



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 16327.001227/2005-42
Recurso nº 156.047 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - EXS: DE 2000 a 2003
Acórdão nº 101-96.600
Sessão de 06 de março de 2008
Recorrente BANCO ITAÚ BBA S.A
Recorrida 2a TURMA/DRJ-BRASÍLIA - DF.

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.

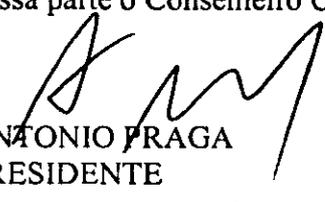
APROPRIAÇÃO DE RECEITAS – REGIME DE COMPETÊNCIA – CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO – a receita decorrente da sessão onerosa de parcela do Ativo Permanente, pela constituição de usufruto, é tributável de acordo com o regime de competência, na proporção dos dias transcorridos no curso do ano-calendário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

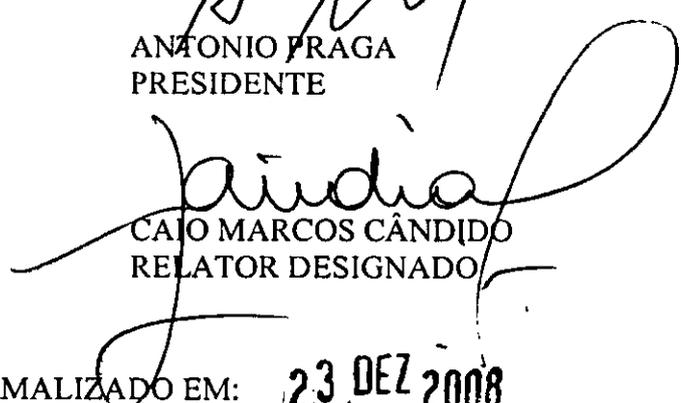
LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL – PIS – COFINS - Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO ITAÚ BBA S.A.

ACORDAM os Membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 1999 e do PIS e da COFINS até os fatos geradores de junho/2000, vencido o Conselheiro Antonio Praga, que não ACOLHE. No mérito, Por unanimidade de votos, excluir o item relativo ao rateio das despesas e, pelo voto de qualidade excluir da tributação parte dos rendimentos auferidos pelo usufruto das ações relativos ao ano-calendário de 2000 a 2002, 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 vencedor, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro Caio Marcos Cândido.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONSECA FILHO.

Relatório

BANCO ITAÚ BBA S.A., já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF, que por unanimidade de votos recebeu a impugnação, 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. 135/137) no valor de R\$ 22.907.493,52, à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 140/141) no valor de R\$ 660.886,83, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fls. 144/145) no valor de R\$ 3.050.247,01 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 151/153) no valor de R\$ 14.021.683,89, formalizando crédito tributário no montante de R\$ 40.640.311,25, já incluídos os acréscimos legais.

De acordo com a autoridade administrativa, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual foi constatado que (I) nos anos-calendário 2001 e 2002 o contribuinte reduziu indevidamente o seu lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 01, fls. 100/116; (II) reduziu indevidamente as 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 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 02, fls. 117/129.

Cientificado dos lançamentos em 27.07.2005, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, em 26.08.2005, impugnação às fls. 173/188, juntando, ainda, os documentos de fls. 189/278, alegando em síntese o que se segue:

Quanto ao Termo de Fiscalização nº 01 – Convênio de Rateio de Custos Comuns, preliminarmente afirma que os autos de infração lavrados devem ser anulados, por ofensa ao princípio da motivação, uma vez que a fiscalização não comprovou que as despesas incorridas por ele não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, destaca que apesar de sempre ter se colocado a disposição para qualquer esclarecimento, a Fiscalização utilizou um critério próprio para concluir que nem todas as despesas incorridas pelo contribuinte seriam dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Ressalta que a Fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos. Dessa forma, não restou comprovado nos autos os elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, não podendo, portanto, ser aplicado o art. 149, do CTN. Corroborando seu entendimento, transcreve diversos entendimentos doutrinários e jurisprudência do Conselho de Contribuintes, para então concluir que não cabe a inversão do ônus da prova no processo administrativo fiscal.

