



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n°	16327.000015/2005-48
Recurso n°	152.995 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS - EXS: DE 2000 a 2002
Acórdão n°	101-96.074
Sessão de	29 de março de 2007
Recorrente	BFB RENT ADMINISTRAÇÃO E LOCAÇÃO S A
Recorrida	4ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM FORTALEZA - CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000 e 2001

Ementa: PRELIMINAR – NULIDADE – INEXISTÊNCIA – não há nulidade no lançamento que tem por base a falta de comprovação do método de rateio utilizado para o rateio de despesas entre empresas.

PIS - PRELIMINAR – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo para apurar a base de cálculo, com ou sem o pagamento de tributos, está homologada e não pode mais ser objeto de lançamento.

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

APROPRIAÇÃO DE RECEITAS – REGIME DE COMPETÊNCIA – CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO – a receita decorrente da sessão onerosa de parcela do Ativo Permanente, pela constituição de usufruto, é tributável de acordo com o

Gil

regime de competência, na proporção dos dias transcorridos no curso do ano-calendário.

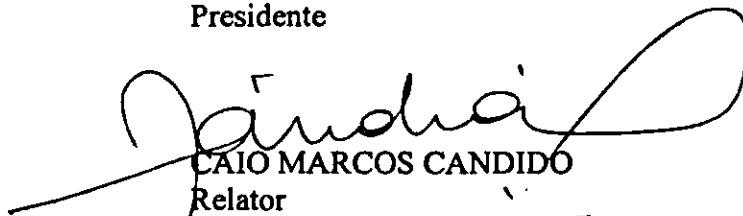
Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BFB RENT ADMINISTRAÇÃO E LOCAÇÃO S A..

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação às exigências da contribuição para o PIS e da COFINS referentes ao mês de outubro/1999, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator) e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar em relação à COFINS, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência referente ao item “rateio de despesas”, reduzir a exigência referente ao item “usufruto de cotas” e ajustar a compensação de prejuízos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Júnior que deram provimento parcial em maior extensão, para afastar integralmente as exigências da COFINS e da contribuição para o PIS. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente



CAIO MARCOS CANDIDO
Relator

FORMALIZADO EM: 3.0 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ e SANDRA MARIA FARONI.

Relatório

BFB RENT ADMINISTRAÇÃO E LOCAÇÃO S A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão nº 6.684, de 25 de agosto de 2005, de lavra da DRJ em Fortaleza – CE, que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica –IRPJ (fls. 156/162), da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 163/166), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 171/177) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 167/170), relativos aos anos-calendário de 1999 a 2001. Às fls. 123/136 e 137/151 encontram-se Termos de Verificação Fiscal, partes integrantes dos autos de infração. Às fls. 153, Termo de Sujeição Passiva Solidária.

A autuação dá conta do cometimento de duas infrações, a saber:

1. Omissão de receitas, com redução indevida das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, em decorrência de registro de receita operacional auferida em cessão de usufruto de ações, como se lucros distribuídos fossem.
2. Glosa de prejuízos compensados indevidamente em 31 de dezembro de 2001, em função da infração constante no item 1.
3. Dedução indevida de despesas, com a redução do lucro líquido apurado para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, resultante de “Convênio de Rateio de Custos Comuns” firmado entre as pessoas jurídicas do denominado “Conglomerado Itaú”.

Os autos de infração de PIS e da COFINS são decorrentes apenas da primeira infração apontada e o da CSLL é decorrente da primeira e terceira infração apontada.

A primeira infração dá conta de falta de apropriação de receita operacional de valores recebidos pela autuada na cessão temporária do usufruto de ações/quotas de capital (ativo: participação societária).

Segundo a fiscalização não cabe equiparar o produto da cessão do usufruto a rendimentos de participações societárias, pois aquelas resultam da relação entre cedente e usufrutuário e esta da relação entre investidor e investida.

A segunda infração decorreu da recomposição do estoque de prejuízos fiscais acumulados a compensar em função da adição dos valores da primeira infração.

A terceira infração decorreu de fiscalização direta no Banco Itaú em razão da apropriação pela contribuinte a crédito da conta despesas de pessoal de valores decorrentes do “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, firmado em 10 de março de 1998 entre o Banco Itaú e a autuada.

Durante a fiscalização a instituição financeira foi regularmente intimada a comprovar com documentação hábil e idônea a efetiva prestação dos serviços que o Banco Itaú

teria lhe prestado, “identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços que teria sido debitada à empresa contratante”.

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

Deste critério de rateio resultou valores deduzidos irregularmente nos ano-calendário de 2001 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2002 “não foram apuradas diferenças, pois os valores rateados pelo Banco Itaú foram inferiores aos rateados com base na receita bruta”.

