleito pelo Itaú não era aquele que a fiscalização pretendia que o Grupo comprovasse. Note-se a resposta do Grupo Itaú ao pedido feito pela Fiscalização, conforme disposto no termo de verificação fiscal, do qual se extrai o trecho constante de fls. 121/122 dos autos.

*“O contrato denominado Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC), existente entre o Banco Itaú S.A (Banco Itaú) e a Itaú Capitalização S/A (Itaucap), considera que as empresas necessitam*



*de estrutura material e de pessoal que atenda às necessidades operacionais de ambas e que há interesse em obter a otimização dos recursos disponíveis, a nível de pessoal especializado e equipamentos em geral, ganhando em economia de escala e que o banco manterá estrutura que atenda às necessidades comuns. Assim, os custos decorrentes do compartilhamento dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização entre referidas empresas.*

*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.*

*Para tanto, utiliza-se um modelo de apuração de custos por produto, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos através da medição dos custos das áreas envolvidas, a saber: Área de Negócios, Unidade de Processamento de Serviços às Agências (UPSA), Sistemas e Órgãos Gestores (como a contabilidade, por ex.)*

*Sendo assim, como é utilizado o modelo acima, que é válido para o conjunto de empresas envolvidas no compartilhamento de custos, a identificação/qualificação dos funcionários envolvidos fica prejudicada, visto que elas não se dedicam exclusivamente ao produto de capitalização.*

*Por outro lado, os recursos envolvidos no compartilhamento e o processo de rateio abrangem um imenso volume de informações por força do que se torna dificultada sua entrega imediata.*

*À guisa de exemplo, para fins de comprovação do efetivo compartilhamento de recursos, anexamos o demonstrativo anexo 1, onde se apresentam os valores de custos apurados, relativos às áreas do Banco Itaú envolvidas na comercialização, atendimento a clientes, processamento e controle contábil dos produtos da Itaúcap*

*Anexamos, ainda, demonstrativos (anexo 2), onde se relaciona, 2.245 pontos de venda (agências e postos de atendimento bancário), em praticamente todo o território nacional, por meio dos quais foram comercializados 1.360.434 títulos de capitalização ativos que Itaúcap tinha em 31.12.99"*

E, em nova intimação, a confusão continua e resulta numa autuação que, em momento algum, desqualifica o convênio firmado.

Parece-me que desde o início a fiscalização queria que o Grupo comprovasse o rateio por um método diverso daquele que foi o efetivamente eleito no convênio. E, como o Grupo, por uma impossibilidade total de fazê-lo, não apresentou a comprovação pretendida pela fiscalização, foi surpreendido com uma autuação que alterava o critério.

Registre-se o que constou do Termo de Verificação Fiscal (fls. 129/130):

*4.2 Não obstante a posição do Banco Itaú S/A, esta fiscalização não mediu esforços para obter mais informações não só perante a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, como também junto às demais empresas do "conglomerado Itaú" que participaram, no mencionado ano-calendário, do denominado 'Convênio de Rateio de Custos Comuns'. Todavia, todos os*



*esforços foram infrutíferos, tendo em vista que o Banco Itaú S/A, a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, bem como a maioria das empresas relacionadas no item 1.3, conforme se comprova pela juntada de parte dos Termos de Intimação lavrados por esta fiscalização e anexados às fls. 76/95, deixaram de apresentar as planilhas de rateio, elaboradas pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como qualquer prova, ou indício de provas da efetiva utilização dos referidos serviços.*

*4.3 Outrossim, é inegável a eventual participação de funcionários do Banco Itaú S/A em serviços junto às empresas do “conglomerado Itaú”, participantes do Convênio de Rateio de Custos Comuns, incluindo a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A...*

...

4.5

*Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A, a ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, bem como as demais empresas, 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 modificam a situação patrimonial da ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A. Não havendo apresentado esses elementos de prova, resta comprovado que o 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 de despesas de pessoal das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e humanos.*

Pelo que constou de todo o Termo de Verificação Fiscal, em especial dos trechos citados, fica claro para mim que a Fiscalização não entendeu o método eleito pelo Grupo Itaú.

O método eleito pelo Grupo Itaú foi o método direto, como constou do referido convênio e que aqui mais uma vez se repete: “Os custos decorrentes da manutenção dessa estrutura serão apurados e rateados de acordo com a efetiva utilização, **segundo métodos estatísticos e matemáticos.**”

Assim, em vez de buscar entender estes métodos estatísticos e matemáticos (que a propósito estão elucidados pelo Recorrido em sua impugnação e em seu Recurso Voluntário e novamente provados por auditores externos nos documentos juntados) a Fiscalização insistiu em pedir uma documentação desconexa com o que determinava o convênio e, como não houve resposta específica – porque impossível – adotou o critério de rateio pelo método indireto.