Em relação ao contrato de rateio de custos e despesas, esclarece que apesar de não ser figura típica do Direito Civil, é bastante utilizado em grupos de empresas, que, objetivando a racionalização dos custos do grupo, concordam em compartilhar estruturas, pessoal, bens, entre outros.

Prossegue, afirmando que conforme leciona Natanael Martins e como já entendeu o Conselho de Contribuinte, existe a possibilidade de utilização de outros critérios que não o da imputação direta. Sendo a receita líquida apenas o procedimento mais utilizado, na contabilidade dos custos, para a distribuição dos chamados custos conjuntos, mas não o único possível.

Quanto aos critérios de rateio utilizados, alega que não obstante a Fiscalização tenha afirmado que o contribuinte aplicaria somente o critério de imputação direta, na verdade o critério de apropriação de custos variava em função do tipo de atividade desenvolvida, conforme faz prova a documentação juntada aos autos (doc. 03).

Aduz que nos anos de 2001 e 2002 – período em que foi autuado – o critério de alocação de custos do anteriormente denominado BANCO BEMGE S/A. era feito com a



criação de um “Centro de Custo / Órgão” a ele vinculado, no qual eram alocados custos diretos e indiretos da empresa, dependendo do tipo de atividade exercida, como já mencionado.

Observa, ainda, que nos meses analisados na documentação acostada aos autos, foram imputados custos relativos à postagem de correspondência e mala direta, cuja quantidade de correspondência emitida por cada empresa conveniada é controlada pelo sistema. Assim, verificada a quantidade de correspondência emitida pelo Banco Bemge S/A., os custos foram repassados ao Órgão Bemge / Itaú.

Verifica que o mesmo acontece com as demais atividades, nelas incluídas as despesas com viagem, manutenção de móveis e agencia entre outros, cujos custos foram alocados ao Órgão Bemge / Itaú por meio de critério de rateio (critério indireto) ou por imputação direta.

Nesse sentido, conclui o contribuinte afirmando que os critérios de rateio adotados são objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, devendo, portanto, ser reconhecidos para impedir a glosa de custos e recomposição do prejuízo fiscal por parte da fiscalização.

Quanto ao Termo de Fiscalização nº 02 – Usufruto de Ações, ressalta o contribuinte que mediante a assinatura dos contratos denominados “Instrumentos de Constituição de Usufruto de Cotas / Ações”, instituiu o usufruto, a título oneroso, de cotas de capital e de ações de sua propriedade.

Alega que não obstante tenha apresentado esclarecimentos referentes à contabilização do usufruto, a fiscalização discordou do procedimento adotado e efetuou a recomposição do saldo de prejuízo fiscal em 31/12/1998, equivocadamente.

Destaca 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.”

Após transcrever ensinamento de Luiz Gastão Paes de Barros, afirma 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.

Em relação aos valores distribuídos por empresas investidas – contabilização no método de equivalência, aduz o Contribuinte que não obstante a fiscalização tenha concordado com a forma de registro contábil dos investimentos, questionou o procedimento em razão da existência do usufruto, sem contudo, observar que os critérios adotados refletem a boa prática contábil.

Nesse sentido, ressalta que os frutos das ações, ou seja, os dividendos e os juros sobre o capital próprio, somente se consideram vencidos quando declarados pelas sociedades, nos termos do art. 205, caput, da Lei nº 6.404/76.

Entende o Contribuinte que o direito ao recebimento dos juros e dividendos, somente poderá ser considerado líquido e certo tanto para o usufrutuário quanto para o proprietário, quando da declaração e não no momento da celebração do contrato de usufruto.

Portanto, no momento em que se recebe o preço do usufruto, a contrapartida se dá em uma conta retificadora.

Alega que a fiscalização se equivocou ao exigir o transito desse valor pelo resultado, tendo em vista que esta não é uma receita, mas apenas uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento).

Finalmente, requer seja anulados os autos de infração lavrados, ou caso assim não entendam os julgadores seja acolhido o critério de rateio adotado pelo contribuinte, no ano-calendário 2001 e 2002. Requer, ainda, a realização de perícia técnica, caso os julgadores considerem que as alegações apresentadas não são suficientes para o seu convencimento.

