



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000014/2005-01

Recurso nº : 154.585

Matéria : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 2000 a 2003

Recorrente : Itaú Gráfica Ltda.

Recorrida : 4ª Turma da DRJ de Fortaleza - CE.

Sessão de : 17 de outubro de 2007

Acórdão nº : 101-96.357

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO –
Tendo o lançamento sido efetuado com observância dos
pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto
de Infração.

IRPJ – RATEIO DE CUSTOS – DESPESAS COMUNS A
EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO – As
despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo
econômico, lançadas na contabilidade da empresa
controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação
aos resultados de cada uma delas, com base no “Convênio
de Rateio de Custos Comuns”, desde que fique justificado e
comprovado o critério de rateio.

IRPJ – USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES DE CAPITAL –
VALORES RECEBIDOS PELA CESSÃO DE USUFRUTO –
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,
entretanto, a apropriação deve ser realizada de
conformidade com o regime de competência, obedecendo o
prazo determinado no contrato.

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

LANÇAMENTOS DECORRENTES – 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 conseqüentes na medida em

D

que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITAÚ GRÁFICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação parte dos rendimentos auferidos pelo usufruto das ações relativos ao ano-calendário de 1999 e 2000, considerando para tanto a aplicação do regime de competência no sistema pro-rata, até o limite do lançamento, na forma do demonstrativo contido no voto, e, excluir o item relativo ao rateio das despesas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº. : 16327.000014/2005-01
Acórdão nº. : 101-96.357

Recurso nº. : 154.585
Recorrente : Itaú Gráfica Ltda.

RELATÓRIO

ITAÚ GRÁFICA LTDA., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, que por unanimidade de votos recebeu a impugnação, indeferiu o pedido de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito JULGOU procedentes os lançamentos efetuados.

Trata-se o presente processo dos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 133/135) no valor de R\$ 31.701.408,22, à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 138/139) no valor de R\$ 835.700,33, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins, fls. 142/143), no valor de R\$ 3.857.078,50 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 148/150) no valor de R\$ 13.261.162,39, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 49.655.349,44, já incluídos os acréscimos legais.

De acordo com a autoridade administrativa, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação de cumprimento das obrigações tributárias, na qual foi constatado que o Contribuinte efetuou reduções indevidas em suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do PIS e da COFINS em decorrência de registro de receita operacional auferida, em cessão de usufruto de cotas e de ações, contra direitos de participações societárias do ativo permanente, como se lucros distribuídos fossem, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 01 às fls. 99/111, bem como efetuou a redução indevida do lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2002, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 02 às fls. 112/126.



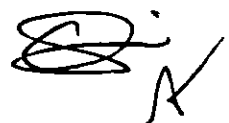
Cientificados dos lançamentos, em 28.12.2004, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, em 27.01.2005, impugnação de fls. 159/175, juntando, ainda, os documentos de fls. 176/259, alegando em síntese o que se segue:

(i) Inicialmente, em relação ao Termo de Verificação Fiscal nº 01, alega o contribuinte que o usufruto é modalidade de contrato prevista no Código Civil Brasileiro e prevê a transferência de bens móveis e imóveis ao usufrutuário, que "tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos".

(ii) Nesse sentido, transcreve lição de Luiz Gastão Paes de Barros Leães, para então concluir que a instituição do usufruto impõe a existência de dois titulares do direito sobre os bens, objeto do usufruto, o nu-proprietário, detentor da propriedade e o usufrutuário, a quem se confere o direito aos frutos.

(iii) Em relação aos valores distribuídos por empresas investidas - Contabilização no Método da Equivalência Patrimonial, ressalta o contribuinte que a prática contábil determina que no método da equivalência patrimonial, a conta investimento deve refletir a participação de uma sociedade no patrimônio de sua coligada ou controlada.

(iv) Destaca, que no caso em tela, apesar de concordar com a forma de registro contábil dos investimentos adotados, a fiscalização questiona esse procedimento em razão da existência do usufruto.



(v) O Contribuinte pretende demonstrar que os critérios adotados para a contabilização dos valores recebidos pelo usufruto de ações refletem a boa prática contábil. Dessa forma, ressalta que os frutos de ações, quais sejam, os dividendos e os juros sobre o capital próprio, somente se consideram vencidos quando declarados pelas sociedades, nos termos do artigo 205, caput, da Lei nº 6.404/76.

(vi) Prossegue afirmando que no momento da celebração do contrato de usufruto não se sabia se seriam distribuídos os lucros, ou ainda, qual seria o valor dos dividendos ou juros que seriam declarados durante a sua vigência. Isto é, não pode ser considerado líquido o direito do usufrutuário nem é líquido o custo do usufruto para o proprietário.