Assim, não há como concordar com o pedido da Recorrente.

Cito, aqui, por relevante para o presente caso, passagem do voto proferido no acórdão nº 107-09.588, que se refere a uma das autuações perpetrada em face do Grupo Itaú, da antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com o seguinte teor:

*“Como regra geral, o dever da prova é do fisco. Neste sentido é o art. 923 do RIR/99:*

*Art. 923 A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei n. 1.598, de 1.977, artigo 9º Parágrafo 1º.*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9, parágrafo 2º)*

*Portanto é o fisco que deve provar que a despesa ou custo é inexistente ou que é falso o documento que suportou o lançamento contábil ou ainda que a despesa não é normal, usual ou necessária. Esse ônus jamais pode ser transferido ao contribuinte, quando os comprovantes forem apresentados ou quando os esclarecimentos prestados foram suficientes a sustentar o lançamento contábil, dando ao fisco elementos necessários para que empreenda as diligências que entender necessárias.*

*É fato notório que grupos de instituições financeiras compartilham estrutura operacional e de pessoal da alta administração. O simples relato dos acontecimentos permite antever açodamento por parte da fiscalização. Decerto premido pela aproximação do prazo decadencial, o auditor fiscal, à vista das informações obtidas, não empreendeu as diligências necessárias. Teria apurado que, em relação à ação fiscal levada a efeito no controlador Banco Itaú S/A e em outras empresas do grupo, outras unidades da Receita Federal adotaram critério diferente no tratamento da questão, no mínimo refizerem o rateio para distribuir as despesas comuns.*

*Assim, na medida em que a fiscalização levada a termo no Banco Itaú S.A, empresa centralizadora do rateio de custos não deixou dúvidas quanto ao fato de que entre as empresas do Conglomerado Itaú havia o compartilhamento de custos comuns, resta patente a inversão do ônus da prova. Isso porque, caberia à fiscalização a prova de que os critérios de rateio utilizados pelo Banco Itaú não poderiam ser aceitos, naturalmente não mediante a simples exibição de planilhas e demonstrativos segundo o particular critério eleito pelo fisco, mas, sim, pela realização de profunda auditoria.*

*Aliás, tendo o Banco Itaú S.A (empresa centralizadora dos custos comuns), assim como a recorrente, prestado às autoridades de fiscalização da DEINF São Paulo e da DEINF Rio de Janeiro os esclarecimentos suscitados, especialmente quanto aos critérios que presidiram o rateio de custos pelas empresas do Conglomerado Itaú e as razões pelas quais não poderiam atender o particular critério eleito pelo fisco, realmente caberia às autoridades de fiscalização a prova de que os critérios de rateio empreendidos na empresa centralizadora dos custos comuns não poderiam ser aceitos. Isso sob pena de ofensa ao art. 845, §1º do RIR/99- que reza que os*



*esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elementos seguros de prova ou indícios veemente de falsidade ou inexatidão”-, como assim já decidiu este Colegiado em matéria análoga no recente Acórdão 107-0941, de minha relatoria” (Luiz Martins Valero).*

Estamos frente, consoante o meu entendimento, a um nítido caso de impossibilidade de prova do fato nos termos do requerido pelo fisco, até porque tal fato, relativo ao critério de rateio suscitado na fiscalização, não fora, efetivamente, aquele demonstrado pelo contribuinte.

O fisco, na hipótese, estabeleceu, como condição à não autuação do contribuinte, a produção de uma prova que não poderia perpetrar. Pode-se afirmar estar-se diante de uma verdadeira “prova diabólica”, aquela que, na definição de Alexandre Câmara, citado por Fredie Didier, refere-se “àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal demonstração”<sup>1</sup>.

Na verdade, o que se tem é uma prova bilateralmente diabólica, a qual é impossível para as duas partes. A aplicação dessa doutrina convém ao presente caso, sobretudo, porque enseja uma razoável solução jurídica para o seu deslinde. Realmente, conforme os mesmos autores, segue-se que:

*“Para definir qual será sua regra de julgamento (ônus objetivo), cabe ao juiz verificar, ao fim da instrução, qual das partes assumiu o ‘risco de inesclarecibilidade’, submetendo-se à possibilidade de uma decisão desfavorável. Assim, se o fato insuscetível de prova for constitutivo do direito do autor: a) e o autor assumiu o risco de inviabilidade probatória (‘inesclarecibilidade’), o juiz, na sentença, deve aplicar a regra legal (333, CPC) do ônus da prova (regra de julgamento) e dar pela improcedência”<sup>2</sup>.*