Às fls. 153 encontra-se Termo de Sujeição Passiva Solidária em relação à ITAUCARD FINANCEIRA S A CRÉDITO , FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, por ter sido caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 28 de dezembro de 2004, a autuada insurgiu-se contra tais exigências, tendo apresentado impugnação (fls. 194/211) em 27 de janeiro de 2005, em que apresenta em suma os seguintes fatos e argumentos:

Em relação ao Termo de Verificação Fiscal nº 01 – usufruto de ações:

1. que assinou Instrumentos de Constituição de Usufruto de Cotas/Ações a título oneroso em 29 de outubro de 1999, 27 de novembro de 2000 e 20 de novembro de 2001, com o Banco Itaú S. A., tendo recebido, respectivamente R\$ 1.050.000,00, R\$ 485.000,00 e R\$ 1.175.000,00 que foram registrados contabilmente a débito das contas disponibilidades e aplicações financeiras e a crédito de conta retificadora de ativo, posteriormente o crédito foi transferido para conta investimentos.
2. Descreve o instituto do usufruto e o método de equivalência patrimonial, em virtude do qual a sociedade detentora da participação no capital de outra deve reconhecer um aumento ou diminuição no seu capital, sempre que houver aumento ou diminuição do patrimônio líquido de sua coligada/controlada.
3. que o procedimento adotado em relação ao usufruto deve ser o mesmo adotado quando da contabilização da efetiva distribuição de lucros ou dividendos, em função de que o “direito ao recebimento dos juros e dividendos somente poderá ser considerado líquido e certo, quando da declaração”.
4. Que não há maneira de quantificar o eventual ganho ou perda, no momento da celebração do contrato de usufruto, o que só ocorreria com a declaração da distribuição de lucros.
5. Como o investimento da impugnante é avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial, considerando que na vigência do usufruto os frutos não são de proprietários das ações, o investimento também deve ser reduzido, devido à redução do patrimônio líquido da investida.

6. Que os valores dos contratos não poderiam transitar por contas de resultado, posto não se tratar de receita, mas sim “de uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento)”.

Em relação ao Termo de Verificação Fiscal nº 02 – Convênio de Rateio de Custos Comuns

1. Requer inicialmente a nulidade do auto de infração:

- a. em função de ter a autoridade fiscal apurado crédito tributário com base em critério de rateio por ele escolhido, não levando em consideração as informações prestadas pela impugnante acerca do CRCC, “nem procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos (apesar de o Banco Itaú e a impugnante terem se colocado à disposição para esclarecimentos e comprovações), nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos”.
- b. “Como parece ser praxe nos órgãos fiscalizadores, é comum a inversão do ônus da prova”.
- c. Que era dever da fiscalização obter elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, em não logrando fazê-lo, impossível é a lavratura do auto de infração.

2. Quanto ao rateio de custos e despesas:

- a. Alega que o contrato de rateio de custos e despesas, apesar de não ser figura típica do Direito Civil, é bastante usado em grupo de empresas, buscando a racionalização dos custos, pelo compartilhamento de estrutura, pessoal, bens, etc..
- b. Com a finalidade de evitar o favorecimento de alguma empresa em detrimento de outras, o rateio exige a escolha de métodos e critérios objetivos capazes de demonstrar os custos incorridos por cada uma das empresas.
- c. Discorda da alegação da fiscalização de que aplicaria somente o critério de imputação direta de custos, afirmando que o critério de apropriação daqueles varia em função do “tipo da atividade exercida por cada uma das áreas e utilidades. Em razão da diversidade dos critérios adotados, o aproveitamento de pessoal, de sistemas, de produtos e de tantos outros estão devidamente esclarecidos e respaldados nos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela (...)”.
- d. Cita as áreas que a impugnante passou a utilizar a estrutura do Banco Itaú, passando a descrever, para cada uma das áreas, o método de apropriação de custos utilizado, tendo como exemplo o mês de maio de 2001, mês este escolhido aleatoriamente.
- e. Afirma ao final que visto que os critérios adotados pela impugnante são objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, eles



devem ser reconhecidos para impedir a glosa dos custos e recomposição do prejuízo fiscal por parte da fiscalização.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 6.684/2005 julgando procedentes os lançamentos, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

EMENTA: USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES.

- 1. O produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas.*
- 2. O valor correspondente à cessão do usufruto está sujeito à incidência da tributação do imposto de renda, por não existir norma tributária que lhe conceda isenção.*
- 3. O benefício fiscal concedido pelo art. 379, § 1º, do RIR/1999 não pode ser interpretado extensivamente, ex vi do disposto no art. 111 do CTN.*

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

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

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando efetuado sem a formulação dos quesitos, assim como sem a indicação do nome, endereço e a qualificação profissional do perito, por não se

Handwritten signature

Handwritten signature

coadunar às regras do artigo 16, inciso IV, e § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Lançamento Procedente.

O referido acórdão se baseou nas seguintes razões de decidir:

1. Rejeita o pedido de perícia por três razões que enumera:
 - a. Por serem suficientes, as provas constantes dos autos;
 - b. Por se tratar de matéria de prova a ser suprida pela mera juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria interessada;
 - c. Não ter havido quesitação nem indicação nominal de perito e sua qualificação.
2. Rejeita a preliminar de nulidade por falta de motivação, o que resultaria em cerceamento do direito de defesa, por ter sido o lançamento efetuado com todas as formalidades legais previstas, bem como, por ter sido devidamente consignada sua motivação.

No mérito, em relação à primeira infração apontada: da constituição do usufruto de ações/quotas:

1. Faz breve análise sobre os procedimentos a serem observados nos casos de investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial – MEP:
 - a. O valor do investimento na data do balanço deverá ser ajustado ao valor do patrimônio líquido da coligada/controlada;
 - b. A contrapartida do ajuste, por aumento ou redução do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real;
 - c. Os lucros e dividendos distribuídos pela coligada/controlada devem ser registrados pela investidora como diminuição do patrimônio líquido do investimento, não influenciando nas contas de resultado.
 - d. Conclui que, o recebimento dos dividendos não é computado como receita na empresa investidora, porque, quando a investida auferir lucro, esse lucro já foi registrado como receita na empresa investidora, uma vez que, foi lançado como contrapartida do aumento do valor do investimento pelo MEP. O pagamento de dividendos, reduzirá o PL da investida e diminuirá o valor do investimento pelo MEP.

