



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

**Processo n°** 16327.001227/2005-42  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.003 – 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de agosto de 2017  
**Matéria** RATEIO DE DESPESAS. USUFRUTO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
 BANCO ITAU BBA S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

É válida a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas quando o contribuinte não fornece à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado.

INGRESSOS DE VALORES RECEBIDOS POR CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO.

Os ingressos oriundos da constituição de usufruto oneroso devem ser tributáveis ao longo do período de usufruto .

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Descabe falar em alteração de critério jurídico quando a decisão recorrida mantém o enquadramento legal e a interpretação dos fatos adotados pela Fiscalização, mas exonera parcela do crédito tributário por entender que alguns valores deveriam ser reconhecidos em outros períodos de apuração.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

**DECADÊNCIA.**

A decadência prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional somente ocorre quando há pagamento antecipado do tributo, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 973.733-SC, representativo de controvérsia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer integralmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia de Carli Germano e Gerson Macedo Guerra, que conheceram parcialmente do recurso, apenas quanto (i) à decadência e (ii) à preclusão e não conheceram (iii) da glosa de rateio de despesa. No mérito, acordam em dar-lhe provimento (i) quanto à decadência, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra e Lívia de Carli Germano, que lhe negaram provimento; (ii) quanto à preclusão das provas, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego (relatora), Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe negaram provimento; designado para redigir o voto vencedor, nessa parte, o conselheiro André Mendes de Moura e, (iii) quanto ao rateio de despesa, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia de Carli Germano e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia de Carli Germano e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Por maioria de votos, acordam em não conhecer do pedido de sobrestamento do processo, suscitado pelo patrono do contribuinte, por ocasião da sustentação oral, vencida a conselheira Cristiane Silva Costa que conheceu do pedido e lhe negou provimento e, ainda, o conselheiro Luís Flávio Neto, que conheceu e deu provimento ao pedido. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pela conselheira Lívia de Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e Lívia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio).

Processo nº 16327.001227/2005-42  
Acórdão n.º **9101-003.003**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.137

---

## Relatório

O presente processo trata de recursos especiais interpostos respectivamente pela Fazenda Nacional (e-fls. 610 e ss.) e pelo BANCO ITAU BBA S.A. (e-fls. 822 e ss.), ambos dirigidos contra o Acórdão nº 101-96.600, de 06/03/2008 (e-fls. 578 e ss.), o qual foi aperfeiçoado pelo Acórdão nº 1102-000.840, de 05/03/2013 (e-fls. 696 e ss.), em sede de embargos de declaração.

O processo tem origem em auditoria fiscal, na qual foi constatado que o contribuinte deduziu despesas em rateio de custos que foram consideradas não comprovadas e deixou de oferecer à tributação receita oriunda da cessão onerosa de usufruto de participações societárias, conforme descrito a seguir.

### Rateio de custos

A empresa atuada participava de um Convênio de Rateio de Custos Comuns (CRCC) nos anos de 1999 a 2002 (e-fls. 26 e 27), tendo realizado pagamentos à empresa centralizadora de custos (Banco Itaú S/A) e reduzido esses pagamentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de dedução de despesas.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal 1 - TVF1 (e-fls. 105 e ss.), a fiscalização intimou a empresa centralizadora de custos (Banco Itaú S/A) para: (i) identificar e qualificar os funcionários que teriam prestado os serviços ao BANCO ITAU BBA S/A., discriminando os custos salariais, mensais, de cada funcionário; (ii) do custo total de cada funcionário, destacar a parcela que teria sido debitada à empresa contratante pela utilização dos respectivos serviços; e (iii) comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados ao BANCO ITAU BBA S/A.

A fiscalização também intimou o contribuinte para: (i) ratificar ou retificar os valores efetivamente pagos ao Banco Itaú S/A; (ii) informar em que conta contábil os mencionados valores foram apropriados e se foram deduzidos do IRPJ e da CSLL; (iii) manifestar-se sobre as informações prestadas pelo Banco Itaú S/A.; (iv) comprovar a efetiva prestação dos serviços em tela; (v) apresentar planilha de rateio dos valores pagos, discriminando funcionários aplicados, custo bruto desses funcionários, total de horas trabalhadas, total de horas apropriadas no rateio, e valor apropriado; (vi) comprovar que os referidos gastos foram necessários ao cumprimento dos objetivos sociais da empresa.

Após a análise das informações prestadas, a fiscalização entendeu que elas não eram suficientes para verificar a regularidade das despesas apropriadas, de forma que aplicou o método indireto de rateio de despesas, conforme o seguinte excerto (e-fl. 117):

*4.8 Ora, não tendo a fiscalização condições de saber dos ajustes entre os particulares (reserva mental), face à falta de disponibilização de elementos fáticos, exteriorizadores das vontades das partes, em cada evento, resta à fiscalização, frente aos contratos denominados "Convênio de Rateio de Custos*

*Comuns" determinar critério lógico e técnico, que possa concretizar a eficácia da norma em questão - no caso a norma autorizativa das deduções das despesas operacionais-. Assim, não sendo possível a adoção do método de custeio direto, por parte do fisco, em situação de revisão de lançamento, há de aplicar-se o método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta. O recurso a este método se dá ao amparo dos princípios contábeis geralmente aceitos.*

Assim, a fiscalização identificou apropriação de despesas maior que a devida, nos anos 2001 e 2002, dando ensejo à revisão de ofício dos respectivos prejuízos acumulados e ainda aos correspondentes lançamentos tributários, ora sob análise (e-fls. 135 e ss.).

### Cessão onerosa de usufruto

A empresa autuada cedeu a terceiros o usufruto de participações societárias de sua titularidade, no período de 1999 a 2001. Em contrapartida, obteve remuneração em espécie, a qual foi contabilizada do mesmo modo adotado para a contabilização de dividendos, não sendo oferecida à tributação, conforme o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal 2 - TVF2 (fl. 126):

*2.5 Diante do acima relatado e face aos esclarecimentos constantes do item 1.6, restou demonstrado e comprovado que o Banco Itaú BBA S/A. contabilizou os valores recebidos de usufrutuários e correspondentes à cessão temporária de usufruto de ações/cotas de capital, inicialmente, a crédito da conta transitória retificadora do investimento, e posteriormente transferiu esses valores a crédito da conta investimento, reduzindo seu valor contábil a título de "custo da operação", para, finalmente, ajustar o saldo da conta investimento com o valor do patrimônio líquido da empresa investida, através da equivalência patrimonial. Assim, o contribuinte considerou os valores recebidos pela cessão temporária de usufruto de ações ou quotas de capital como sendo dividendos/lucros provenientes de empresas investidas, ou seja, entende o contribuinte que a relação jurídica entre cedente de usufruto e usufrutuário é idêntica entre investidor e investida; conseqüentemente, os respectivos valores deixaram de ser incluídos na base de cálculo do I.R.P.J., da C.S.LL, do PIS e da COFINS.*