Ora, por óbvio, não se pode admitir que o peso da não comprovação daquilo que o fisco exigiu, na medida em que se trata de prova impossível, possa recair sobre o contribuinte. Sendo o Fisco o responsável por trazer à tona o fato a ser provado, especialmente tendo em vista que o contribuinte não poderia fazer prova de tal fato – a prova do rateio nos termos perseguidos pela fiscalização – aquele (o Fisco) é quem deve arcar com o “risco de inesclarecibilidade”. Se a ausência da prova rendeu ensejo à autuação, esta, indubitavelmente, não merece prosperar.

Ademais, nos termos do citado Acórdão da antiga 7ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que as despesas estavam regularmente escrituradas e nos termos da legislação em vigor, a presunção da legitimidade do lançamento tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, pertence ao sujeito passivo, quando as regras instrumentais foram regularmente obedecidas.

Desta forma, caberia ao Fisco comprovar que as despesas tomadas pela Recorrida não foram feitas em consonância com a lei e quando se fala em comprovar, isto significa que o Fisco teria que ter provado que o Grupo Itaú não logrou comprovar que teria

<sup>1</sup> DIDIER JR. Fredie; BRAGA, Paula Sarno; e OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 2. 2ª edição. 2008. Ed. Jus Podivm. p. 87.

<sup>2</sup> Idem. p. 88.

feito o rateio de despesas nos termos propostos no Termo de Rateio. Entretanto, o Fisco não procedeu à verificação dos efetivos métodos de rateio utilizados pelo Grupo de empresas e assim não conseguiu elidir o lançamento realizado pelo próprio sujeito passivo.

Como já expus em trabalho anteriormente realizado:

*Assim, sempre que alterar a norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo, a Administração Pública, por intermédio de seus agentes, terá de fundamentar o seu ato, apresentando as provas de que aquela norma expedida pelo sujeito passivo não deve ser admitida como válida no sistema.*

*Porém, deve ser verificado que também a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária expedida pelo sujeito passivo possui uma presunção de validade nos termos afirmados no capítulo anterior. Ora, uma vez enunciada pelo sujeito passivo, ela somente pode ser alterada pelo próprio sujeito passivo ou pela Administração Pública, de acordo com regras específicas e a partir da demonstração de que aquele primeiro enunciado não condiz com os aspectos formais relativos ao ato, ou não se harmoniza com os relatos sobre o evento social que deu causa à tributação, isto é, quando ficar demonstrado, por meios de prova, que aquele enunciado do antecedente da norma individual e concreta não se sustenta perante a análise das provas.*

Portanto, entendo que o lançamento tributário ora em discussão, no que tange ao tema do rateio de despesas, não pode prosperar, em vista de ter sido realizado com evidente inversão do ônus da prova e sem que o Fisco tenha desqualificado o critério de rateio utilizado pelo Grupo Itaú.

Todavia, ainda que se quisesse adentrar no mérito da comprovação do critério de rateio, tenho a convicção de que restou comprovado nos autos que o Grupo obedeceu aos critérios anteriormente definidos no Convênio firmado, conforme ficou muito esclarecido pelo Acórdão recorrido.

Neste tópico gostaria de esclarecer o seguinte sobre o voto prolatado pela Câmara *a quo*: No voto proferido tomou-se o voto elaborado pela Conselheira Sandra Faroni que assim se posicionou:

*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 de custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pode ter acesso e que, inclusive, é o mais frequentemente adotado.*

Ora, pelo que já expus não concordo com esta premissa. Em sua impugnação e em seu recurso a empresa autuada, ora recorrida demonstrou, exaustivamente, os critérios do rateio, trazendo inclusive laudo técnico explicativo destes critérios. Os demais documentos trazidos após o Recurso Voluntário têm o condão de corroborar aquilo que já estava demonstrado e de cabalmente provar que os critérios eleitos no termo de convênio foram

obedecidos nos anos subseqüentes. Assim, ainda que não fosse necessário, a meu ver, a autuada demonstrou e comprovou que o critério de rateio eleito foi feito.

E, neste item, é indiscutível que os laudos apresentados pela Recorrida, puseram fim à questão na medida em que comprovam que o critério adotado era legítimo e condizente com a legislação em vigor. Nestes termos concordo com a conclusão da Conselheira Sandra Faroni em seu voto, nos seguintes termos: *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.*

Por todo o exposto, no mérito, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Passo, agora, à análise do recurso especial interposto pelo contribuinte.