Handwritten signature/initials.

Handwritten signature/initials.

2. Quanto ao usufruto:

- a. Que o usufruto tem por finalidade a transferência temporária dos direitos de usar e fruir da coisa a outrem que não o proprietário.
 - b. Que no usufruto oneroso, o usufrutuário, que está pagando para ter direito real de fruir as utilidades e frutos da coisa, deve ter em mente um ganho potencial com a operação.
 - c. Para o nu-proprietário, o negócio só faz sentido se a perspectiva de lucro que teria com a coisa for menor que o benefício recebido pelo contrato de usufruto.
 - d. Que o contrato de usufruto de ações, traz consigo a característica de risco, inerente ao seu objeto: as ações, em razão do que, não há como se dar o mesmo tratamento tributário ao valor recebido a título de lucros e dividendos e o valor recebido decorrente do contrato de usufruto de ações.
3. O pressuposto lógico da não tributação dos lucros e dividendos é a percepção de que tal lucro, já ter sido computado como receita na empresa investida, tendo sido portanto tributada naquela, o que não ocorre com o valor pago a título de usufruto.
4. que a legislação tributária que trata da isenção aos rendimentos de participação societária faz referência tão somente a lucros e dividendos, e que a legislação tributária que trata de isenções deve ser interpretada restritivamente, não podendo o interprete estender a exoneração fiscal a casos semelhantes.
5. que o que esta sendo considerado como base a ser tributado é o valor recebido a título de permissão para o uso e fruição de direitos, que não se equiparam a rendimentos de participação societária, devendo ser apropriado como receita operacional, semelhantemente a aluguéis.
6. Conclui pela correção do lançamento quanto a este ponto.

Quanto à terceira infração apontada: rateio de custos.

1. que a fiscalização considerou que a autuada não comprovou que os valores rateados decorreram da efetiva utilização de serviços, nem que os mesmos seriam compatíveis à necessidade das empresas ou que a parcela de custos apropriada pela empresa seria proporcional às suas necessidades.
2. que a defesa discordou da referida glosa, alegando que os valores glosados são despesas necessárias, efetivamente suportadas por ela e dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, juntando laudo pericial para comprovar tais fatos.
3. que um dos motivos principais para a glosa foi o critério de rateio de despesas e custos do Conglomerado Itaú. Que tal rateio é possível, devendo ser baseado em contrato firmado pelas partes e ser justificado mediante a demonstração do rateio de que resulta e a comprovação do aproveitamento pelo repassante.
4. que no caso presente não houve comprovação por documentação hábil e idônea, com descrição detalhada, especificando o tipo de serviço, quem efetivamente o forneceu,

como ou quando foram prestados e como se deu o rateio, situação essencial para a aceitação da dedução de tais despesas e custos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5. que não, no caso vertente, houve identificação na contabilidade das despesas rateadas, não podendo o Fisco verificar a necessidade, usualidade e normalidade de determinado gasto, se este não estiver devidamente identificado e individualizado.
6. que, o ônus da prova acerca de quais serviços foram devidamente prestados ou executados, bem como quanto ao critério do rateio, cabe à contribuinte.
7. que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes é no sentido da possibilidade de rateio de despesas e custos, desde que demonstrado que os serviços foram prestados e eram necessários, normais e usuais e quando justificado o critério de rateio adotado e a efetividade dos dispêndios.
8. quanto aos laudos apresentados, afirma que apesar de datados de 02 de fevereiro de 2001 e 12 de dezembro de 2002, antes do procedimento de fiscalização, não foram os mesmos entregues à fiscalização quando da intimação efetuada à autuada. Tais laudos se limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem demonstrar com precisão que os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição de despesas levada a efeito pelas empresas do Conglomerado Itaú.
9. Indeferir o pedido de retificação ex officio da DIRPJ/1996 por estar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário correspondente àquela declaração.

Cientificado da decisão de primeira instância em 15 de dezembro de 2005, irresignado pela manutenção do lançamento, o sujeito passivo apresentou em 13 de janeiro de 2005 o recurso voluntário de fls.370/390, em que apresenta as seguintes razões de defesa:

1. Em relação ao usufruto de ações:
 - a. Que se equivocam a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância ao equiparar a constituição do usufruto de ações com a locação em geral.
 - b. Que a constituição de usufruto das ações se deu na exata conformidade do artigo 40 da Lei das S A , sendo que o autuante não logrou que o negócio efetuado não se conforma ao referido dispositivo legal.
 - c. que não houve cessão do usufruto, mas constituição de usufruto. Que sendo proprietária das ações a recorrente não poderia ceder o usufruto.
 - d. que não ocorreu qualquer locação de usufruto, mas sim sua constituição pela recorrente, proprietária das ações dadas em usufruto.
 - e. reproduz as razões da impugnação em relação à contabilização dos valores distribuídos por empresas investidas, no Método de Equivalência Patrimonial.
2. Em relação ao Convênio de Rateio de Custos Comuns, repisa, em linhas gerais o conteúdo de sua impugnação, inovando no que se segue:



- a. Acerca dos efeitos da autuação nas empresas conveniadas, afirma que o autuante, em momento algum, contesta o montante global dos custos rateados, limitando sua discordância quanto ao critério de apuração dos custos adotados pela Recorrente, substituindo-o a pretexto de ausência de prova documental, por outro critério.
 - b. Assim concluiu que a recorrente assumiu despesa de outrem e, portanto, exige a diferença dos tributos devidos, porém nas empresas conveniadas em que, segundo o método eleito pela fiscalização (custo indireto) foi apurada despesa maior do que a imputada pela utilização do critério original de rateio, a fiscalização limitou-se a encerrar a fiscalização.
 - c. Que com tal procedimento o Fisco está exigindo da recorrente, tributos já recolhidos por outra empresa conveniada, o que ofende a moralidade administrativa.
3. Aponta divergência de valores na apuração com base na receita bruta do ano-calendário de 2001, em virtude de erro de digitação em informação prestada no curso da ação fiscal, juntando demonstrativo corrigido.

Às fls. 427 e 429 encontram-se cópias de depósitos com vista a garantia de instância, na forma do contido no artigo 33 do decreto nº 70.235/1972, alterado pelo artigo 32 da lei nº 10.522/2002.

No julgamento do recurso voluntário nº 150.994, interposto por Banco Itaú S A, em que foram tratados os mesmos fatos deste recurso relativos ao rateio de despesas e custos, foi apresentado memorial por parte dos patronos daquela empresa em que constavam três Pareceres Técnicos relativos ao Convênio de Rateio de Custos Comuns, de lavra da FIPECAPÍ – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, BDO International e Moore Stephens Auditores e Consultores, todos visando comprovar a licitude do critério de rateio adotado pelas empresas do Conglomerado Itaú.

Da tribuna, o patrono da recorrente suscitou a preliminar de decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS do mês de outubro de 1999.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.

Gil

ff

Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

Presente o arrolamento de bens para garantia de instância de julgamento, sendo o recurso voluntário tempestivo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe analisar a apontada nulidade do auto de infração em razão da ausência de provas capazes de motivar o ato administrativo do lançamento.

Certamente a imputada nulidade faz referência à segunda infração apontada, posto que a primeira infração trata exclusivamente de matéria de direito.

A preliminar suscitada, no tocante à segunda infração imputada à recorrente, encontra motivação na afirmação da fiscalização de não comprovação “de que os valores rateados são compatíveis à necessidade das empresas”.

A recorrente foi intimada a apresentar informações individualizadas acerca dos serviços prestados pelo Banco Itaú em função do “Convênio de Rateio de Custos Comuns” (fls. 79/91), que possibilitassem ao Fisco confirmar os dispêndios contabilizados pela recorrente. Intimações à recorrente neste sentido às fls. 82/83 e ao Banco Itaú às fls. 76 e verso.

Não houve apresentação por parte da recorrente de qualquer elemento que proporcionasse ao Fisco condição de comprovar os elementos do rateio procedido.

Apenas em fase de impugnação foi apresentado Laudo de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborado por Auditoria Independente, visando tal comprovação. Tal laudo foi rechaçado pela autoridade fiscal de primeira instância por ser datado 12 de dezembro de 2002, portanto, antes do procedimento de fiscalização, não tendo sido entregue à fiscalização quando da intimação efetuada à autuada. Tal laudo se limita a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem demonstrar com precisão que os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição de despesas levada a efeito pelas empresas do Conglomerado Itaú.

O artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, RIR/1999, estabelece a obrigação de as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real manterem escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, *verbis*:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º)

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de

capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2.º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

O artigo 264 do mesmo RIR/1999 estabelece a obrigação de conservação e guarda dos documentos que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir modificar sua situação patrimonial, vejamos:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º).

Na definição da titularidade do ônus da prova, o artigo 333 do Código de Processo Civil, estabelece o seguinte:

O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, no entanto, a discussão não se relaciona à comprovação da existência das despesas, sua efetividade ou quanto a sua necessidade, usualidade e normalidade. Outrossim, a discussão recai sobre a escolha do método de rateio eleito pelo denominado Conglomerado Itaú, em contrapartida ao método indireto escolhido pelo Fisco.

O Fisco solicitou no curso da ação fiscal os documentos que comprovariam os fatos que ensejaram a autuação, os quais não foram entregues pela contribuinte no curso da ação fiscal, pelo quê não há como se acatar a preliminar argüida.

Em relação à preliminar de decadência suscitada da tribuna pelo patrono, entendo caber-lhe parcial razão.

Aos fatos:

1. Os autos de infração incluem fato gerador ocorrido em 30 de outubro de 1999 e às Contribuições para o PIS e COFINS.
2. A apuração de tais contribuições é mensal.
3. A ciência dos autos de infração foi em 28 de dezembro de 2004.
4. Na há imputação da ocorrência de evidente intuito fraudulento.