À vista da Impugnação, a 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF, por unanimidade de votos, julgou procedente os lançamentos efetuados.

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

Inicialmente, consignaram que o contribuinte apesar de regularmente intimado não comprovou a efetiva utilização dos funcionários e do material do Banco Itaú S/A., despesas estas deduzidas de sua base de cálculo, bem como não apresentou o demonstrativo de rateio efetuado.

Dessa forma, ressaltaram que não tendo acesso às planilhas de rateio de custos, restou inviabilizado o trabalho aprofundado do fiscal. Sendo assim, dentro das limitações de dados de que dispunha, entenderam os julgadores de primeira instância que agiu corretamente o fiscal autuante ao adotar o critério indireto de rateio com base no faturamento, critério este reconhecido pela doutrina como sendo o mais utilizado.

Quanto ao demonstrativo que o contribuinte anexou aos autos, fls. 272/278, verificaram os julgadores que isoladamente este documento não serve como prova da efetividade e necessidade das despesas, pois além de demonstrar o valor alocado ao contribuinte (antigo BEMGE), sem, contudo, indicar como se procedeu ao rateio, sua fórmula, os valores totais e o motivo da imputação de tais valores ao BEMGE, também se refere a uma pequena parcela das despesas, não permitindo concluir pela dedução do valor total escriturado, como pretende o contribuinte.

Em relação ao pedido de perícia, ressaltaram os julgadores ser esta prescindível ao processo, bem como não ter o contribuinte atendido aos requisitos expressos no art. 16, IV, do decreto 70.235/72.

Quanto à cessão do usufruto, consignaram os julgadores que não merecem prosperar os argumentos apresentados pelo contribuinte em sua defesa. Isto porque, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 02, o contrato de cessão de usufruto e a relação jurídica decorrente de participações societárias, são relações jurídicas distintas que ocorrem em tempos também distintos.

Sendo assim, observaram que os dividendos, quando recebidos pelo contribuinte, devem continuar recebendo o tratamento contábil previsto na norma, reduzindo o investimento, sendo que o valor recebido deve ser transferido ao usufrutuário em função do

contrato de cessão existente. Já o preço do negócio recebido quando da cessão do usufruto, nada mais é do que uma receita operacional à semelhança de valores recebidos à título de aluguel, conforme esclarecimentos do auditor-fiscal, entendimento este já pronunciado anteriormente pela Secretaria da Receita Federal mediante o Parecer Normativo CSN nº 04/95.

Finalmente, afirmaram que as receitas oriundas do contrato de cessão de usufruto devem ser adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e das contribuições sociais.

Pelas razões acima expostas é que a 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF, julgou procedentes os lançamentos efetuados.

Intimado da decisão de primeira instância em 11.10.06, fl. 295, recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 09.11.06, tempestivamente, às fls. 298/321, juntando, ainda, os documentos de fls. 327/514, alegando em síntese que:

Inicialmente, afirma que não obstante tenha demonstrado em sua impugnação a nulidade dos autos de infração por ofensa ao princípio da motivação e o correto critério de rateio utilizado, além de demonstrar que no caso em tela houve a constituição do usufruto e não sua cessão, sendo relevante a distinção em razão da transmissão do direito real, os julgadores de primeira instância decidiram manter os lançamentos conforme efetuados. Decisão esta, que segundo o contribuinte não merece prosperar.

Em relação ao Termo de Verificação nº 01 – Convênio de Rateio de Custos Comuns -, alega que a matéria aqui discutida é idêntica àquelas apreciadas nos Processos nºs 16327.000009/2005-91 e 16327.000012/2005-12, lançamentos estes que foram declarados improcedentes em julgamento realizado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 18 de outubro de 2006.

Prossegue afirmando que os autos de infração lavrados devem ser anulados, por ofensa ao princípio da motivação, uma vez que a fiscalização não comprovou que as despesas incorridas por ele não eram passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ressalta que participa, juntamente com outras empresas do “Conglomerado Itaú”, do Convênio de Rateio de Custos Comuns – CRCC, firmado em 10 de março de 1998, que visa a utilização da estrutura material e pessoal do Banco Itaú pelas demais empresas do conglomerado.