#### VOTO VENCIDO NESTA PARTE

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Com efeito, a divergência jurisprudencial alegada restou efetivamente demonstrada, todavia, não cabe a divergência para discutir o ponto central da autuação, isto é se cabe a autuação pela Cessão Onerosa do Usufruto. A divergência refere-se apenas à anulação de todo ou apenas de parte do lançamento, na hipótese de lançamento do débito sem observância do regime de competência. E, de fato, enquanto no acórdão recorrido excluiu-se a tributação no que concerne tão-somente ao crédito tributário constituído com inobservância do regime de competência, na decisão paradigma, entendeu-se no sentido da anulação de todo o lançamento.

No presente caso, extrai-se, do Termo de Verificação Fiscal nº 01, constante de fls. 108/118, que o contribuinte celebrou dois contratos de constituição de usufruto de ações, ambos celebrados em 29/10/1999, tendo como usufrutuário o Banco Itaú S/A, com termo inicial de vigência aquela data, até 29/10/2000. Tem-se que o contribuinte recebeu, na data da assinatura dos contratos em questão, os valores de R\$ 7.940.000,00 e R\$ 5.030.000,00.

Diante disso, a fiscalização, tratando da natureza jurídica dos valores recebidos pela cessão de usufruto de ações/ cotas de capital, externou o seguinte entendimento:

*"Analisando os arts. 717 e 724 do C.C.B, constata-se que na concessão do exercício 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. Nestes termos, não se materializa, na espécie, qualquer transmissão de direito, mas sim PERMISSÃO PARA O USO DESSE DIREITO.*

*Inexistindo transmissão de direito, o valor recebido pela cessão do usufruto não é considerado como sendo decorrente de resultado de alienação, ou seja, não deve ser classificado como ganhos de capital (art. 31 do Decreto-Lei 1.598/77).*



*Não sendo ganho de capital, o valor recebido, a título de permissão para o uso e fruição de direitos, deve ser apropriado como sendo receita operacional, equivalente a aluguel(..)"*

Assim, procedeu-se ao lançamento nos seguintes termos: no que tange aos contratos celebrados em outubro de 1999, nos valores de R\$ 7.940.000,00 e R\$ 5.030.000,00, apurou-se, como base de cálculo, do IRPJ, o valor de R\$ 12.970.000,00, referente àquela data de ocorrência do fato gerador.

Destarte, o que se verificou, foi, na verdade, um lançamento conforme regime de caixa, inobservando-se o devido regime de competência. Isto, aliás, é o que restou reconhecido no acórdão recorrido. Porém, neste, considerou-se que a inobservância do regime de competência apenas deveria ocasionar a exclusão da exigência tributária concernente ao período dos contratos compreendidos no ano-calendário de 2000. Manteve-se, pois, o lançamento referente ao ano de 1999.

A questão que se deve enfrentar, aqui, desta forma, é se, com a constatação da irregularidade no lançamento perpetrada pelo fisco, deve-se ter por válida a parte que, em tese, conforma-se com o que se deveria conduzir-se como um todo, é dizer, se deve ser mantido o lançamento relativo ao ano-calendário de 1999, excluindo-se o valor referente ao ano calendário de 2000; ou se, por outro lado, o lançamento deve ser cancelado em sua totalidade.

O regramento que o Código Tributário Nacional estabelece para o Lançamento, em seus artigos 142 e seguintes, não permite que se chegue a outra conclusão que não a invalidação, no presente caso, de todo o lançamento trazido à discussão neste recurso especial.

Realmente, como se sabe, o lançamento tem por precípua característica tornar o crédito tributário exigível e líquido. A liquidez, atributo que se confere ao crédito tributário por intermédio do lançamento, consubstancia-se na certeza e precisão quanto à sua extensão e seus limites.

Assim é que o CTN positivou, em homenagem aos princípios da legalidade e, sobretudo, da segurança jurídica, a conhecida *regra da irrevisibilidade do lançamento com base em critérios jurídicos ou em "erro de direito"*. Esta regra encontra-se expressamente prevista no artigo 146 do CTN. Eis o seu teor:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Por outro lado, e no mesmo sentido, é o enunciado nº 227 do STJ, em que se dispõe que: *"A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento"*.

Ora, o que se depreende como sentido inequívoco do artigo 146 é, obviamente, o de que, mesmo como uma modificação introduzida por decisão administrativa ou judicial dos critérios jurídicos considerados pela autoridade administrativa no lançamento, tais mudanças não podem atingir aquele lançamento já perpetrado. Tratando-se do mesmo



sujeito passivo, a modificação introduzida pela decisão administrativa, o que nos toca especificamente no caso em julgamento, somente pode ter efeito *ex nunc*.