(vii) Conclui nesse sentido, afirmando que seu investimento é avaliado pelo Método Patrimonial. Sendo assim, 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 um lançamento a débito na conta retificadora do investimento.

(viii) Em relação ao Termo de Verificação Fiscal nº 02, o contribuinte preliminarmente requer a nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da motivação, uma vez que não existe prova de que os custos e despesas não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

(ix) Afirma, ainda, que o agente fiscal autuante apurou crédito do IRPJ e CSLL, segundo um critério por ele escolhido. Trata-se da comum inversão do ônus da prova, procedimento de praxe dos órgãos fiscalizadores, mas rechaçados pela doutrina e jurisprudência administrativa, conforme entendimentos e julgados que colaciona.

(x) Discorre sobre a natureza e a forma dos contratos de rateio de custos/despesas, citando manifestações doutrinárias e ementa do 1º Conselho de Contribuintes, para concluir que "a receita líquida não é o único, mas apenas o procedimento mais utilizado. Portanto, além da imputação direta, poder-se-ão aplicar outros critérios (dos quais a receita líquida é apenas um deles), uma vez que o critério a ser escolhido não é o fator absolutamente determinante da correção do procedimento."

(xi) Após discorrer acerca dos critérios efetivamente adotados por ela e apresentar exemplos dos tipos de serviços que seriam compartilhados pelas empresas do mesmo grupo, a impugnante conclui que "em razão da diversidade dos critérios adotados, o aproveitamento de pessoal, de sistemas, de produtos e de tantos outros estão devidamente esclarecidos e respaldados em Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para todos os períodos autuados".



(xii) Finalmente, requer seja julgado nulo o auto de infração impugnado ou seja reconhecida a dedutibilidade total dos custos e despesas decorrentes do contrato de rateio de custos comuns ou, ainda, seja realizado perícia técnica.

À vista da Impugnação, a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou procedente os lançamentos efetuados.

Em suas razões de decidir, verificou-se ser tempestiva e atender aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecida.

Inicialmente, os julgadores indeferiram o pedido de prova pericial, por entender que já existem nos autos provas suficientes para formação da sua convicção, além do que as provas a serem feitas poderiam ter sido juntadas pelo próprio contribuinte, tendo em vista que a guarda e conservação compete a ele. Destacaram, ainda, que o pedido de prova pericial foi formulado sem a formulação dos quesitos, assim como sem a indicação do nome, endereço e a qualificação profissional do perito, contrariando as regras do artigo 16, inciso IV, e § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

Rejeitaram, também, a preliminar de nulidade suscitada pelo Contribuinte por entender que no caso em tela não houve cerceamento de defesa ou qualquer outra razão prevista no art. 59, do Decreto nº 70.235/72. Concluíram, portanto, que no presente caso inexistente vício irremediável quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, não havendo que se falar em nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da motivação.

No mérito, verificaram os julgadores que a questão em litígio envolve o tratamento fiscal a ser dado aos valores recebidos pelo contribuinte, em decorrência de contratos denominados "Instrumento de Constituição de Usufruto de Cotas/Ações", fls. 37/44, que segundo ele não é receita, mas sim uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento).

Nesse sentido, objetivando esclarecer a questão, os julgadores fizeram uma breve análise sobre os procedimentos a serem observados nos casos de investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial – MEP, para então concluir que o contrato de usufruto de ações é um negócio de risco, igual a qualquer outra operação comercial dessa natureza. Durante o período do contrato de usufruto, o nu-proprietário das ações poderá ter um resultado divergente do que teria se não tivesse feito a transação.

Dessa forma, verificaram os julgadores que não há como ser dado o mesmo tratamento tributário ao valor recebido pela pessoa jurídica a título de lucros e dividendos e o valor recebido decorrente de contrato de usufruto de ações. Isto porque, o pressuposto lógico que inspirou o legislador a não tributar a percepção dos lucros e dividendos decorre do fato de que o lucro percebido já teria sido computado como receita na empresa investida e, portanto, tributado pela legislação do imposto de renda. Tal fato, entretanto, não ocorre com o valor pago a título de usufruto.

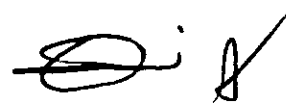
Destacaram, ainda, que a legislação do imposto de renda quando concede o benefício de isenção aos rendimentos de participações societárias faz referência tão-somente aos lucros e aos dividendos, conforme se pode observar no art. 379 c/c art. 388, § 1º, do RIR99. Não podendo a norma excepcional ser interpretada extensivamente ou restritivamente, nos termos do art. 111, do CTN, devendo, portanto, ser interpretada de literalmente.