Destaca, que apesar de sempre ter se colocado a disposição para qualquer esclarecimento, a Fiscalização utilizou um critério próprio para concluir que nem todas as despesas incorridas pelo contribuinte seriam dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Alega que cabe à Receita Federal o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, ou seja, de lançar o crédito tributário. Atividade esta vinculada e obrigatória nos termos do art. 142, do CTN, devendo, contudo, a administração motivar seus atos, sob pena de nulidade.

Nesse sentido, afirma que Fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos. Dessa forma, não restou comprovado nos autos os elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário, não podendo, portanto, ser aplicado o art. 149, do CTN. Corroborando seu entendimento, transcreve diversos entendimentos doutrinários e jurisprudência do Conselho de Contribuintes,

para então reafirmar que não cabe a inversão do ônus da prova no processo administrativo fiscal.

Quanto ao contrato de rateio de custos e despesas, esclarece que apesar de não ser figura típica do Direito Civil, é bastante utilizado em grupos de empresas, que, objetivando a racionalização dos custos do grupo, concordam em compartilhadas estruturas, pessoal, bens, entre outros.

Afirma, ainda, que conforme leciona Natanael Martins e como já entendeu o Conselho de Contribuinte, existe a possibilidade de utilização de outros critérios que não o da imputação direta. Sendo a receita líquida apenas o procedimento mais utilizado, na contabilidade dos custos, para a distribuição dos chamados custos conjuntos, mas não o único possível.

Em relação aos critérios de rateio utilizados, esclarece que nos anos de 2001 e 2002 – período em que foi autuado – o critério de alocação de custos do anteriormente denominado BANCO BEMGE S/A. era feito com a criação de um “Centro de Custo / Órgão” a ele vinculado, no qual eram alocados custos diretos e indiretos da empresa, dependendo do tipo de atividade exercida, como já mencionado.

Alega que não obstante a Fiscalização tenha afirmado que o contribuinte aplicaria somente o critério de imputação direta, na verdade o critério de apropriação de custos variava em função do tipo de atividade desenvolvida por cada uma das áreas e utilidades, conforme devidamente comprovado nos Laudos de Avaliação dos Critérios Adotados para a Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborados pela Boucinhas e Campos Auditores Independentes para o ano-calendário de 2002, fls. 335/372.

O contribuinte, junta, ainda, laudos da Fundação Instituto de Pesquisa, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, fls. 373/415, da Moore Stephens Auditores Independentes, fls. 416/492 e da BDO Trevisan, fls. 493/507, objetivando comprovar que são válidos os critérios e procedimentos relativos ao Convênio de Rateio de Custos adotados por ele.

Caso os julgadores entendam que os autos de infração devem subsistir, alega o contribuinte que o mesmo critério deve ser utilizado para todas as empresas conveniadas, com todos os efeitos fiscais daí decorrentes, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Nesse sentido, salienta que a fiscalização em nenhum momento contesta o montante global rateado, mas limita sua discordância ao critério de apuração dos custos adotado pelo contribuinte, substituindo-o, a pretexto de ausência de prova documental, por outro critério.

Aduz que nas empresas conveniadas em que, segundo o método de apuração pelo custo indireto, foi tido por correto no auto de infração, foi apurada despesa maior do que aquela efetivamente imputada pelo critério adotado pelo contribuinte, a fiscalização foi encerrada sem nada dizer.

Dessa forma, afirma que o Fisco está desrespeitando o princípio da moralidade administrativa ao exigir tributo já pago por outra empresa conveniada. Corroborando seu entendimento transcreve doutrina e jurisprudência administrativa.



Ressalta que sendo a Receita Federal um órgão único, não apenas as informações devem ser compartilhadas entre as jurisdições, mas, principalmente, os procedimentos adotados por elas devem ser os mesmos, como meio de garantir um mesmo tratamento ao administrado a um fato que produza efeitos nas diversas jurisdições, além da evidente segurança jurídica, pois, se o contribuinte proceder em conformidade com o procedimento acolhido pela administração, estará livre de autuações.