Da análise da jurisprudência administrativa deste E. Conselho não resta dúvida de que os lançamentos das contribuições para o PIS e a COFINS são efetuados na modalidade de homologação, que se encontra definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar

o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Este E. Conselho vem decidindo que a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, nos tributos "lançados por homologação", tem seu início na data de ocorrência do fato gerador, vide como ilustração o acórdão 101-93.392:

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

O citado parágrafo 4º tem a seguinte redação:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pelo exposto, pode-se concluir que o prazo para que a Fazenda Pública homologue, tácita ou expressamente, o crédito tributário, se extingue em cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Voltando aos presentes autos, vê-se que o fato questionado ocorreu em 30 de outubro de 1999, portanto, o Fisco tinha até o dia 30 de outubro de 2004 para efetuar o lançamento, no caso dos tributos com apuração mensal e cujo lançamento se dá por homologação. A ciência do lançamento se deu em 28 de dezembro de 2004, portanto, em momento abrangido pela decadência.

Ocorre que a lei nº 8.212/1991 excepciona as Contribuições Sociais da regra do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, ao definir em seu artigo 45 que no caso destas exações o prazo para homologação será de dez anos.

A COFINS integra o rol das contribuições para a seguridade social, e tem como supedâneo o artigo 195, I, letras "b" e "c", da Constituição da República Federativa do Brasil (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro;

A lei nº 8.212/1991 tratou da Organização da Seguridade Social e de suas formas de custeio. Em seu artigo 45, estabeleceu como prazo decadencial para a contagem da

decadência do direito da Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos às Contribuições Sociais, dentre elas, aquelas que tenham por base o faturamento e o lucro das pessoas jurídicas, em perfeita identificação à COFINS.

Art. 45. O direito da Seguridade Social em apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Reforçando tal entendimento reproduzo trecho do voto de lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, em recente julgamento nesta E. Câmara (acórdão 101 – 94.617):

“Ademais, para aqueles que defendem a aplicação restrita do artigo 45 à Previdência Social, contesto no sentido de que a Lei 8.212/91 cuida da Seguridade Social, conceito maior que compreende inclusive a Previdência Social, esta de alcance restrito. Daí o porquê de sua aplicação também para contribuições que não somente as previdenciárias. Outrossim, seria inconcebível, permissa venia, considerar o prazo decadencial em função do órgão arrecadador, haja vista que, independentemente de quem as cobre, o interesse da arrecadação – Seguridade Social – é absolutamente o mesmo.”

Pelo quê entendo não ter ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação à COFINS.

À Contribuição Social para o Programa de Integração Social, por não se enquadrar no conceito de Contribuição para a Seguridade Social, mercê do arcabouço constitucional, não se aplica regra de exceção do artigo 45 da lei nº 8.212/1991, aplicando-se assim a regra geral do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Quanto ao mérito.

Passo a analisar a primeira infração apontada que dá conta da omissão de receitas recebidas em virtude de constituição dos seguintes contratos de usufrutos de ações:

USUFRUTUÁRIA	DATA DO CONTRATO	VALOR EM R\$	VIGÊNCIA ATÉ	FLS.
Banco Itaú	29/10/1999	1.050.000,00	29/10/2000	56/66
Banco do Estado do Paraná	27/11/2000	485.000,00	31/10/2001	67/68
Itaú Rent Adm e Participações	20/11/2001	1.175.000,00	31/10/2002	69/70

GP

O cerne da questão é identificar a natureza dos valores recebidos pela recorrente em contrapartida à constituição de usufruto de ações em favor das usufrutuárias. Afirmo o Fisco tratar-se de receita decorrente da cessão do uso e gozo de parcela do ativo permanente a terceiro, enquanto a recorrente afirma tratar-se de uma variação patrimonial inerente a um direito adquirido anteriormente, ou seja, frutos de um investimento anteriormente realizado.

Para a solução da lide, quanto a este ponto, se faz necessário verificar o objeto do contrato firmado. Da análise dos instrumentos juntados por cópia aos autos, verifica-se que o objeto dos mesmos é a constituição de usufruto de ações (...) pelo preço de R\$ (...), que foram pagos no ato pelo usufrutuário à recorrente.

Maria Helena Diniz, em sua obra Curso de Direito Civil Brasileiro, ensina que o usufruto não é restrição ao direito de propriedade, mas sim posse direta que é deferida a outrem para que este desfrute do bem alheio na totalidade de suas relações, retirando-lhe os frutos e utilidades que ele produz. O proprietário do bem perde, enquanto durar o usufruto, o *jus utendi* e o *jus fruendi*, que são poderes inerentes ao domínio, porém não perde a substância, o conteúdo de seu direito de propriedade.

No caso sob análise, o usufrutuário pagou os preços avençados pelo direito a percepção dos frutos a serem auferidos a partir das datas de celebração dos mesmos e pelo contratado (demonstrativo acima). Não há qualquer cláusula contratual de devolução do dinheiro, caso não haja fruto a receber.

Em outras palavras, os negócios firmados foi a cessão onerosa do direito de uso e gozo de ações da recorrente (parcela de seu ativo permanente - investimento) a terceiros, para que estes se convertessem na titularidade dos frutos, porventura gerados por aquelas, no curso do período contratual.

Não há discussão nos autos acerca dos negócios jurídicos firmados entre a recorrente e os usufrutuários ou se aqueles encontra autorização legal no artigo 40 da lei nº 6.404/1976 (Lei das S A), não havendo necessidade de o autuante demonstrar que tais negócios não se conformam com tal dispositivo legal. Reafirme-se, *in casu subjecto*, houve a constituição de usufrutos onerosos.