Esclareceram os julgadores que ao contrário do que pretende demonstrar o contribuinte, 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. 99/111), 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, por isso, deve ser apropriado como receita operacional, equivalente a aluguel.

Dessa forma, concluíram os julgadores que não encontra amparo na legislação fiscal o procedimento adotado pelo contribuinte de considerar como não tributáveis os valores recebidos de terceiros decorrentes de contratos de constituição de usufrutos de cotas/ações. Sendo, portanto, correta a constituição do crédito tributário.

Em relação ao rateio de custos comuns, decorrentes da glosa de despesas operacionais deduzidas pelo contribuinte na apuração do resultado do exercício, do ano-calendário 2002, não obstante os argumentos apresentados pelo contribuinte em sua defesa, oportunidade em que afirmou que os valores glosados são despesas necessárias, efetivamente suportadas por ele e dedutíveis do IRPJ e CSLL, ressaltaram os julgadores que para que o Fisco possa verificar se tais dispêndios são realmente dedutíveis, é mister que haja, em documentação hábil e idônea, descrição detalhada, especificando o tipo de serviço, quem efetivamente o forneceu, como ou quando fora prestado e como seu deu o rateio, o que não se verificou no presente caso. Nesse sentido, transcreveram o art. 299 do RIR/99, bem como mencionaram o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981 e o art. 251, também do RIR/99, além de jurisprudência administrativa.

Quanto aos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para cada uma das empresas signatárias do



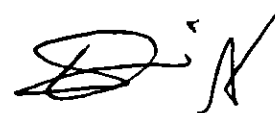
referido contrato de rateio, observaram os julgadores que embora estejam datados de 16/05/2004 (fls. 215/250), antes, portanto, dos procedimentos fiscais que deram origem à autuação, não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo o contribuinte sido intimado várias vezes a fazer prova dos critérios de rateio. Tais laudos somente foram trazidos à baila em sede de impugnação e se limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem, contudo, trazer qualquer demonstrativo que possibilite determinar com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levada a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.

Ressaltaram que a autoridade fiscal não contesta o critério de rateio em si, mas sim a falta de demonstração de que, ao adotar tal critério, a empresa tenha incorrido nas despesas efetivamente registradas nos seus livros contábeis e fiscais. Os laudos trazidos na impugnação em nada contribuem para elucidar essa questão. Se tais laudos tivessem sido apresentados à autoridade fiscal, esta poderia ter intimado a empresa de auditoria a prestar esclarecimentos a respeito da efetividade das despesas rateadas. Sem elementos (demonstrativos, planilhas etc.) que comprovem a regularidade das despesas rateadas, não há como serem aceitos, em sede de impugnação, os referidos laudos.

Em relação aos lançamentos reflexos, os julgadores aplicaram *mutatis mutandis* o que foi decidido quanto à exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito existentes entre eles.

Pelas razões acima expostas é que a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza - CE, indeferiu o pedido de perícia, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou procedentes os lançamentos efetuados.

Intimado da decisão de primeira instância em 21.08.06, fl. 289 verso, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 20.09.06, tempestivamente,



às fls. 295/317, juntando, ainda, os documentos de fls. 318/407, alegando em síntese os mesmos argumentos apresentados anteriormente, quais sejam:

Inicialmente, alega o contribuinte que não obstante os argumentos apresentados na Impugnação que demonstrou que no presente caso houve a constituição do usufruto e não a cessão do exercício do usufruto; a nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da motivação; os critérios de rateio adotados e os equívocos na apuração do crédito tributário, os julgadores de primeira instância julgaram procedentes os lançamentos.

Em relação ao Termo de Verificação Fiscal nº 01, alega o contribuinte que o usufruto é modalidade de contrato prevista no Código Civil Brasileiro e prevê a transferência de bens móveis e imóveis ao usufrutuário, que "tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos".

Nesse sentido, transcreve lição de Luiz Gastão Paes de Barros Leães, para então concluir que a instituição do usufruto impõe a existência de dois titulares do direito sobre os bens, objeto do usufruto, o nu-proprietário, detentor da propriedade e o usufrutuário, a quem se confere o direito aos frutos.

Insurge-se o contribuinte face ao entendimento da fiscalização que considerou que no caso em tela não houve a constituição do usufruto das ações, mas apenas a cessão do exercício do usufruto, o que seria equiparável à locação em geral. Nesse sentido, esclarece que o usufruto foi constituído nos moldes do art. 40, da Lei das S.A e que o art. 1393 do Código Civil, aplica-se ao usufrutuário, e não ao proprietário.

Em relação aos valores distribuídos por empresas investidas - Contabilização no Método da Equivalência Patrimonial, ressalta o contribuinte que a prática contábil determina que no método da equivalência patrimonial, a conta investimento deve refletir a participação de uma sociedade no patrimônio de sua coligada ou controlada.