Em relação ao Termo de Fiscalização nº 02 – Usufruto de Ações, destaca o contribuinte que mediante a assinatura dos contratos denominados “Instrumentos de Constituição de Usufruto de Cotas / Ações”, instituiu o usufruto, a título oneroso, de cotas de capital e de ações de sua propriedade.

Prossegue afirmando que não obstante tenha apresentado esclarecimentos referentes a contabilização do usufruto, a fiscalização discordou do procedimento adotado e efetuou a recomposição do saldo de prejuízo fiscal em 31/12/1998, para compensar de ofício em anos posteriores.

Nesse sentido, esclarece 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 á posse, uso, administração e percepção dos frutos,” conservando o proprietário a sua propriedade.

Após transcrever ensinamento de Luiz Gastão Paes de Barros, afirma 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.

Prossegue afirmando que tanto o autuante quanto os julgadores de primeira instância entenderam equivocadamente que não houve no presente caso a constituição do usufruto das ações, mas cessão de exercício do usufruto, o que seria equiparável à locação em geral.

A esse respeito, esclarece que no caso em tela houve sim a constituição do usufruto, nos termos do art. 40, Lei das S.A. Não podendo se cogitar na cessão do direito de usufruto, regulamentada pelo art. 1393, do CC, uma vez que esta só pode ser efetivada pelo usufrutuário, jamais pelo nu-proprietário, no caso o contribuinte.

Afirma que a distinção entre a constituição do usufruto e a cessão do usufruto é relevante na medida em que na primeira há transmissão do direito real de uso e gozo do bem, enquanto no segundo não há transmissão do direito real sobre o bem, mas somente a permissão para o gozo desse direito real que continua pertencendo ao “concedente da permissão”.

Isto é, conforme expresso no Parecer Normativo COSIT nº 04/95, na “venda” do usufruto há o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor da transmissão do direito real e seu valor de aquisição, ao passo que na cessão de exercício de usufruto não há ganho de capital, mas sim rendimento, que é igual ao valor recebido pela cessão do exercício de usufruto.

Quanto aos valores distribuídos por empresas investidas – contabilização no método de equivalência, aduz o Contribuinte que não obstante a fiscalização tenha concordado



com a forma de registro contábil dos investimentos, questionou o procedimento em razão da existência do usufruto, sem contudo, observar que os critérios adotados refletem a boa prática contábil.

Ressalta, ainda, que os frutos das ações, ou seja, os dividendos e os juros sobre o capital próprio, somente se consideram vencidos quando declarados pelas sociedades, nos termos do art. 205, caput, da Lei nº 6.404/76.

Entende o Contribuinte que o direito ao recebimento dos juros e dividendos, somente poderá ser considerado líquido e certo tanto para o usufrutuário quanto para o proprietário, quando da declaração e não no momento da celebração do contrato de usufruto.

Alega que a fiscalização se equivocou ao exigir o transito desse valor pelo resultado, tendo em vista que esta não é uma receita, mas apenas uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento).

Corroborando o procedimento adotado por ele, o contribuinte junta aos autos às fls. 508/514, parecer elaborado pelo professor Eliseu Martins, elaborado especificamente com o intuito de analisar a "Contabilização de Constituição de Usufruto a Título Oneroso de Ações Avaliadas pela Equivalência Patrimonial".

Finalmente, requer seja reconhecida a nulidade dos autos de infração lavrados, por falta de motivação, ou caso assim não entendam os julgadores seja acolhido o critério de rateio adotado pelo contribuinte, no ano-calendário 2001 e 2002. Requer, ainda, a realização de perícia técnica, caso os julgadores considerem que as alegações apresentadas não são suficientes para o seu convencimento.

Em 10.11.06, o contribuinte apresentou a petição de fls. 521, juntando aos autos os documentos que complementam o termo de arrolamento, requerendo, ainda, o regular seguimento do recurso voluntário apresentado.

Em 30.11.06, o contribuinte apresentou a petição de fls. 545/546, oportunidade em que requereu seja esta apreciada juntamente com o recurso voluntário e esclareceu que embora tenha partido de informações que lhes foram prestadas, relativas à receita bruta das empresas conveniadas, estas possuíam equívocos de digitação, o que gerou distorção na proporcionalização efetuada.