A fiscalização entendeu que a remuneração pela cessão onerosa e temporária do usufruto de participação societária deve ter tratamento tributário equivalente ao aluguel, sendo passível de tributação, conforme o seguinte trecho do TVF2 (fl. 131):

*3.13 Portanto, já que a lei específica do tributo não atribuiu aos valores recebidos pela cessão de usufruto conceito diferente daquele que tem no Direito Civil, bem como de tudo quando foi acima expresso, resulta que os valores recebidos pelo Banco Itaú BBA S/A. pela cessão temporária do usufruto de ações/quotas de capital, em decorrência dos contratos relacionados no item 1.1 acima, devem ser, efetivamente, apropriados como sendo receitas operacionais, tendo em vista que esses rendimentos provêm da cessão temporária do exercício de um direito inerente a um ativo (participação societária).*

*3.14 Finalmente, fica ressaltado que, DESCABE NA ESPÉCIE QUALQUER TENTATIVA DE EQUIPARAR O PRODUTO DA CESSÃO DO USUFRUTO A RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. EIS QUE DERIVAM DE RELAÇÕES JURÍDICAS CONTRATUAIS ABSOLUTAMENTE DIVERSAS. DA RELAÇÃO ENTRE A INVESTIDORA E A INVESTIDA RESULTA OS RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS- CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO SOCIAL- DA RELAÇÃO ENTRE O CEDENTE E O USUFRUATUÁRIO NASCE A RECEITA DO USUFRUTO-INSTRUMENTO DE CESSÃO DE USUFRUTO.*

Tal entendimento deu ensejo à revisão de ofício dos prejuízos acumulados e ainda aos correspondentes lançamentos tributários para os anos 1999, 2000 e 2001, ora sob análise (e-fls. 135 e ss.).

#### Acórdão recorrido

Os lançamentos tributários foram corroborados pela decisão de primeira instância. Contudo, a decisão de segunda instância deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos (e-fl. 579):

*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 tribulação 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.*

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

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.

### Embargos de Declaração

O processo retornou à Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo (DEINF), unidade da Receita Federal do Brasil responsável pela preparação do presente processo, com a finalidade de cientificar o contribuinte da decisão recorrida.

Antes da ciência do contribuinte, aquela DEINF apontou erro de cálculo contido no acórdão, caracterizado por divergência entre uma tabela de apuração e a decisão adotada, o que resultou no ingresso de embargos de declaração (e-fls. 678 e ss.).

Esses embargos foram admitidos e o erro apontado foi retificado por meio do Acórdão nº 1102-000.840 (e-fls. 696 e ss.), no qual se adotou a seguinte decisão:

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para retificar e ratificar o acórdão nº 101-96.600. de 06/03/2008, para no mérito, em relação à matéria embargada, dar provimento parcial ao recurso voluntário para ajustar as bases de cálculo dos tributos, no que afeta às receitas auferidas com o usufruto de ações, aos seguintes valores: R\$ 2.347.247,96, R\$ 12.454.057,22 e R\$ 14.398.082.1 L nos anos-calendário de 1999. 2000 e 2001, respectivamente.*

Naquela ocasião, foi adotada a seguinte ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.**

*Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma.*

*Demonstrada dúvida razoável acerca dos demonstrativos de cálculos formulados no decisum, cabe integrá-lo, acrescentando as correções e os esclarecimentos que viabilizem a atuação das partes envolvidas.*

*Embargos acolhidos e providos para complementar o voto condutor e re-ratificar o acórdão vergastado.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001*

**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.*

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada dessa decisão, a Fazenda Nacional ingressou, inicialmente, com embargos de declaração, com o objetivo de aperfeiçoar a decisão da turma julgadora, em face de alegadas omissão e obscuridade (e-fls. 604 e ss.). Contudo, os embargos não foram admitidos, nos termos do despacho de e-fls. 607 e 608.

De pronto, a Fazenda Nacional ingressou com o recurso especial encontrado nas e-fls. 610 e ss., o qual foi admitido por meio do despacho de e-fls. 666 e 667, no que diz respeito à alegação de contrariedade à lei, e por meio do despacho de e-fls. 668 e ss., no que diz respeito à alegação de divergência de interpretação da legislação tributária, sendo que este último foi complementado por meio do despacho de e-fls. 1072 e ss.

Na primeira parte do seu recurso (contrariedade à lei), a Fazenda Nacional afirma que a decisão recorrida contrariou o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN) ao reconhecer a decadência das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e à CSLL de 1999 e ao PIS e COFINS até junho de 2000, na medida em que aplicou o disposto do artigo 150, §4º, apesar de não existir pagamento dos tributos.

Nas suas contrarrazões, a contribuinte afirma que efetuou o pagamento antecipado dos tributos dos períodos em tela, sendo inquestionável a contagem da decadência conforme realizado no acórdão recorrido, conforme a seguinte transcrição (e-fl. 911):

*10. Todavia, quanto a tal assertiva, é inconteste que o Recorrido procedeu ao recolhimento, relativamente ao período autuado, dos tributos objeto da autuação, conforme os anexos comprovantes de apuração e recolhimento que demonstram a existência de pagamento antecipado (doc.05). [e-fls. 998 e ss.]*

Na segunda parte do mesmo recurso (divergência), a Fazenda Nacional afirma que a decisão recorrida, ao acolher provas extemporâneas, adotou interpretação do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, divergente da interpretação adotada no Acórdão nº 202-15.430, o qual não conheceu de provas apresentadas após a impugnação, conforme a correspondente ementa:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL - PRECLUSÃO - Na forma do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Nas suas contrarrazões, a contribuinte afirma que o Acórdão nº 202-15.430 não é apto a demonstrar divergência de interpretações em razão de tratar de situação fática

distinta daquela encontrada no presente processo. Nesse mister, afirma que o paradigma trata de documentos produzidos antes da realização da fiscalização e não apresentados por ocasião da impugnação, enquanto os documentos aqui tratados não existiam no momento da impugnação, uma vez que foram produzidos para fundamentar as razões expostas no recurso voluntário, o que daria justa causa à apresentação após a impugnação, conforme a seguinte transcrição (e-fls. 913 e 914):

*22. Em relação ao primeiro paradigma, 202-15.430, nota-se que, no caso dos autos ele não se aplica ao caso em tela, na medida em que houve motivo justificado para a apresentação a posteriori dos laudos mencionados e que culminaram na decisão favorável do Conselho de Contribuintes.*

*23. Ora, não se pode contestar a impossibilidade de apresentação oportuna daqueles documentos, já que elaborados em momento posterior à impugnação e, além disso, foram apresentados para contrapor os argumentos aduzidos pela decisão de primeira instância.*

A contribuinte afirma, adicionalmente, que o Acórdão nº 105-16.141 também não poderia ser aceito como paradigma da divergência em tela, pelas mesmas razões.