Com isso quer-se dizer que, uma vez reconhecido o “erro de direito” cometido no bojo do lançamento, não há como salvá-lo, aplicando-se-lhe novo critério jurídico. A única saída é o reconhecimento da sua insubsistência, sob pena de se ferir, como já mencionado, os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Desta maneira, o acórdão recorrido, ao reconhecer que a Fiscalização deveria ter procedido ao lançamento com base no regime de competência, apontou o erro no critério jurídico de que se valeu o Fisco, o que, de acordo com o que foi até aqui exposto, não poderia ensejar a exclusão tão-somente do valor exigido que corresponderia ao ano-calendário de 2000, deixando a salvo o valor remanescente, concernente ao ano de 1999.

O reconhecimento do erro no lançamento macula-o como um todo, sendo inadmissível pinçar partes suas, compondo-as de maneira que não se perca por completo a atuação da fiscalização.

O lançamento, como atividade tipicamente vinculada que é, deve ser efetuado conforme os efetivos ditames da lei, e não há norma que preveja aquilo que é justamente atacado no presente recurso especial. Pelo contrário, o acórdão recorrido choca-se com o artigo 146 do CTN, na medida em que se aplicou a um lançamento já efetuado modificações no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa.

Ademais, coloco que a questão da utilização do regime de competência ou do regime de caixa é intrínseca à composição da base de cálculo do tributo. Ora, se a tomada da base de cálculo do lançamento tributário se deu pela tomada de um regime (no caso o de caixa), entendo que não pode a autoridade julgadora modificar o critério do regime eleito pelo agente fiscalizador e aí modificar tal critério, glosar uma parte do valor tomado.

Note-se, neste caso, não se trata de simplesmente excluir um determinado valor que foi tomado para integrar a base de cálculo do tributo, porque foi incluído erroneamente, mas de alterar o critério jurídico adotado para formação da base de cálculo.

Assim, se foi tomado regime equivocado, uma vez que para o lançamento objeto do presente litígio foi tomado o regime de caixa em vez do regime de competência, não há como prevalecer, neste tópico, o lançamento.

Assim, é de se dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para cancelar o lançamento no que tange aos tributos lançados relativos ao contrato de constituição de usufruto.

Diante disso, voto no sentido de:

- a) Não conhecer do recurso especial da Fazenda, no que concerne à divergência jurisprudencial suscitada com base nos dois primeiros acórdãos mencionados e conhecer quanto à divergência suscitada pelo terceiro acórdão.
- b) Negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.



c) Dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para cancelar a totalidade do lançamento referente à constituição de usufruto de cotas/ações.

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Minha divergência da Ilustre Relatora dirige-se contra a decisão na parte que se manifesta pela nulidade do lançamento no que se refere à apropriação das receitas decorrentes do usufruto.

A meu ver, a decisão recorrida determinou simplesmente uma ajuste na exigência para excluir a parcela que seria de competência de outro período. A anulação integral implicaria em cancelar tributo que a própria decisão recorrida entendeu como devido.

Não se trata de alteração do critério jurídico do lançamento. Não houve modificação no enquadramento legal, nem na forma como os fatos foram interpretados pela autoridade lançadora.

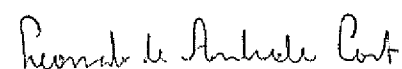
Descabe a aplicação do art. 146 do CTN ao caso. A limitação estabelecida no dispositivo visa impedir a revisão de lançamento quando a situação jurídica está consolidada com base em critérios jurídicos vigentes à época do fato gerador, ainda que tais critérios digam respeito à valoração dos fatos ou à interpretação da lei.

Trata-se de uma garantia de que modificações em tais critérios que possam implicar na imposição de maior ônus tributário não sejam aplicadas retroativamente ao mesmo sujeito passivo.

Parece-me incoerente arguir uma suposta violação ao princípio da segurança jurídica pois, além de não ter ocorrido a mudança suscitada tendo em vista que o valor recebido a título de usufruto foi tratado como receita operacional pela Fiscalização e também pela decisão recorrida, a adequação da exigência demonstra a aplicação do princípio da verdade material e, mais importante, foi favorável ao sujeito passivo.

Excluir da base de cálculo um valor nela incluído equivocadamente, mantendo-se apenas o devido, é procedimento comum neste Colegiado. Digo mais, é atividade típica inerente ao julgamento e nesse aspecto não há reparo à decisão hostilizada.

Do exposto, em sentido diverso ao entendimento da Relatora, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator Designado