Destaca, que no caso em tela, apesar de concordar com a forma de registro contábil dos investimentos adotados, a fiscalização questiona esse procedimento em razão da existência do usufruto.

O Contribuinte pretende demonstrar que os critérios adotados para a contabilização dos valores recebidos pelo usufruto de ações refletem a boa prática contábil. Dessa forma, ressalta que os frutos de ações, quais sejam, os dividendos e os juros sobre o capital próprio, somente se consideram vencidos quando declarados pelas sociedades, nos termos do artigo 205, caput, da Lei nº 6.404/76.

Prossegue afirmando que no momento da celebração do contrato de usufruto não se sabia se seriam distribuídos os lucros, ou ainda, qual seria o valor dos dividendos ou juros que seriam declarados durante a sua vigência. Isto é, não pode ser considerado líquido o direito do usufrutuário nem é líquido o custo do usufruto para o proprietário.

Dessa forma, aduz 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.

Conclui nesse sentido, afirmando que seu investimento é avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial. Sendo assim, 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 um lançamento a débito na conta retificadora do investimento.

Afirma, ainda, que a fiscalização se equivocou ao exigir o trânsito desses valores por conta de resultado, haja vista que não se está diante de uma receita, mas sim de uma variação inerente ao direito líquido adquirido anteriormente (investimento).

Em relação ao Termo de Verificação Fiscal nº 02, o contribuinte preliminarmente requer a nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da motivação, uma vez que não existe prova de que os custos e despesas não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Afirma, ainda, que o agente fiscal autuante apurou crédito do IRPJ e CSLL, segundo um critério por ele escolhido. Trata-se da comum inversão do ônus da prova, procedimento de praxe dos órgãos fiscalizadores, mas rechaçados pela doutrina e jurisprudência administrativa, conforme entendimentos e julgados que colaciona.

Discorre sobre a natureza e a forma dos contratos de rateio de custos/despesas, citando manifestações doutrinárias e ementa do 1º Conselho de Contribuintes, para concluir que "a receita líquida não é o único, mas apenas o procedimento mais utilizado. Portanto, além da imputação direta, poder-se-ão aplicar outros critérios (dos quais a receita líquida é apenas um deles), uma vez que o critério a ser escolhido não é o fator absolutamente determinante da correção do procedimento."

Após discorrer acerca dos critérios efetivamente adotados por ela e apresentar exemplos dos tipos de serviços que seriam compartilhados pelas empresas do mesmo grupo, a impugnante conclui que "em razão da diversidade dos critérios adotados, o aproveitamento de pessoal, de sistemas, de produtos e de tantos outros estão devidamente esclarecidos e respaldados em Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos



Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para todos os períodos autuados”.

Destaca, ainda, apenas por amor ao debate que o mesmo critério deve ser usado para todas as empresas conveniadas, com todos os efeitos fiscais daí decorrentes.

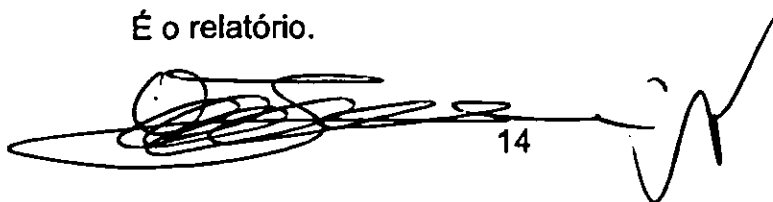
Ressalta que em nenhum momento contesta o montante global dos custos rateados, mas limita a sua discordância ao critério de apuração dos custos adotado, substituindo-o, a pretexto de ausência de prova documental, por outro critério.

Prossegue o contribuinte, afirmando que tal procedimento ofende o princípio da moralidade administrativa, na medida em que o fisco “corrige” o procedimento adotado pela empresa, apenas naquilo em que favorece a arrecadação, com o intuito de cobrar novamente o que já está nos cofres públicos, pagos por outra empresa conveniada. Nesse sentido, transcreve doutrina e jurisprudência administrativa.

Finalmente, requer o contribuinte, caso os demais argumentos não sejam acolhidos, seja o seu método aplicado a todas as empresas conveniadas, reconhecendo-se todos os efeitos fiscais daí decorrentes, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Pelo exposto, requer, ainda, caso ultrapassada a preliminar de nulidade dos autos de infração, a reforma da decisão de primeira instância a fim de cancelar os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao usufruto. Protesta, também, pela realização de perícia técnica.

É o relatório.