Ainda no recurso de divergência, a Fazenda Nacional afirma que a decisão recorrida, ao exonerar o crédito tributário relativo à glosa de despesas, adotou interpretação dos artigos 249, 251, 264, 299, §§1º e 2º, e 300 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) divergente da interpretação adotada no Acórdão nº 105-16.141, que julgou caso equivalente e manteve a tributação. Segue transcrição da correspondente ementa, quanto à parte afetada à divergência:

*RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta.*

Essa divergência foi combatida pela contribuinte já nas suas contrarrazões e aperfeiçoadas nas suas contrarrazões complementares. A contribuinte afirma que o paradigma não estabelece a divergência, pois trata de matéria distinta (preclusão para a apresentação de provas), afirma que o recurso especial não pode ser admitido com a finalidade de rediscutir e reavaliar as provas já apreciadas na instância anterior. Afirma ainda que o critério de rateio de custos foi apresentado à fiscalização, mas essa não o analisou com o necessário afinco, preferindo arbitrar um critério próprio, o que deve ser afastado pela Turma Julgadora. Transcrevem-se alguns trechos das contrarrazões complementares (e-fls. 1092 e ss.):

*37. Feitas tais considerações, resta evidenciado, inclusive, que o acórdão n\* 105-16.141 sequer poderia ser aceito como paradigma ao Recurso Especial fazendário, pois trata de situação diversa da contida nestes autos, uma vez que o paradigma apontado versa sobre a preclusão de provas existentes antes da lavratura do auto de infração que, se apresentadas no momento oportuno, poderiam alterar os critérios do lançamento, ou seja, não é o que se discute nestes autos.*

...

40. Desta forma, insta salientar que não é mais possível nessa instância especial, a discussão de mérito sobre comprovação de acerca necessidade e usualidade das despesas deduzidas, nos termos do artigo 299 do RIR, uma vez que a decisão recorrida já encerrou essa questão.

41. Não bastasse todo o exposto, é de se ressaltar que a jurisprudência da CSRF é no sentido de não se dar conhecimento a Recurso Especial que visa à análise ou valoração de provas específicas do processo, como se vê pelas ementas abaixo elencadas:

Ainda nas suas contrarrazões complementares, o contribuinte afirma ser inadmissível o despacho de admissibilidade complementar do recurso especial da Fazenda Nacional, uma vez que este não teria amparo regimental e não teria motivação válida. Afirma que o despacho de admissibilidade original exauriu a análise do recurso especial e que o despacho complementar foi a forma encontrada para obter uma admissibilidade com conteúdo diferente do conteúdo do primeiro exame, conforme as seguintes transcrições (e-fl. 1087):

10. Cabe, em primeiro lugar, dizer que o "despacho complementar" não tem amparo regimental, motivo por que não deve ser apreciado por essa E. Turma Julgadora.

...

14. Ademais, não ocorreu nenhuma irregularidade ou incorreção no despacho de admissibilidade que acarretasse qualquer tipo de saneamento. O que se vê é a discordância da i. Conselheira prolatora do despacho de saneamento em relação à análise efetuada anteriormente. Todavia, não há previsão legal para "saneamento de discordância" de interpretação de admissibilidade.

### Recurso Especial da contribuinte

Cientificada do acórdão que julgou seu recurso voluntário, a contribuinte ingressou com o recurso especial encontrado nas e-fls. 822 e ss., o qual foi admitido por meio do despacho de e-fls. 1038 e ss. São duas as divergências alegadas pelo contribuinte, a seguir relatadas.

Na primeira divergência apontada pela contribuinte, ela afirma que o acórdão recorrido, ao considerar como receita tributável a totalidade do ingresso relativo à cessão oneroso do usufruto de ações, teria adotado interpretação divergente daquela abraçada no Acórdão nº 1201-000.386, o qual adotou a seguinte ementa:

*USUFRUTO DE AÇÕES. PREÇO FIXO. CUSTO DE AQUISIÇÃO E FORMADO PELOS FRUTOS GERADOS PELAS AÇÕES. DIVIDENDOS E JURO SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.*

*O ganho do nu proprietário com a constituição de usufruto sobre ações de sua propriedade é igual à diferença entre o preço recebido do usufrutuário e o valor dos frutos que tais ações gerarem, consubstanciados nos dividendos e no juro sobre capital próprio que a companhia investida vier a pagar ao*

*usufrutuário. Não se aplica ao negócio de "constituição de usufruto" de ações o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 4/95, que trata de "cessão de usufruto", e determina o reconhecimento do preço da cessão como receita operacional, posto tratar de operação negocial diversa.*

Nas suas contrarrazões (e-fls. 1044 e ss.), a Fazenda Nacional reafirma a natureza de receita operacional do ingresso em tela e cita jurisprudência do CARF nesse sentido.

Na segunda divergência apontada, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido teria mudado o critério jurídico do lançamento ao determinar a tributação da mesma cessão de usufruto pelo regime de competência, diferentemente do que foi feito pela fiscalização. Afirma que, ao proceder assim, o acórdão recorrido diverge do mesmo Acórdão nº 1201-000.386 e transcreve parte do respectivo voto condutor. Também aponta como paradigma de divergência o Acórdão nº 9101-001.878, o qual adotou a seguinte ementa:

*APROPRIAÇÃO DE RECEITAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO DE AÇÕES - A receita decorrente da cessão onerosa de parcela do Ativo Permanente, pela constituição de usufruto, é tributável de acordo com o regime de competência. Os órgãos julgadores devem se limitar a rever e exercer o controle do lançamento tributário como colocado no processo, fugindo à sua competência alterá-lo.*

A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, afirma que o erro quanto ao regime de competência não traz nulidade ao processo, em razão de não causar dano ao direito de defesa do contribuindo, apenas demandando ajuste de valores. Ademais, afirma que o vício apontado pelo contribuinte, se fosse reconhecido, teria natureza formal.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

## **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e foi apresentado por quem de competência. Passo à análise de sua adequação intrínseca.

A petição da Fazenda Nacional, em sua primeira parte, contém recurso por contrariedade à lei, previsto no então vigente Regimento Interno (artigo 4º da Portaria MF nº 256, de 2009). A Fazenda entende que a decisão atacada contrariou o artigo 173, I, do CTN, ao adotar o artigo 150, §4º, do CTN como regra de contagem da decadência, considerando que a contribuinte não realizou o pagamento antecipado dos tributos nos respectivos períodos.

O recurso foi admitido por meio de despacho do Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção (e-fls. 666/667) e sua admissão não foi combatida pela contribuinte.