Sendo assim, junta aos autos demonstrativo que evidencia o equívoco e permite verificar que a receita bruta auferida no ano de 2001 corresponde a 1,83383924% da receita total das empresas conveniadas, e não aos 0,57332740% calculados pelo autuante, o que faz com que a base de cálculo dos créditos que teriam deixado de ser recolhidos se altere substancialmente, fls. 556.

Objetivando comprovar suas alegações, junta, ainda, balancete da Fundação Itaubanco, fls. 557/560, em que se verifica que o valor correto a ser considerado é R\$ 748.786.178,85 ao invés de R\$ 74.878.617.885,00.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

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

Conforme relatado, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual foi constatado que (i) nos anos-calandário 2001 e 2002 o contribuinte reduziu indevidamente o seu lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 01, fls. 100/116, (ii) reduziu indevidamente as 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 cotas e de ações, contra direitos de participações societárias do ativo permanente, como se lucros distribuídos fossem, referente conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 02, fls. 117/129.

Devidamente impugnados os autos de infração, os julgadores de primeira instância julgaram procedentes os lançamentos por entender que agiu corretamente o fiscal autuante ao adotar o critério indireto de rateio com base no faturamento, critério este reconhecido pela doutrina como sendo o mais utilizado.

Ressaltaram também quanto ao demonstrativo que o contribuinte anexou aos autos, fls. 272/278, que isoladamente este documento não serve como prova da efetividade e necessidade das despesas, pois além de demonstrar o valor alocado ao contribuinte (antigo BEMGE), sem, contudo, indicar como se procedeu o rateio, sua fórmula, os valores totais e o motivo da imputação de tais valores ao BEMGE, também se refere a uma pequena parcela das despesas, não permitindo concluir pela dedução do valor total escriturado, como pretende o contribuinte.

Quanto à cessão do usufruto, consignaram os julgadores que não merecem prosperar os argumentos apresentados pelo contribuinte em sua defesa. Isto porque, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal nº 02, o contrato de cessão de usufruto e a relação jurídica decorrente de participações societárias, são relações jurídicas distintas que ocorrem em tempos também distintos.

Sendo assim, observaram que os dividendos, quando recebidos pelo contribuinte, devem continuar recebendo o tratamento contábil previsto na norma, reduzindo o investimento, sendo que o valor recebido deve ser transferido ao usufrutuário em função do contrato de cessão existente. Já o preço do negócio recebido quando da cessão do usufruto, nada mais é do que uma receita operacional à semelhança de valores recebidos à título de



aluguel, conforme esclarecimentos do auditor-fiscal, entendimento este já pronunciado anteriormente pela Secretaria da Receita Federal mediante o Parecer Normativo CSN nº 04/95, devendo, portanto, as receitas oriundas do contrato de cessão de usufruto ser adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e das contribuições sociais.

As matérias posta a análise e decisão dessa E. Câmara já é por demais conhecida, tendo esse Relator, inclusive, já sido designado relator de outros recursos do mesmo conglomerado que tratou de matérias idênticas, razão porque, me reportarei aqui aos argumentos e fundamentos lá despendidos como razões de decidir, principalmente em relação aos Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários, evidentemente, levando em consideração os aspectos pertinentes a este processo, mudando minha posição em relação a conclusão do voto relativa a matéria “cessão de usufruto de cotas e de ações”.

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS.

Para se apurar o valor das despesas glosadas nos anos-calendário de 2001 e 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”, impossibilitando, com isso, a fiscalização de verificar os três requisitos fundamentais para dedutibilidade de despesas, quais sejam, necessidade, usualidade e normalidade.

Preliminarmente o Recorrente alega a nulidade do auto de infração, por entender que a fiscalização não procurou entender os critérios adotados como base do rateio de custos, nem mesmo apurou a dedutibilidade ou não dos custos, restando caracterizada ofensa ao princípio da motivação, agindo em desconformidade, portanto, com o disposto no art. 142 do CTN.

Entretanto, não vislumbro nos presentes autos qualquer irregularidade que tornaria nulo o lançamento efetuado pela fiscalização com base em tais argumentos.

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, vejamos:

“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

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



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 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 Itaú Banco.”