14

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do recurso, as matérias trazidas à análise para decisão dessa E. Câmara, dizem respeito à glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias pela fiscalização no ano-calendário de 2002, decorrentes do "Convênio de Rateio de Custos Comuns", reduções das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, em decorrência de registro e receita operacional auferida, em Cessão de Usufruto de Cotas e de Ações, contra direitos de participações societárias do ativo permanente, nos anos-calendário de 1999 e 2000, e em decorrência das supostas irregularidades acima apontada, a recomposição do prejuízo fiscal dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2003.

Nessa seqüência, analisarei as matérias objeto do presente recurso.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS.

Para se apurar o valor das despesas glosadas no ano-calendário de 2002, a fiscalização utilizou-se do método de custeio indireto, parametrizado pelo conceito de receita bruta, eis que impossível à adoção do método de custeio direto, tendo em vista que o Recorrente não conseguiu demonstrar por ocasião da fiscalização o rateio efetivo das despesas atribuídas para cada uma das empresas do conglomerado ITAÚ (efetiva realização dos serviços), conforme pactuado no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", mantidas pela r. decisão recorrida ao argumento de que, a falta de comprovação da efetiva utilização dos serviços que subsidiaram o rateio, impossibilita a fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.



Por sua vez, preliminarmente o Recorrente alega a nulidade do auto de infração, por entender restar caracterizada ofensa ao princípio da motivação, tendo em vista que estabeleceu um critério de rateio com base na receita bruta e, com base no resultado obtido, inferiu que nem todos os custos e despesas incorridas pelo Recorrente seriam dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL, agindo em desconformidade, portanto, com o disposto no art. 142 do CTN.

Entretanto, não vislumbro nos presentes autos qualquer irregularidade que tornaria nulo os Autos de Infração.

As hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os Autos de Infração, estão perfeitamente definidas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal, com as alterações introduzidas pela Lei n. 8.748/93, hipóteses essas ausentes no presente caso, e sendo assim, improcede a alegação de nulidade argüida pelo Recorrente.

Dessa forma, quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto n. 70.235/72.

Isto posto, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

Quanto aos critérios de rateio utilizados pelo Recorrente, respaldados no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", por ele firmado com o Banco Itaú S.A., é de se observar que esta E. Câmara já apreciou a presente matéria, em processo envolvendo empresas do mesmo grupo econômico, tendo como Relatora a Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni – Acórdão n. 101-95.791, de 18.10.2006 -, que após tecer os seus sempre bem fundamentados argumentos, entendeu por bem dar provimento ao recurso naquele processo, o qual o

acompanhei na sua integralidade, e por isso, peço *vênia* para fazer uso dos argumentos e fundamentos do que lá foi decidido neste processo, *verbis*:

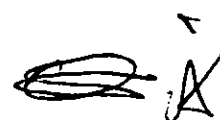
“A elucidação do litígio requer diferentes abordagens de análise.

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

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

Durante o procedimento de fiscalização a instituição financeira foi regularmente intimada, com relação a cada uma das empresas participantes do convênio, a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às referidas empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, nada apresentando nesse sentido. Essa postura ofende o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização. Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa, durante o procedimento de fiscalização, já estava de posse dos laudos elaborados pelos auditores independentes Boucinhas e Campos, e omitiu-se de apresentá-los.

Com a impugnação, o Banco teve nova oportunidade para provar a idoneidade do rateio. Não obstante ter descumprido seu dever de colaboração, a lei faculta a discussão



administrativa do lançamento, podendo o sujeito passivo contestá-lo, declinando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A prova documental deve acompanhar a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que ocorra uma das razões especiais previstas na lei (Decreto nº 70.235/72, arts. 15 e 16).

.....

Ao repartir o ônus da prova, o direito processual tem em mente o objetivo do processo, que é chegar a uma solução final. Na lição de Antônio da Silva Cabral ¹, “a palavra processo, *em sentido estrito*, exprime a própria seqüência de atos e termos, para a obtenção da justiça no caso concreto. Supõe, portanto, a prática de atos que obedecem a uma ordem preestabelecida e cumprimento de prazos. **Prática de atos preestabelecidos e observância de prazos são dois pilares do processo propriamente dito.**”(negritos acrescentados).

Após transcrever parte da decisão de primeira instância, a Nobre Relatora arremata, *verbis*:

“Portanto, considerou a decisão recorrida que nem com a impugnação o sujeito passivo apresentou os elementos (demonstrativos, planilhas, etc.) para comprovar a regularidade do rateio.