A segunda parte da petição da Fazenda Nacional contém recurso de divergência reclamando de que a Turma Julgadora deu interpretação contrária a jurisprudência do CARF quando analisou a aplicação do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, relativamente à aceitação de provas extemporâneas, bem como quando analisou a aplicação de dispositivos do RIR/99 relativos à dedutibilidade de despesas, nos seguintes termos (e-fl. 626):

*38. O acórdão proferido pela e. Câmara a quo diverge da jurisprudência deste e. Conselho de Contribuintes acerca da interpretação do art. 16, § 4o, do Decreto n.º 70.235/72, e dos arts. 249, 251, 264, 299 §§1º e 2o, e 300 do RIR/99, citados no auto de infração.*

Para tanto, apresenta dois acórdãos paradigmas cujas ementas estão transcritas a seguir, conforme apostas na petição:

*Acórdão n. 202-15.430*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL - PRECLUSÃO - Na forma do § 4" do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. "*

*Acórdão n. 105-16.141*

*"RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta. "*

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 668/669, nos seguintes termos:

*Examinado os Acórdãos paradigma, restou esclarecido que, via de regra, a prova documental deve ser apresentada junto com a impugnação, precluindo o direito de a contribuinte anexar em outro momento processual, ressalvadas as exceções legais (art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). Assim, a alegação sem prova não deve ser acatada.*

*Configurada então a divergência jurisprudencial no presente caso.*

Nas suas contrarrazões (e-fls. 908 e ss.), a contribuinte afirma que os acórdãos paradigmas não estabelecem a necessária divergência, uma vez que possuem situações fáticas distintas, conforme as seguintes transcrições:

*20. Em relação ao acórdão 202-15430, nota-se que a divergência gira em torno da impossibilidade de juntada de*

*documentos após a impugnação, caso não exista motivo justificado, já o Acórdão nº 105-16.141 dispõe sobre a não aceitação de documentos que poderiam ser entregues no curso da ação fiscal que antecede o lançamento, no caso, laudos com data pretérita à ocorrência da Fiscalização. conforme se constata do trecho do referido acórdão (fls. 16) aqui reproduzido:*

...

*21. Ocorre que, no caso dos autos, os Laudos apresentados pelo Recorrido são posteriores ao início da Fiscalização, uma vez que ela se iniciou em 04/03/2004, culminando com a lavratura do Auto de Infração em 27/07/2005, enquanto que os Laudos apresentados pelo Recorrido são datados de 31/07/2006 de (BDO Trevisan), 09/06/2006 (Moore Stephens) e 07/07/2006 (FIPECAFI). Portanto, não existiam na época da Fiscalização, daí porque apresentados em momento posterior, mais precisamente, anexados ao Recurso Voluntário.*

*22. Em relação ao primeiro paradigma, 202-15.430, nota-se que, no caso dos autos ele não se aplica ao caso em tela, na medida em que houve motivo justificado para a apresentação a posteriori dos laudos mencionados e que culminaram na decisão favorável do Conselho de Contribuintes.*

...

*26. Feitas tais considerações, resta evidenciado, inclusive, que o acórdão ns 105-16.141 sequer poderia ser aceito como paradigma ao Recurso Especial fazendário, pois dispõe de uma interpretação tributária em situação diversa da contida nestes autos, uma vez que, o paradigma apontado versa sobre a preclusão de provas existentes antes da lavratura do auto de infração que, se apresentadas no momento oportuno, poderiam alterar os critérios do lançamento, ou seja, não é o que se discute nestes autos.*

Entendo que o Acórdão nº 202-15.430 estabelece a divergência requerida, em conformidade com a decisão do então Presidente da 1ª Câmara. As situações fáticas são equivalentes e as providências adotadas são contrárias, mesmo ao aplicarem o mesmo dispositivo legal.

O fato de as provas em tela terem sido produzidas após o momento da impugnação não é capaz de impossibilitar a comparação das duas interpretações, uma vez que este fato não está na causa de decidir dos acórdãos em tela. Não se exige dos acórdãos contrapostos uma identidade fática, mas apenas uma similitude fática, a qual é modulada pela relevância dos fatos na fundamentação das decisões.

A contribuinte aduz ainda a inexistência de divergência em relação ao acórdão nº 202-15430, ao argumento de que no caso recorrido havia motivo justificado para a apresentação de provas *a posteriori*.

Contudo, a verificação se há ou não motivo justificado para a apresentação de provas *a posteriori* é um juízo de mérito. Para verificação da divergência para fins de

admissibilidade de recurso especial, o importante é verificar se, diante de situações semelhantes, colegiados distintos adotaram interpretação divergente.

No caso do acórdão paradigma 202 – 15430, tem-se como razões de decidir que a decisão de primeira instância consignou no item 16 que **a contribuinte foi intimada** a apresentar diversos documentos para comprovar o crédito pleiteado, e não o fez. No item 18 dessa mesma decisão de primeira instância, resta consignado que **cabia à contribuinte apresentar a documentação por ocasião da manifestação de inconformidade**, e não o fez.

Naquele caso, consta da decisão que a contribuinte aduziu que seria “quase impossível” fazer a juntada das provas, razão pela qual, apenas em seu recurso voluntário juntou apenas cópias dos livros de registro de mercadorias.

Mas o importante é trazer à tona o entendimento daquele colegiado, que ora transcrevo:

*A situação de "quase impossibilidade" da produção da prova no momento oportuno (impugnação, ou in casu, manifestação de inconformidade) não está elencada dentre as exceções enumeradas no § 4º do artigo 16 do Decreto nº70.235/72, de enumeração taxativa.*

Ou seja, aquele colegiado expressamente consignou que as exceções enumeradas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 são uma enumeração taxativa, não admitindo mais exceções.

No caso do acórdão recorrido, tem-se, conforme relatado, que a contribuinte foi intimada a apresentar os critérios de rateio da despesa e não o fez. Esses fatos são incontestes pela decisão recorrida, conforme parágrafo que ora destaco:

*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, 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.*

Mas adiante, o acórdão recorrido aduz que *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*. Se o voto do acórdão recorrido parasse aqui, teríamos duas decisões convergentes.

Contudo, pondera o relator do voto condutor do acórdão recorrido:

*Ocorre que o Recorrente esta 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 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.*

E passa então o relator a apreciar essas provas...

Pois bem, enquanto um colegiado afirmou que as hipóteses de que trata o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 são taxativas, o outro ponderou e fez prevalecer os princípios da verdade material e do formalismo moderado.

Assim, afasta-se a resistência oposta pela contribuinte à admissão da presente questão.

Em tempo, cumpre esclarecer que o Acórdão nº 105-16.141 não foi apresentado para sustentar a divergência na questão da preclusão da prova, uma vez que a ementa transcrita pela Fazenda direciona a sua atenção para a questão da dedutibilidade da despesa, conforme transcrito acima.