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 com os argumentos acima expendido em relação à matéria posta no presente item, voto no sentido de lhe 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, conforme se depreende do Termo de Verificação de Infração Fiscal n. 02.

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 de sua parte, 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 em decorrência da 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, o Recorrente jamais deixou de ser proprietária dos investimentos sobre os quais constituiu usufruto em favor do Banco Itaú S.A.. 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 inexactidão 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 conseqüência, 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 que o lançamento nesse ponto não merece prosperar, a despeito dos outros recursos no qual fui relator, tenha votado no sentido de ajustar o lançamento para se proceder à correta distribuição dos valores tributáveis nos anos-calendário em que houve o lançamento, considerando o aspecto temporal dos contratos.

E a razão que me faz mudar de posição é que, ao refazer os cálculos com observância do regime “pro-rata”, estar-se-á, no meu entender, alterando os critérios e fundamento do lançamento original e procedendo a um novo lançamento, hipótese essa que foge da competência dos órgãos julgadores, os quais devem se limitar a rever e exercer o controle do lançamento tributário como colocado no processo, eis que a competência legal para executar o lançamento cabe exclusivamente a autoridade lançadora (Auditor Fiscal).

Dessa forma, sou pelo provimento do recurso em relação ao presente item.

Quanto à recomposição do saldo de prejuízos fiscais apurados a partir dos anos-calendário de 1991, 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 2001 e 2002, os valores respectivos de R\$ 12.683.022,93 e R\$ 5.897.555,42, 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, em face do que foi decidido acima.

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 decorrentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.



A vista do acima exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de março de 2008.


VALMIR SANDRI

Voto Vencedor



Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator.

No julgamento do recurso voluntário nº 156.047, restou vencido o Conselheiro Relator, que provia o recurso em relação aos rendimentos auferidos pelo usufruto de ações, relativos ao ano-calendário de 2000 a 2002, tendo em vista que os mesmos foram tributados no lançamento de ofício pelo regime de caixa (na data do recebimento) e deveria sê-lo pelo regime de competência. No entanto, esta E. Primeira Câmara entendeu, pelo voto de qualidade, entendeu pela exclusão da tributação apenas de parte daqueles rendimentos, considerando para tanto a aplicação do regime de competência no sistema *pro rata*, até o limite do lançamento, na forma a seguir demonstrada.

Argumenta o relator do voto vencido nos seguintes termos:

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.).

(...)

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(...).

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 conseqüência, 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 nesse ponto não merece prosperar, a despeito dos outros recursos no qual fui relator, tenha votado no sentido de ajustar o lançamento para se proceder à correta distribuição dos valores tributáveis nos anos-calendário em que houve o lançamento, considerando o aspecto temporal dos contratos.

E a razão que me faz mudar de posição é que, ao refazer os cálculos com observância do regime “pro-rata”, estar-se-á, no meu entender, alterando os critérios e fundamento do lançamento original e procedendo a um novo lançamento, hipótese essa que foge da competência dos órgãos julgadores, os quais devem se limitar a rever e exercer o controle do lançamento tributário como colocado no processo, eis que a competência legal para executar o lançamento cabe exclusivamente a autoridade lançadora (Auditor Fiscal).

Relativamente à questão da apropriação *pro rata* das despesas relativas ao usufruto, não entendo que se esteja mudando o critério do lançamento, mas apenas ajustando em relação ao seu aspecto quantitativo, o que é perfeitamente factível à luz da jurisprudência deste Conselho.

Tal ajuste é perfeitamente possível em virtude de não se estar inovando o critério de lançamento, apenas promovendo um ajuste da base de cálculo do lançamento.

Passo a quantificar o ajuste a ser efetuado no lançamento.