Dentro do que lhe foi apresentado, irretocável a decisão recorrida. Isso porque os elementos trazidos não eram foram suficientes para formação da convicção, e diligências ou perícias na fase de julgamento se justificam quando o sujeito passivo tiver trazido todos os elementos de que dispunha para provar a correção do seu procedimento e quando essas provas tiverem gerado dúvidas no espírito do julgador. Não, porém, se o impugnante não se desincumbiu desse ônus, como no caso concreto. Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no

¹ In “Processo Administrativo Fiscal” –São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4

curso da fiscalização e com a impugnação). Isso poderia significar a reabertura do procedimento fiscalizatório e a eternização do processo, com a frustração de seus objetivos.

De se observar que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam. Não cabe exigir da fiscalização que, ante a ausência de fornecimento de elementos para averiguar o rateio feito, o homologue. Por outro lado, não é razoável impugnar o rateio de despesas, se não houver dúvidas quanto à efetiva repartição dos custos. Assim, a fiscalização agiu com ponderação e equilíbrio ao acatar o rateio aplicando o método indireto, o único a que pôde ter acesso e que, inclusive, é o mais freqüentemente adotado.

Ocorre que o Recorrente está agora trazendo pareceres técnicos de renomadas entidades, que analisam procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos, e relatam uma revisão e avaliação dos métodos utilizados no rateio de custos comuns do Conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003.

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



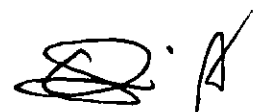
colaboração com a fiscalização. Veja-se que, ao ser intimado *a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às demais empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela 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.

.....

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 Itaúbanco.”

Ainda, concluindo sua bem fundamentada decisão, a Nobre Relatora assevera:

“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.

Sendo assim, por comungar integralmente dos argumentos acima despendido em relação à matéria posta no presente item, voto no sentido de Ihe DAR provimento.

OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS – USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES

Trata-se conforme visto do relatório, de irregularidade apontada pela fiscalização e mantida pela r. decisão recorrida, relativo a rendimentos percebidos pelo Recorrente em decorrência de cessão temporário do exercício do usufruto de ações/quotas de empresas investidas, o qual foi equiparado a relação jurídica entre proprietário/cedente e usufrutuário, como sendo idêntica à relação jurídica entre investidora e investida, e neste sentido, apropriou os valores recebidos como sendo decorrentes de dividendos/lucros, deixando, portanto, de adicionar os referidos valores à base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Ou seja, a acusação fiscal é no sentido 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.

Por seu turno, alega o Recorrente que não cedeu o usufruto, ou seja, o exercício do usufruto que seria equiparável à cessão do exercício de usufruto, tal qual a locação, mas, como proprietária das ações, constituiu o direito

real de usufruto em favor dos usufrutuários que só pode ser levado a efeito pelo proprietário, no caso, o Recorrente.

Ou melhor, de acordo com o Recorrente não ocorreu cessão do usufruto por parte da Itaú Gráfica, eis que só quem pode ceder o usufruto é o usufrutuário, e que no seu caso a empresa não tinha usufruto, o que ela tinha era a propriedade plena, e sobre essa constituiu usufruto.

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

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)".

Portanto, a constituição do usufruto implica a 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).

No caso ora em questão, a Itaú Gráfica jamais deixou de ser proprietária dos investimentos sobre os quais constituiu usufruto em favor do Banco Itaú. Apenas transferiu por um determinado período de tempo o direito de desfrutar do bem, no caso, a participação societária, retirando suas utilidades e frutos, sem, contudo, alterar-lhe a substância

Logo, não há como prosperar seus argumentos no sentido de que o tratamento deve ser aquele atribuído a equivalência patrimonial, situação na qual o proprietário embora possa fazer a cessão do usufruto continua participando do risco.

De acordo com a lei, o valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade do contribuinte, sofre alterações pela variação do patrimônio líquido da investida, sem influência no resultado do exercício para efeito de tributação do imposto de renda, ou seja, 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, portanto, qualquer efeito no lucro real.

Para uma melhor compreensão da matéria aqui abordada, mais uma vez me socorro das considerações dispostas pela Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, na Declaração de Voto do Acórdão n. 101. , que de forma didática, magnificamente analisou a mesma matéria posta nos presentes autos, vejamos:

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

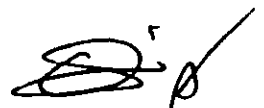
No balanço de 31/12/99 o valor do investimento (de cada uma das participações) deverá ser ajustado pela equivalência patrimonial, e o ajuste positivo em decorrência dos lucros da controlada (BFB Rent Administração e Locação S/A e Itaú Previdência e Seguros S/A), constituirá receita de participação societária, 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 antes contabilizada (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 constituição 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 do bem que sobre ele constitui 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 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.).

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”.