Todavia, o despacho de admissibilidade supracitado não abordou a divergência sobre a dedutibilidade, seja para admiti-la ou para recusá-la. Tal fato fez com que o processo retornasse para o Presidente da 1ª Câmara para que este tivesse a oportunidade de complementar a decisão inicial. Em consequência, foi exarado o despacho de admissibilidade complementar encontrado nas e-fls. 1072 e ss., pelo qual foi admitida a divergência quanto à verificação da dedutibilidade das despesas.

Também foi dada a oportunidade para a contribuinte oferecer contrarrazões complementares, o que foi apresentado e juntado às e-fls. 1084 e ss. Naquela manifestação, o contribuinte inicia combatendo o próprio despacho de admissibilidade complementar, afirmando que não há previsão legal para a sua emissão.

A admissibilidade complementar foi requerida em despacho de saneamento, frente à constatação da referida omissão. Para tanto, adotou-se como fundamento o artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual possui a seguinte redação:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e*

*serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

A contribuinte afirma que este dispositivo não se aplica ao caso, sem tecer maiores comentários.

Todavia, é de se verificar que a afirmação da contribuinte é fruto de uma interpretação literal do texto legal, o que não é a melhor técnica hermenêutica a ser aplicada, uma vez que vulnera o princípio do devido processo legal, na medida em que implica a tolerância de uma omissão da autoridade que apreciou recurso tempestivo e legitimamente apresentado pela parte.

O saneamento é medida necessária e adotada inúmeras vezes por esta turma da CSRF para trazer o feito à sua ordem legal.

Aliás, ressalte-se que este Colegiado, ao prolatar o Acórdão nº 9101-002.202, de 04/03/2016, admitiu embargos de declaração da Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, para sanear omissão idêntica a esta, uma vez que não havia sido anteriormente saneada e, por isso, não foi abordada pela Turma Julgadora.

A contribuinte ainda afirma que não há omissão no despacho de admissibilidade original. Nessa quadra, a contribuinte se descola da realidade, ao desconsiderar os seguintes trechos da petição do recurso especial (e-fls. 626 e 630):

*38. O acórdão proferido pela e. Câmara a quo diverge da jurisprudência deste e. Conselho de Contribuintes acerca da interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72, e dos arts. 249, 251, 264, 299 §§1º e 2º, e 300 do RIR/99, citados no auto de infração.*

...

*48. O acórdão proferido nos autos diverge, ainda, do acórdão n.º 105-16.141, proferido pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como o Recorrido, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "Grupo Itaú" Confira-se a ementa do acórdão paradigma:*

*Acórdão n.º 105-16.141*

*"RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta. "*

*49. Os autos de infração analisados no acórdão paradigma e no acórdão proferido pela e. Câmara a quo estão fundamentados nos mesmos fatos e nas mesmas normas legais, porque decorrem de glosa de despesas que estariam justificadas no citado convênio de rateio, mas não provadas com os documentos adequados. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma:*

*"A fiscalização, diante da não apresentação dos demonstrativos de custos incorridos e respectivos através das planilhas de*

*rateio, elaborada pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como prova ou indicio de prova da efetiva utilização dos referidos serviços, contabilizados como prestados pelo Banco Itaú, entendeu não ter atendido o contrato de folha 04 do anexo II que prevê a apuração e o rateio dos custos de acordo com a efetiva utilização"*

Assim, é de se entender que o recurso especial da Fazenda Nacional buscou que este Colegiado apreciasse a divergência na interpretação do expressamente apontado artigo 299 do RIR/99, o qual trata das despesas dedutíveis.

A contribuinte ainda repudia a admissão dessa divergência afirmando que a jurisprudência da CSRF é no sentido de não se dar conhecimento a Recurso Especial que visa a análise ou valoração de provas específicas do processo.

O artigo 67 do Regimento Interno do CARF não deixa dúvida de que o objetivo do recurso especial é a solução de divergência, em concreto, na interpretação da legislação tributária. Na espécie, a solução almejada passa pela condensação dos termos jurídicos abertos utilizados na norma aplicada: despesa necessária, usual ou normal e isso em face dos autos do processo. É isso que este Colegiado deverá fazer, ainda que tenha que realizar, colateralmente, a análise de documentos juntados aos autos.

Por todo o exposto, entendo que o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser admitido em relação às duas divergências por ele trazidas.

#### Decadência (recurso de contrariedade à lei)

A decisão recorrida (e-fls. 579 e ss.) entendeu que havia sido atingido pela decadência o crédito tributário de IRPJ e CSLL relativo ao ano 1999, bem como o crédito tributário de PIS e COFINS relativo aos fatos geradores ocorridos até junho de 2000.

Em sede de Recurso Especial (e-fls. 610 e ss.), a Fazenda Nacional afirma que não há nos autos prova de que houve pagamento antecipado dos referidos tributos nos correspondentes períodos, de forma que não deve aplicada a regra de decadência contida no artigo 150, §4º, do CTN, mas sim a regra contida no artigo 173, I, do mesmo Código. Segundo a Fazenda, a decisão recorrida contrariou este último dispositivo legal quando utilizou o primeiro. Assim, requer a reforma da decisão para restabelecer o respectivo crédito tributário exonerado, nos seguintes termos:

*18. Consoante esta linha de interpretação, o art. 150, §4º do CTN estaria dispondo sobre prazo para o ato de "homologação" de um procedimento do contribuinte, e não sobre o prazo para lançamento (que não tem nada a ver com o ato de homologação). Portanto, o lançamento de ofício de tributo que deveria ter sido recolhido mediante o sistema de "lançamento por homologação", observa o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, e não o prazo do art. 150, §4º.*

*19. Com efeito, nos casos, como o dos autos, onde não consta que o contribuinte tenha recolhido os tributos exigidos, a jurisprudência entende que não haveria atividade do contribuinte a homologar.*

20. Não seria possível realizar a homologação de atividade inexistente, ou efetuada de maneira errônea, mas caberia à autoridade administrativa unicamente proceder ao lançamento de ofício dos valores devidos. E, o prazo para o lançamento de ofício não está disposto no art. 150, mas no art. 173 do CTN.

O entendimento da necessidade de pagamento já foi sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 973.733-SC, representativo de controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário

*Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da resolução STJ 08/2008.*

Deve-se ressaltar que o artigo 62, §2º, do Regimento Interno dessa corte administrativa determina que os julgamentos no CARF reproduzam as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, que é o caso.

No entanto, a contribuinte combate a alegação da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, afirmando que recolheu os tributos devidos no período da exigência tributária, nos seguintes termos (e-fl. 911):

*10. Todavia, quanto a tal assertiva, é inconteste que o Recorrido procedeu ao recolhimento, relativamente ao período autuado, dos tributos objeto da autuação, conforme os anexos comprovantes de apuração e recolhimento que demonstram a existência de pagamento antecipado (doc.05).*

Os documentos anexados pelo contribuinte são: (i) parte da sua DIPJ 2000 (e-fls. 998/1022); (ii) comprovantes de pagamento de estimativas de CSLL em 1999 (e-fls. 1023/1033) e (iii) comprovantes de pagamento de PIS devidos nos meses outubro e novembro de 1999 (e-fl. 1034).