A argumentação da recorrente acerca da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial no caso não encontra respaldo na legislação tributária. Aqui não está a tratar-se dos investimentos representados pelas ações dadas em usufruto, mas sim dos valores recebidos pela cessão do direito de uso e fruição decorrentes daquelas, no curso do prazo contratual.

A contrapartida pecuniária à cessão de parcela do Ativo da recorrente, por um lapso temporal definido, caracteriza-se como receita auferida pela recorrente.

No presente caso não há que se falar em Ganho de Capital, na forma elaborada pela recorrente, tendo em vista que no usufruto não há alienação de bem ou direito, apenas a cessão de uso e gozo de parcela patrimonial.

Correta a análise da autoridade julgadora de primeira instância sobre o tema.



Ocorre que as receitas recebidas pela recorrente nas datas em que foram constituídos os usufrutos onerosos eram correspondentes ao uso do direito pelos períodos citados, portanto, tais valores devem ser apropriados como receita pelo regime de competência, ou seja rateando-os pelos prazos dos contratos.

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.

USUFRUTUÁRIA	VALOR EM R\$	DURAÇÃO EM DIAS (1)	ANO-CALENDÁRIO (2)	R\$/DIA (3)	LIMITE (4)
BANCO ITAÚ	1.050.000,00	365		2.876,71	
	1.050.000,00	63	1999	181.232,88	1.050.000,00
	1.050.000,00	266	2000	765.205,48	485.000,00
BANCO DO PARANÁ	485.000,00	338		1.434,91	
	485.000,00	34	2000	48.786,98	-280.205,48
	485.000,00	304	2001	436.213,02	1.175.000,00
RENT ADMINISTR	1.175.000,00	345		3.405,80	
	1.175.000,00	41	2001	139.637,68	738.786,98
	1.175.000,00	304	2002	1.035.362,32	0,00

(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 do ano-calendário.

(4) valor do lançamento no ano-calendário e valor do lançamento menos o valor utilizado no cálculo anterior.

Pelo exposto, os valores a serem mantidos dos lançamentos são os seguintes:

USUFRUTUÁRIA	ANO-CALENDÁRIO	VALOR MANTIDO EM R\$	TOTAL POR ANO-CALENDÁRIO (2)
BANCO ITAÚ	1999	181.232,88 (1)	181.232,88
	2000	485.000,00 (2)	
BANCO DO PARANÁ	2000	0,00	485.000,00
	2001	436.213,02 (3)	
RENT ADMINISTR	2001	139.637,68 (4)	575.850,70 (5)

(1) 63 dias vezes o valor diário do contrato (R\$ 2.876,71).

(2) valor proporcional aos dias do contrato nos anos-calendário de 2000 e 2001.

(3) Valor limitado aos 41 dias do contrato em 2001 e à ausência de lançamento no ano-calendário de 2002.

Quanto à segunda infração, compensação indevida de prejuízos fiscais, o lançamento deve ser adequado ao decidido no item anterior, tendo em vista ser decorrente da primeira infração.

Quanto à terceira infração, que diz respeito à falta de comprovação dos elementos do rateio de despesas e custos, em função de contrato firmado pela recorrente e o Banco Itaú, e que envolvia outras empresas do denominado Conglomerado Itaú.

Inicialmente cabe afirmar a possibilidade de utilização de rateio de despesas e custos entre pessoas jurídicas, desde que cumpridas determinadas condições:

1. que haja contrato firmado entre as partes, no qual haja identificação dos custos e despesas a serem rateadas e a definição do critério a ser adotado para o rateio.
2. que reste demonstrado que os serviços foram efetivamente prestados e ou recebidos;
3. que as despesas eram necessárias, normais e usuais à atividade da empresas e à manutenção da respectiva fonte pagadora;
4. que seja demonstrada a correção do critério de rateio adotado;
5. que seja comprovada a efetividade dos dispêndios rateados.

Às fls. 74/75 encontra-se o instrumento do Convênio de Rateio de Custos Comuns firmado entre a recorrente e o Banco Itaú, que veio a ser o prestador dos serviços objeto do rateio questionado.

Constam do citado instrumento a definição dos serviços operacionais que teriam suas despesas rateadas, bem como, o critério eleito para o rateio: efetiva utilização dos serviços.

Consta também que o Banco Itaú “preparará os demonstrativos dos custos e do respectivo rateio”.

Conforme visto quando da análise da imputada nulidade dos autos de infração em razão da ausência de provas capazes de motivar o ato administrativo do lançamento, a recorrente e o Banco Itaú foram intimados a comprovar que os serviços foram efetivamente realizados, que as despesas eram necessárias, usuais e normais à atividade da empresa, a correção do critério adotado e a efetividade dos dispêndios.

No curso da ação fiscal a recorrente e o Banco Itaú deram respostas genéricas à intimação fiscal, conforme se pode verificar às fls. 78:

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 de 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 (...).

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 prejudica, visto que eles não se dedicam exclusivamente ao produto ou à empresa.

Com a impugnação vieram Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados por Auditoria Independente (fls. 288/324) que conclui que o Banco Itaú faz uso dos princípios e técnicas oriundos da contabilidade de custos para apurar os valores do rateio decorrentes do uso da estrutura comum das empresas controladas.