Diante do que foi acima exposto, é de se concluir que no caso ora em questão deve ser mantida a exigência, eis que o produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, tendo em vista que procedeu a permuta de um eventual resultado futuro, pelo recebimento em espécie, transferido temporariamente a titularidade das ações que possuía, por um valor determinado e com prazo pré-estabelecido, e com isso, o risco pelo recebimento de dividendos e juros sobre o capital passou a ser do usufrutuário, não mais da recorrente, devendo, portanto, ser integralmente tributado o valor recebido pelo Recorrente.



Entretanto, a despeito de me manifestar pela tributação da receita acima auferida, entendo que a apropriação da mesma deve ser oferecida à tributação 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, eis que para o reconhecimento da renda, a legislação fiscal e os entendimentos administrativos e judiciais, bem como a legislação comercial, indicam a necessidade de observância do regime de competência, segundo o qual as receitas devem ser reconhecidas na contabilidade no momento em que auferido o direito a seu recebimento, mesmo que ainda não tenha ocorrido sua realização pecuniária ou mesmo que já tenha ocorrido.

Na verdade, o regime de competência é um dos princípios fundamentais da contabilidade que se encontra expressamente previsto na Lei da nº 6.404/1976 (Lei das S.A), *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.

...

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

...

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

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

As leis que regem especificamente o IRPJ impõem como regra fiscal obrigatória a ser cumprida pela pessoa jurídica, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contidas na lei comercial. Desse modo, implicitamente a lei fiscal exige a adoção do regime de competência para o registro das operações, apuração dos resultados da pessoa jurídica e para a base de cálculo do imposto,

consoante as disposições do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, que tem como matriz legal o Decreto nº 1.598/1977, vejamos:

"Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto nº 1.598/1977, art. 6º).

§ 1º. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981/1995, art. 37, § 1º).

...

Art.251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Neste diapasão, o Regulamento do Imposto de Renda-RIR ainda trata do regime de competência como sendo preceito obrigatório para toda pessoa jurídica que opte pela apuração dos seus resultados com base no lucro real, quando dispõe que a inobservância do regime de escrituração, isto é, a desobediência da escrituração ao regime de competência, poderá resultar em infração à lei tributária, salvo nos casos que excepciona, senão vejamos:

"Art. 273. A inobservância quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

I – a postergação de pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 6º).

Em síntese esse regime é o que melhor revela a mensuração do patrimônio em um determinado período de tempo, pois as receitas são consideradas no momento em que econômica ou juridicamente passaram a integrar o patrimônio

do contribuinte, distribuindo o fluxo da renda de acordo com os períodos correspondentes.

Igualmente, ocorre no tocante aos custos e despesas para que um só período (o do pagamento) não fique sobrecarregado com o dispêndio de valores relativos a vários outros períodos.

Por consequência, na escrituração pelo regime de competência, as receitas, rendimentos e o lucro devem ser reconhecidos no resultado da pessoa jurídica e, portanto, computados na base de cálculo e submetidos à tributação, quando o respectivo ganho já for certo, líquido e os correspondentes valores já possam ser exigidos por qualquer meio jurídico, estando a incidência do IRPJ inteiramente desvinculada do efetivo recebimento financeiro em moeda e da adimplência da obrigação pelo devedor, eis que a incidência do IRPJ, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ocorre quando a pessoa jurídica adquire a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, isto é, o fato gerador do IRPJ se dá em bases correntes à medida que a renda (lucro) for sendo auferida, consoante o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (matriz legal: Lei nº 8.981/1995, art. 25, e Lei nº 9.430/1996, art. 1º e 55).

Assim, independentemente tenha ou não o contribuinte oferecido à tributação as receitas auferidas com a cessão do usufruto das ações/quotas, cabia a fiscalização apurar a receita tributável com observância no regime “pro rata”, levando-se em conta a fluência do prazo contratual do usufruto, e não tributá-la integralmente num momento estático, em desrespeito ao regime de competência previsto na lei comercial e fiscal, pelo quê o lançamento merece reforma nesse ponto, para que se proceda à correta distribuição dos valores tributáveis nos anos-calendário em que houve o lançamento, considerando o aspecto temporal dos contratos, conforme abaixo:



USUFRUTUÁRIA	VALOR EM R\$	DURAÇÃO EM DIAS (1)	ANO-CALENDÁRIO (2)	R\$/DIA (3)	R\$ NO PERÍODO (4)
BANCO ITAÚ	14.650.000,00	365		40.136,99	
		63	1999		2.528.630,14
		302	2000		12.121.369,86
BANCO ITAÚ	177.000,00	365		484,93	
		63	1999		30.550,68
		302	2000		146.449,32
BANCO ITAÚ	7.770.000,00	365		21.287,67	
		63	1999		1.341.123,29
		302	2000		6.428.876,71
BANCO DO PARANA	28.540.000,00	409		69.779,95	
		34	2000		2.372.518,34
		365	2001		25.469.682,15

(1) duração do contrato em dias, total e por ano-calendário.