Analisando-se a situação, tem-se que a contribuinte tomou ciência do auto de infração em 27/5/2005. A apuração de 1999 foi lucro real anual, consoante informa a sua DIPJ 2000. Portanto, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorreu em 31 de dezembro de 1999. Como há pagamentos comprovados de CSLL, deve ser mantida a decisão *a quo*, na parte que reconheceu a decadência da CSLL devida em 1999, tendo em vista que decaiu o direito do Fisco de lançar a CSLL em 31/12/2004, considerando-se a regra do art. 150, §4º, do CTN, porém, restabelecida a exigência relativa ao IRPJ do ano-calendário de 1999, haja vista inexistir prova de pagamento. Por oportuno, salienta-se, para aqueles que consideram a apresentação de DCTF como prova de pagamento, que a declaração apresentada foi a DIPJ.

Em relação ao PIS, só houve lançamento em outubro de 1999, novembro e dezembro de 2000 e novembro de 2001. A contribuinte traz prova do pagamento desse

período; logo, aplicando-se a regra do art. 150, §4º, do CTN, reconheço a decadência do direito do Fisco de lançar o fato gerador de outubro de 1999, mantendo-se a decisão recorrida.

No que diz respeito à Cofins, a contribuinte não apresentou comprovantes de pagamento. Por conseguinte, a regra a ser aplicada deve ser a do art. 173, I, do CTN, de forma que os fatos geradores mensais relativos ao ano-calendário de 1999, até novembro, podiam ser lançados ainda em 1999, e, portanto, o termo *a quo* para a contagem do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2000, finalizando-se em 1º de janeiro de 2005. Portanto, ainda que contando-se pela regra do art. 173, inciso I, uma parte do crédito tributário lançado, correspondente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, foi atingido pela decadência. No caso dos autos, há um lançamento em outubro de 1999 e este também está decaído pela decadência.

Logo, conforme o exposto, voto por considerar decaídos apenas as exigências de CSLL relativas a 1999, e do PIS e da Cofins de outubro de 1999 e da Cofins ocorridas até novembro de 1999. Por conseguinte, a decisão recorrida fica reformada, apenas, no tocante ao IRPJ.

Ressalte-se que a decisão *a quo* determinou a apuração dos tributos conforme o regime de competência, o que deve ser cumprido na execução do acórdão, nos termos lá exarados, uma vez que não foi objeto de recurso especial.

#### Prova extemporânea (recurso de divergência)

A Lei nº 9.532/97, alterou o Decreto nº 70.235/72, incluindo no parágrafo 4º do artigo 16, novo prazo para junta de prova documental. Assim, desde 1997, com relação ao prazo para a apresentação de provas, o PAF dispõe:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Grifei)*

[...]

Com a devida vênia àqueles que querem aceitar provas extemporâneas ao fundamento de que os princípios da ampla defesa, da verdade material e do formalismo moderado devem prevalecer, mas o fato é que para o Processo Administrativo Fiscal temos regras claras e expressas, prevendo a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte da Fazenda, quanto por parte do contribuinte, estabelecendo-se, assim, em caso de inobservância do momento adequado, a necessária preclusão.

Aliás, a preclusão não é sanção. Não advém de ato ilícito. Mas ela foi definida processualmente para se proteger o Estado da protelação injustificada como também para garantir tratamento isonômico entre os contribuintes. Nesse sentido, Marcela Cheffer Bianchini<sup>1</sup>:

*Sendo assim, o próprio devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. Como visto, o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.*

Vale destacar que, a depender da situação, a norma aceita a apresentação de provas após a impugnação. Contudo, isso é possível desde que dentro das hipóteses previstas na lei.

Moacyr Amaral dos Santos ensina<sup>2</sup>:

*[...] o que a lei visa, precipuamente, quando traça normas para apresentação de documentos, é vedar a ocultação deles na fase de integração da lide, quer dizer, na fase da formação da questão sujeita a debate das partes e sobre a qual deverá decidir o órgão judicial. O que a lei visa é afastar ou, ao menos reduzir a possibilidade de ficarem o Juiz e as partes à mercê de surpresas consistentes no aparecimento de documentos de que a parte, premeditadamente, guarde segredo para, ocasião propícia, quando não haja mais oportunidade para discussões e mais provas, oferecê-los em juízo.*

Além disso, é preciso interpretar a lei conforme a Constituição. Ora, quando a lei excepciona as hipóteses de que trata o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, ela já está contemplando todos os casos em que, por motivos de força maior, a ampla defesa não pode ser exercida anteriormente.

Portanto, cumpre-nos verificar se a apresentação dos laudos em memoriais trazidos na sustentação oral - portanto, não só após a impugnação, como também após o prazo processual de interposição de recurso voluntário - enquadra-se em uma das hipóteses de que trata o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972.

<sup>1</sup> in "A Prova no Processo Tributário" - São Paulo - 2010 - Dialética, pg. 37

<sup>2</sup> "Prova Judicial no Civil e Comercial", vol. 4, Max Limonad, São Paulo, 1972, p. 416

Pois bem, conforme consignado no Relatório do presente voto, a Fiscalização primeiro intimou o Banco Itaú S/A a obter informações relativas os critérios adotados para fins de contabilização das despesas conforme o Convênio de Rateio de Custos Comuns; na seqüência, intimou a autuada. No item 1.8 do Termo de Verificação Fiscal consta que não foram apresentados os demonstrativos de rateios e nem outros elementos que comprovassem que os gastos eram necessários às atividades da autuada e que a contribuinte deixava de comprovar a efetiva utilização dos serviços disponibilizados pela instituição financeira. No item 4.2 do mesmo termo, reiterou a Fiscalização que envidou todos os esforços para obter mais informações, porém “*todos os esforços foram infrutíferos*”.

Para demonstrar o critério de apropriação, na Impugnação, a contribuinte selecionou por amostragem o demonstrativo de custos de agosto a dezembro de 2002, trazendo a composição dos custos imputados ao “Centro de custos /Órgão” e protestou pela realização de perícia técnica, acaso as alegações trazidas não fossem suficientes.