Conforme relatado, no julgamento do recurso voluntário nº 150.994, interposto por Banco Itaú S A, em que foram tratados os mesmos fatos deste recurso relativos ao rateio de despesas e custos, foi apresentado memorial por parte dos patronos daquela empresa em que constavam três Pareceres Técnicos relativos ao Convênio de Rateio de Custos Comuns, de lavra da FIPECAPI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, BDO International e Moore Stephens Auditores e Consultores, todos visando comprovar a licitude do critério de rateio adotado pelas empresas do Conglomerado Itaú.

No julgamento daquele recurso, na sessão de 18 de outubro de 2006, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes se manifestou acerca dos mesmos fatos deste processo, resultando no acórdão nº 101 – 95.791, pelo quê reproduzo excerto do voto condutor daquele aresto de lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, que bem elucida o caso:

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

JP

CF

Banco Itaú às referidas empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, nada apresentando nesse sentido. Essa postura ofende o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização. Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa, durante o procedimento de fiscalização, já estava de posse dos laudos elaborados pelos auditores independentes Boucinhas e Campos, e omitiu-se de apresentá-los.

Com a impugnação, o Banco teve nova oportunidade para provar a idoneidade do rateio. Não obstante ter descumprido seu dever de colaboração, a lei faculta a discussão administrativa do lançamento, podendo o sujeito passivo contestá-lo, declinando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A prova documental deve acompanhar a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a não ser que ocorra uma das razões especiais previstas na lei (Decreto nº 70.235/72, arts. 15 e 16).

A questão do ônus da prova é assim abordada por Aurélio Pitanga Seixas¹:

"Para demonstrar (provar) que a verdadeira conduta tributável (fato gerador ocorrido ou fato imponible) é aquela representada em seus livros de contabilidade e declarações tributárias e, conseqüentemente, demonstrar (provar) o desacerto e o equívoco da representação do fato gerador escriturada pelo fiscal lançador deverá o contribuinte anexar ao recurso administrativo todos os meios de prova ao seu alcance., como cópias de documentos representativos das operações comerciais, cópias dos registros contábeis, etc., etc."

Ao repartir o ônus da prova, o direito processual tem em mente o objetivo do processo, que é chegar a uma solução final. Na lição de Antônio da Silva Cabral ², "a palavra processo, em sentido estrito, exprime a própria 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).

A decisão de primeira instância registra, in verbis:

"33. Em relação 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, cumpre observar que embora estejam datados de 02/02/2001 (conforme se pode observar para o caso específico do Laudo referente à Itaú Administradora de Consórcio Ltda, anexado por mim ao presente processo às fls. 227/256), antes, portanto, dos procedimentos fiscais que deram origem à autuação, não foram apresentados à autoridade autuante, mesmo tendo a autuada sido intimada várias

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

² In "Processo Administrativo Fiscal" - São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4

vezes a fazer prova dos critérios de rateio. Tais laudos somente foram trazidos à baila em sede de impugnação e se limitam a afirmar genericamente que os critérios de rateio estão de acordo com as normas contábeis, sem, contudo, trazer qualquer demonstrativo que possibilite determinar com precisão se os critérios adotados acarretaram efetivamente a distribuição das despesas levado a efeito pelas empresas signatárias do convênio de rateio.

34. É importante ressaltar 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. Embora tenha sido informado no corpo dos referidos laudos que a base de dados e detalhamento dos custos por órgãos estejam contidos em anexos (4 a 8), demonstrativos esses que poderiam comprovar o referido rateio, não foram trazidos aos autos pela impugnante os referidos anexos. 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."

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 suficientes para formação da convicção, e diligências ou perícias na fase de julgamento se justificam quando o sujeito passivo tiver trazido todos os elementos de que dispunha para provar a correção do seu procedimento e quando essas provas tiverem gerado dúvidas no espírito do julgador. Não, porém, se o impugnante não se desincumbiu desse ônus, como no caso concreto. Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Isso poderia significar a reabertura do procedimento fiscalizatório e a eternização do processo, com a frustração de seus objetivos.

De se observar que a fiscalização não rejeitou o critério adotado pelo impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela 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.

fls.

Gr

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

A primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração nessa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo.

Sopesando os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual.

Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que a possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar "planilhas e demonstrativos", exigindo uma auditoria profunda, tal como as feitas, especialmente, pelo FIPECAFI e pela Moore Stephens, cujos relatórios se encontram anexados ao memorial. Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização. Veja-se que, ao ser intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú às demais empresas, identificando e quantificando os funcionários envolvidos na referida prestação e destacando a parcela dos serviços destes que teria sido debitada à empresa contratante, o Banco esclareceu ser inviável, face ao sistema de compartilhamento de custos, identificar quais funcionários trabalham para cada uma das empresas. Aduziu que o processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos compartilhados e que, para tanto, utiliza um modelo de apuração de custos, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente às empresas através da medição dos custos das áreas envolvidas. Esclareceu que o rateio abrange um imenso volume de informações, visto envolver praticamente toda a estrutura operacional do conglomerado, e se dispôs a prestar os esclarecimentos que se fizessem necessários.

A análise do FIPECAFI contemplou aspectos conceituais e procedimentais relativos ao sistema de custos utilizado pelo Grupo Itaú e à forma de rateio, a abrangeu o período de 1999 a 2003. Convém pinçar alguns registros contidos no relatório produzido por aquele Instituto:

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

Handwritten mark: a stylized 'H' or 'J' with a vertical line and a dot below it.