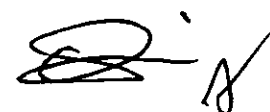
(2) anos-calendário de duração do contrato.

(3) valor do contrato dividido pelo número de dias de sua vigência no ano-calendário.

(4) valor total relativo ao número de dias no ano-calendário.

O demonstrativo abaixo apresenta a distribuição pró-rata do valor recebido pelo Recorrente em relação ao valor lançado em cada ano-calendário.

ANO-CALENDÁRIO	LIMITE DO LANÇAMENTO (1)	VALOR POR CONTRATO (2)	SALDO LIMITE (1-2)
1999	22.597.000,00	2.528.630,14	20.068.369,86
		30.550,68	20.037.819,18
		1.341.123,29	18.696.695,89
2000	28.540.000,00	12.121.369,86	16.418.630,14
		146.449,32	16.272.180,82
		6.428.876,71	9.843.304,11
		2.372.518,34	7.470.785,77
2001	NÃO HOUVE LANÇAMENTO		



- (1) valor do lançamento no ano-calendário, limite para a distribuição pró-rata da receita tributável.
(2) Valor pró-rata por contrato por ano-calendário.
(1-2) valor do limite por ano-calendário.

No entanto, a fiscalização não procedeu a tal rateio, lançando o valor integral da receita decorrente do contrato na data de sua constituição, pelo quê o lançamento deve ser retificado no sentido de proceder à correta distribuição dos valores nos anos-calendário em que houve o lançamento, vejamos:

USUFRUTUÁRIA	VALOR EM R\$	DURAÇÃO EM DIAS (1)	ANO-CALENDÁRIO (2)	R\$/DIA (3)	R\$ NO PERÍODO (4)
BANCO ITAÚ	14.650.000,00	365		40.136,99	
		63	1999		2.528.630,14
		302	2000		12.121.369,86
BANCO ITAU	177.000,00	365		484,93	
		63	1999		30.550,68
		302	2000		146.449,32
BANCO ITAU	7.770.000,00	365		21.287,67	
		63	1999		1.341.123,29
		302	2000		6.428.876,71
BANCO DO PARANA	28.540.000,00	409		69.779,95	
		34	2000		2.372.518,34
		365	2001		25.469.682,15

- (1) duração do contrato em dias, total e por ano-calendário.
(2) anos-calendário de duração do contrato.
(3) valor do contrato dividido pelo número de dias de sua vigência no ano-calendário.
(4) valor total relativo ao número de dias no ano-calendário.

O demonstrativo abaixo apresenta a distribuição pró-rata do valor recebido pela recorrente em relação ao valor lançado em cada ano-calendário.



ANO- CALENDÁRIO	LIMITE DO LANÇAMENTO (1)	VALOR POR CONTRATO (2)	SALDO LIMITE (1-2)
1999	22.597.000,00	2.528.630,14	20.068.369,86
		30.550,68	20.037.819,18
		1.341.123,29	18.696.695,89
2000	28.540.000,00	12.121.369,86	16.418.630,14
		146.449,32	16.272.180,82
		6.428.876,71	9.843.304,11
		2.372.518,34	7.470.785,77
2001	NÃO HOUVE LANÇAMENTO		

(3) valor do lançamento no ano-calendário, limite para a distribuição pró-rata da receita tributável.

(4) Valor pró-rata por contrato por ano-calendário.

(1-2) valor do limite por ano-calendário.

Quanto ao terceiro item do Auto de Infração, ou seja, a recomposição do saldo de prejuízo fiscal dos anos-calendário de 2000 a 2002, é de se observar que o mesmo foi procedido pela fiscalização em decorrência de terem sido adicionados, de ofício, ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real dos anos-calendário de 1999 e 2000, os valores respectivos de R\$ 22.597.000,00 e R\$ 28.540.000,00, ou seja, trata-se de lançamento decorrente de valores mantidos nessa decisão, com ajuste apenas quanto ao seu aspecto temporal – considerando o regime de competência – e, neste passo, se for o caso, por ocasião do cumprimento do presente acórdão, deve ser considerado os ajustes na recomposição do saldo de prejuízo fiscal.

Quanto aos lançamentos decorrentes – CSLL – PIS – COFINS, em se tratando de exigências fundamentadas na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado no âmbito do IRPJ, o decidido quanto a esse, é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Processo nº. : 16327.000014/2005-01
Acórdão nº. : 101-96.357

A vista do acima exposto, voto no sentido de AFASTAR a preliminar de nulidade suscitada, para no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2007.


VALMIR SANDRI