A respeito dessas provas, assim se manifestou a decisão de primeira instância:

*Em relação ao demonstrativo que o contribuinte anexou aos autos (fl. 272/278), que, segundo ele, refere-se aos meses de agosto a dezembro de 2002 e traz a composição dos custos relativos a postagem de correspondência e mala direta a ele imputados, entendo que o mesmo isoladamente não serve como prova da efetividade e da necessidade das despesas.*

*Esta planilha já mostra o valor alocado ao contribuinte (antigo Bemge). Não indicando como se procedeu o rateio, sua fórmula, os valores totais, o motivo da imputação de tais montantes ao BEMGE, etc.*

*Além disso, ainda que pudesse ser aceita como prova, o que é inaceitável, haja vista o exposto acima e a falta da apresentação da documentação que lhe serviu de base, esta planilha demonstra apenas uma pequena parcela das despesas, não permitindo a este julgador considerar dedutível o montante total escriturado. **Lembro ao contribuinte que, nos termos do art. 16, parágrafo 4.º. do Decreto no. 70.235/72 (PAF), incluído pela Lei no. 9.532/9. a prova documental deve ser apresentada na impugnação.***

*Por fim, em relação ao pedido de perícia, considero-o prescindível, vez que esta somente seria justificável no caso do contribuinte tivesse anexado aos autos planilha demonstrativa completa do critério de rateio. Ademais, o art. 16, IV, do referido decreto, estabelece requisitos mínimos para o pleito de realização de perícia, os quais não foram atendidos pelo contribuinte: quesitos referentes aos exames desejados; nome, endereço e qualificação profissional do seu perito. (Negritei)*

Por conseguinte, a decisão de primeira instância em nada acrescentou ao que a Fiscalização já solicitara, motivo pelo qual não se pode encaixar essa situação na hipótese de que trata a alínea “c” do §4º retromencionado. Tampouco é possível vislumbrar hipótese de força maior, que se amoldaria ao disposto na alínea “a” ou mesmo eventual direito ou fato superveniente. Todos os laudos apresentados pelo sujeito passivo por ocasião de sua

sustentação oral poderiam ter sido providenciados, ainda que após os fatos geradores objeto do lançamento, mas no curso do procedimento fiscal, ou mesmo durante a fase de impugnação.

Aceitar essa produção de provas a qualquer momento chega a ser uma medida que valida um comportamento de produção de provas sucessivas, algo como, mostrar um pouco do que se pode provar e, à medida do que esse pouco é considerado insuficiente, mostra-se mais, e daí sucessivamente, até se esgotar todas as instancias recursais.

É de se entender, portanto, que a norma do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, veio justamente para coibir esse comportamento.

Em face ao exposto, manifesto-me que os laudos trazidos após a fase contenciosa não podem ser admitidos como prova.

#### Dedutibilidade de despesas (recurso de divergência)

O Banco Bemge S/A (sucedido pela empresa atuada) realizou pagamentos à empresa centralizadora do CRCC (Banco Itaú S/A) e reduziu os respectivos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por considerá-los dedutíveis.

O artigo 45 da Lei nº 4.506, de 1964, determina que as despesas operacionais da empresa são dedutíveis do lucro operacional<sup>3</sup>, enquanto o artigo 47 da mesma lei define como despesa operacional aquela necessária à atividade da empresa e usual ou normal no seu tipo de atividades<sup>4</sup>.

O procedimento fiscal que levou aos presentes lançamentos tributários buscou verificar a efetividade, a necessidade e a usualidade das referidas despesas. Para isso, intimou o contribuinte a prestar informações, nos seguintes termos (efl. 35):

*d) Comprovar, com documentação hábil e idônea:*

*b.1) a efetiva utilização dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A ao Banco Bemge S/A.;*

*b.2) planilha de rateio dos valores pagos, mensalmente, em decorrência desses mesmos serviços, elaborado com base no item b.1, acima, discriminando, funcionários que teriam sido utilizados, custo bruto desses funcionários, total de horas*

<sup>3</sup> Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

<sup>4</sup> Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

*trabalhadas, total de horas apropriadas no rateio, e valor apropriado; e*

*b.3) que os referidos gastos foram necessários às transações ou operações exigidas para a exploração das atividades, principais ou acessórias, bem como, que estão vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.*

Em resposta, o contribuinte assim se manifestou (efls. 21 e seguintes):

*o Convênio de Rateio de Custos Comuns não envolve prestação de serviços do Banco Itaú para o Banco Itaú BBA, pois se trata de compartilhamento de estrutura material e pessoal para o atendimento das necessidades operacionais de ambas as partes, com custos atribuídos a cada uma delas segundo os critérios apontados pelo Banco Itaú S/A na resposta ao Termo acima referido;*

*os custos incluídos no Convênio referem-se a despesas operacionais, tais quais a manutenção de estrutura de pessoal para atendimento das necessidades das contratantes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/finanças, recursos operacionais e recursos humanos;*

O Convênio de Rateio de Custos Comuns, celebrado entre o contribuinte e o Banco Itaú S/A encontra-se nas efls. 27 e ss., do qual se destaca o trecho que trata do critério de rateio de custos:

*5.1. mensalmente, em todo dia 27 ou no dia útil anterior, a EMPRESA pagará, provisoriamente, ao ITAUBANCO uma estimativa de custos que será equivalente à média aritmética dos custos efetivamente devidos pela EMPRESA no 2º e 3º meses anteriores ao de competência do pagamento.*

*5.1.1. a apuração da média aritmética dos custos obedecerá à seguinte fórmula de cálculo:*

$$\frac{2^\circ + 3^\circ \text{ meses anteriores}}{2}$$

2

*5.2. apurado o valor efetivamente devido pela EMPRESA, a eventual diferença existente entre este e o apurado no subitem 5.1 será acertada até o último dia útil do mês subsequente ao de competência do pagamento.*

*5.3. a diferença será acrescida, a título de ressarcimento das perdas financeiras suportadas por qualquer das partes, a variação média do CDB-pré CETIP de 30 dias, ou próximo de 30 dias, verificada no período entre os pagamentos efetuados e a liquidação da diferença.*

A fiscalização entendeu que as informações prestadas pelo contribuinte não eram suficientes para demonstrar a efetiva realização das despesas, a sua necessidade e usabilidade, glosando-as da apuração do lucro real e lavrando os presentes autos de infração.

No entanto, não se pode conceber que alguém contabiliza custos, por qualquer que seja o critério, e não demonstre e comprove à Fiscalização, quando intimado, como apropriou esses custos.

Com efeito, ao optar por deduzir custos segundo um contrato de rateio entre as empresas do conglomerado, certamente essas empresas deveriam dispor dos documentos necessários para efetuar a contabilização desses custos. Ou, em outras palavras: deveria a contribuinte possuir e portanto disponibilizar à Fiscalização os dados concretos dos montantes dos custos centralizados, dos montantes dos custos por departamento, dos montantes dos custos por centro de custo e da memória de cálculo dos custos que atribuiu a si, até porque precisou fornecer esses dados a vários auditores independentes.