Handwritten signature: 'Gid'.

1- Departamentalização:

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

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

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

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

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

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

(...)

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

2- Custeio de Produtos;

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

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

Handwritten mark: a stylized signature or initials.

Handwritten mark: a stylized signature or initials.

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

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

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

3- Rateio de custos

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

Para apurar o valor a ser ressarcido, elabora-se uma Grade de Rateio, com base em duas diferentes situações. Na primeira, há aquelas atividades executadas para viabilizar um produto, processo ou apoio dirigido exclusivamente a determinada empresa, e nesse caso, na Grade de Rateio de Custos, o custo será indicado para ser ressarcido apenas por essa empresa. A segunda refere-se a atividades que são executadas para viabilizar produto, processo ou apoio dirigidos a mais de uma empresa do grupo, e nesse caso, na Grade de Rateio a indicação é que o ressarcimento será feito de acordo com o volume de atividade absorvido pelas empresas usuárias. A medida do volume de atividade é feita por direcionadores de custos, que são parâmetros físico-operacionais que podem não guardar correlação com o valor da receita das empresas do grupo.

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

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

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

No ano de 2003 foram concluídas e validadas as estruturas de custos dos produtos Seguros e Previdência, e a partir de então as empresas Itaú Seguros e Itaú Previdência passaram a ressarcir os custos

✂
:
:

Qd

compartilhados com o Banco Itaú com base no volume desses produtos comercializados por intermédio de suas agências.

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

Em sua conclusão, afirma o parecer do FIPECAFI que: (a) o procedimento está conceitualmente correto; (b) nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; (c) embora a empresa venha migrando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos – na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos – não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.

Da mesma forma, a Moore Stephens Auditores Independentes, no item 2 do Relatório de Avaliação dos Métodos Utilizados, descreve as principais características do sistema de custos adotado pelo Grupo Itaú. No item 3, para melhor visualizá-lo, apresenta dois casos reais, e no item 5 conclui que o sistema atende a diversas e importantes finalidades, uma das quais é a mensuração dos valores devidos pelas empresas do Conglomerado Itaú pelo compartilhamento das estruturas administrativa, operacional e comercial do Itaúbanco.

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.

Como visto, naquele julgamento esta E. Câmara entendeu que os laudos apresentados pela recorrente, mesmo não o tendo sido no momento processual adequado, provaram os fatos alegados pelo Banco Itaú naqueles autos. Sendo os fatos objeto destes autos os mesmos dos daqueles, há que ser mantida a mesma decisão adotada naquele.

A confirmar tal entendimento há outro argumento trazido pela recorrente nos autos deste processo. Alega a recorrente que o autuante, em momento algum, contesta o montante global das despesas rateadas, limitando sua discordância quanto ao critério de rateio adotado pelo Conglomerado Itaú, substituindo-o, a pretexto de ausência de prova documental do método adotado, por outro critério de rateio indireto.

Que o autuante concluiu que a recorrente assumiu despesa de outrem e, portanto, exige a diferença dos tributos devidos, porém nas empresas conveniadas em que, segundo o método eleito pela fiscalização (custo indireto) foi apurada despesa maior do que a imputada pela utilização do critério original de rateio, a fiscalização limitou-se a encerrar a fiscalização, sem proceder a qualquer ajuste.

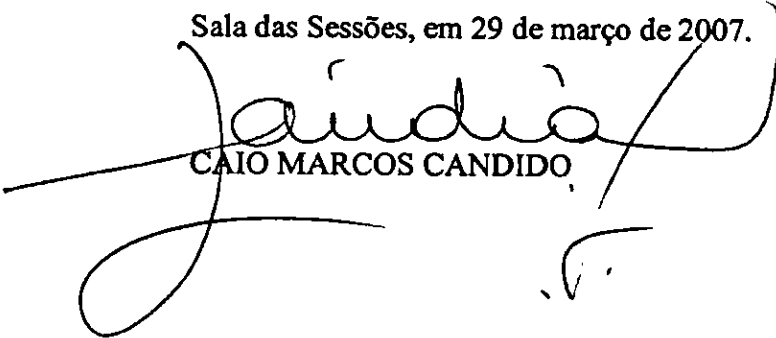
Afirma ainda a recorrente que, com tal procedimento, o Fisco está exigindo da recorrente, tributos já recolhidos por outra empresa conveniada, o que ofende a moralidade administrativa.

Nestes autos há indício veemente de que a alegação apresentada pela recorrente tem fundamento. É que no Termo de Verificação Fiscal nº 02, às fls. 151, no item valores a tributar, consta o seguinte:

Inicialmente, esclarecemos que nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2002, de acordo com as planilhas em anexo, não foram apuradas diferenças, pois os valores rateados pelo Banco Itaú foram inferiores aos rateados com base na receita bruta.

Pelo exposto, REJEITO a preliminar de nulidade suscitada, ACOLHO a preliminar de decadência em relação ao PIS do mês de outubro de 1999 e, no mérito, DOU provimento PARCIAL para excluir a tributação relativa ao rateio de despesas e, no tocante às receitas do usufruto, manter as parcelas de acordo com o demonstrativo constante deste voto, bem como adequar o lançamento da compensação de prejuízos ao decidido em relação à infração relativa ao usufruto de ações.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.


CAIO MARCOS CANDIDO