Foram os seguintes os contratos de usufruto contraídos com a recorrente, dos quais decorrem as receitas ora tributadas:



USUFRUTUÁRIA	DATA DO CONTRATO	VALOR EM R\$	VIGÊNCIA ATÉ	FLS.
Banco Itaú	29/10/1999	4.500.000,00	29/10/2000	63/64
Banco Itaú	29/10/1999	8.960.000,00'	29/10/2000	65/66
Banco do Estado do Paraná	27/11/2000	810.000,00	27/11/2003	67/68
Banco do Estado do Paraná	27/11/2000	8.240.000,00	27/11/2003	69/70
FOCON Total Factoring	06/12/2000	5.165.000,00	06/12/2003	71/72
Itaú Rent Adm e Participações	20/11/2001	7.595.000,00	20/11/2004	73/74
Itaú Rent Adm e Participações	20/11/2001	4.671.000,00	20/11/2004	75/76

Veja-se que o voto vencido já configurou a tributabilidade das receitas decorrentes da cessão do usufruto, pelo quê tal matéria não será tratada neste voto.

Entendo que a forma de tributação das receitas provenientes da cessão do usufruto deverá se dar de acordo com os valores resultantes da sua distribuição *pro rata tempore*, de acordo com o período de dias de cada contrato celebrado. Para tanto, há que ser calculado o valor de receita correspondente a cada dia de cada contrato de usufruto firmado. Observo que para o cálculo diário foi considerado o somatório dos valores dos contratos relativos a mesmos usufrutuários e períodos, tendo chegado aos seguintes valores:

USUFRUTUÁRIA	VALOR EM R\$ (1)		R\$/DIA (2)
BANCO ITAÚ	13.460.000,00	365	36.876,71
BANESPAR	9.050.000,00	1125	8.044,44
FOCON	5.165.000,00	1125	4.591,11
RENT ADMINSTRAD	12.266.000,00	1125	10.903,11

(1) valor do somatório dos contratos por usufrutuária.

(2) valor do contrato dividido pelo número de dias de sua duração.

USUFRUTUÁRIA	VALOR EM R\$	DIAS NO AC (3)	ANO-CALENDÁRIO	VALOR NO PERÍODO (2x3)	LIMITE (4)
BANCO ITAÚ	13.460.000,00	63	1999	2.323.232,88	13.460.000,00
BANCO ITAÚ	13.460.000,00	266	2000	9.809.205,48	
BANESPAR	9.050.000,00	34	2000	273.511,11	
FOCON	5.165.000,00	25	2000	114.777,78	
			subtotal	10.197.494,37	25.351.767,12
BANESPAR	9.050.000,00	365	2001	2.936.222,22	
FOCON	5.165.000,00	365	2001	1.675.755,56	
RENT ADMINIST	12.266.000,00	41	2001	447.027,56	
			subtotal	5.059.005,33	26.092.711,11

(3) dias de vigência do contrato no respectivo ano calendário.

(2x3) valor da receita diária multiplicada pelo número de dias de vigência do contrato.

A

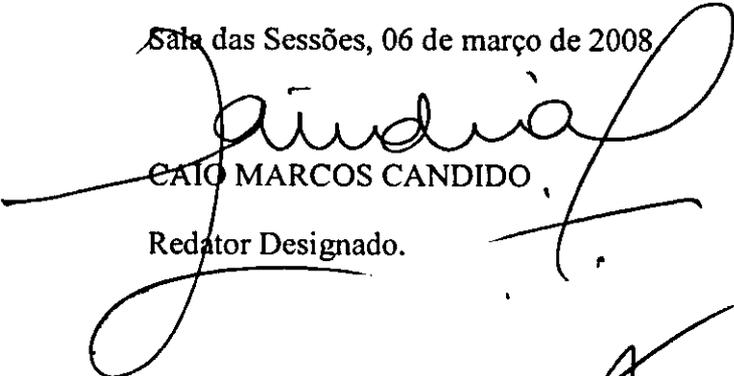
(4) limite de adequação do lançamento, igual ao valor do lançamento no ano-calendário somado ao valor correspondente à diferença entre o valor do contrato e o valor apropriado ao período anterior.

A partir de

Pelo exposto, DOU provimento PARCIAL ao recurso voluntário, devendo o lançamento ser retificado considerando os seguintes valores a serem mantidos, em relação à infração relativa às receitas auferidas com o usufruto de ações:

Ano-calendário	Valor Mantido (R\$)
1999	2.323.232,88
2000	10.197.494,37
2001	5.059.005,33

Sala das Sessões, 06 de março de 2008


CAIO MARCOS CANDIDO

Redator Designado.