Neste sentido, convém trazer à tona o disposto nos artigos 923 e 932 do RIR/99:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

*Art. 932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).*

Não tendo a contribuinte fornecido à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado no CRCC, não restou outra alternativa à fiscalização que não seja a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas, conforme foi efetivamente realizado.

Contudo, deve-se dar relevância ao fato de que não foi glosado o total das despesas atribuídas ao CRCC pela contribuinte, mas apenas aquele *quantum* que excedeu o valor encontrado pela fiscalização ao aplicar o "método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta", ressaltando-se que esse método indireto foi aplicado sobre o fundamento de que a contribuinte não apresentou documentos suficientes para legitimar o rateio por ele utilizado.

Portanto, está correto o procedimento fiscal de autuar por glosa de despesas com fundamento no RIR/99, em razão de não restar comprovada, pela contribuinte, que a despesas lhe era necessária nos montantes em que foi reconhecida.

Como restei vencida no tocante à apreciação das provas extemporâneas, passo a analisá-las:

A contribuinte ingressou com recurso voluntário (efls. 305), trazendo como anexos: um laudo de Boucinhas Campos e Soteconti Auditores Independentes (efls. 343 e ss.); um parecer da FIPECAFI (efls. 381 e ss.); um relatório da Moore Stephens Auditores e Consultores (efls. 424 e ss.); um relatório da BDO Trevisan (efls. 503 e ss.) e uma solução de consulta do Prof. Eliseu Martins (efls. 517 e ss.). Com fundamento nesses documentos, a

decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes exonerou os lançamentos correspondentes (efls. 578 e ss.).

O primeiro documento apresentado é intitulado "Banco Bemge S.A. Relatório de avaliação dos critérios utilizados no convênio de rateio de custos comuns pelo Banco Itaú S.A. no exercício 2002" (efls. 343 e ss.). Conforme bem resume o seu título, este relatório avalia os critérios para a realização do rateio relativo ao CRCC no ano 2002.

A leitura desse relatório permite chegar à conclusão de que sua importância está no entendimento do mecanismo de rateio, mas não tem qualquer utilidade na verificação da efetividade das despesas em tela, pelos seguintes motivos.

Primeiramente, o relatório refere-se apenas a 2002, enquanto os lançamentos alcançam ainda 1999, 2000 e 2001. Nesses anos, os critérios de rateio eram diferentes, conforme afirma o relatório (efl. 345), *verbis*:

*Neste contexto, o ITAUBANCO manterá estrutura que atenda às necessidades comuns, sendo os custos decorrentes de manutenção dessa estrutura apurados e rateados de acordo com sua efetiva utilização, segundo métodos estatísticos e matemáticos. Como evolução natural o ITAUBANCO começou a implantar um sistema de Convênio de Rateio de Custos Comuns "CRCC", com testes a partir de agosto de 2002, o que possibilitou melhores condições para apuração dos valores de rateio. Para esclarecimento das evoluções iremos discorrer no "item 6" as mudanças ocorridas no "CRCC". (destaquei)*

Ainda, o relatório traz os critérios de rateio de forma genérica, sem nem mesmo informar os índices atribuídos ao Banco Bemge, destinatário do documento. Sendo assim, o relatório não é útil para definir, dentro do custo total da empresa centralizadora em 2002, quanto é devido ao contribuinte. Ademais, esse custo total sequer é informado em termos reais, de forma que o documento não é hábil para dar credibilidade ao valor deduzido pelo contribuinte.

O segundo documento apresentado (efls. 381 e ss.) é intitulado "Parecer técnico quanto aos procedimentos contábeis do Banco Itaú, relacionados ao convênio de rateio de custos comuns com empresas ligadas, face a termos de verificação fiscal da Receita Federal", de autoria da FIPECAFI. Transcreve-se o objetivo deste parecer (efl. 382):

#### *1. Objetivo*

*O estudo contido neste documento tem por objetivo avaliar as práticas de custeio adotadas pelo Banco Itaú S/A, contemplando tanto os aspectos conceituais como os procedimentos metodológicos utilizados para rateio do custo das atividades compartilhadas com suas empresas ligadas.*

*Ao final é emitido um Parecer Técnico quanto à adequação de tais conceitos e procedimentos, bem como quanto à validade técnica contábil dos Termos de Verificação Fiscal emitidos pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras, da Receita Federal em São Paulo.*

Portanto, esse documento **não tem a finalidade** de informar as atividades centralizadas que beneficiaram o **Bemge**, o seu montante, o seu critério de **rateio e o valor da parte que lhe cabia**. A exposição de aspectos conceituais e procedimentos metodológicos não podem, sozinhos, demonstrar os requisitos de dedutibilidade de despesas.

Apesar disso, fazendo uma leitura do documento, destaco o seu item 3.3.1, intitulado "rateio de custos às empresas do grupo", do qual transcrevo o seguinte trecho (efl. 409):

*Neste ponto reside uma característica fundamental do sistema de rateio. O ressarcimento, como foi dito no parágrafo anterior, é realizado com base no volume de atividade, e este é medido por meio de fatores físicos e operacionais que representem, efetivamente, a demanda da atividade por parte da empresa usuária; estes fatores são conhecidos, na literatura, como direcionadores de custos. Um exemplo clássico, e que é utilizado pelo Itaú, é a quantidade de funcionários, para ratear o custo da Área de Recursos Humanos às empresas usuárias de suas atividades.*

*Embora os direcionadores de custos, de um modo geral, possam variar de uma organização para outra, não havendo um padrão único, para as atividades de Administração de Recursos Humanos o número de funcionários é, sem dúvida, o mais utilizado.*

*Outros exemplos de direcionadores utilizados pelo Itaú para fins de ressarcimento de custos são: número de lançamentos (para custos de Contabilidade), número de pagamentos (para Contas a Pagar), número de horas-homem (para o custo de desenvolvimento de sistemas), etc.*

*A relação completa dos direcionadores de custos utilizados pelo Banco Itaú no período de 1999 a 2003 para fins de ressarcimento de custos pelas empresas encontra-se indicada no item 3.1.*

Esse texto afirma que a empresa centralizadora de custos utiliza direcionadores de custos para realizar o rateio destes entre as empresas conveniadas e que a lista completa desses direcionadores estão no item 3.1. De fato, esse item traz uma tabela que indica os direcionadores de custos de cada atividade, **mas sem trazer dados efetivos, concretos, em relação ao período alcançado pela auditoria fiscal.**

Por conseguinte, embora este parecer traga a delimitação da estrutura de rateio de custos do CRCC, em nada contribui para a comprovação da efetividade das despesas deduzidas pelo Bemge, bem como da sua necessidade e usualidade.

O terceiro documento apresentado (efls. 424 e seguintes) é intitulado "Banco Bemge S.A. relatório de avaliação dos métodos utilizados no convênio de rateio de custos comuns do conglomerado Itaú nos exercícios de 1999 a 2003", de autoria da Moore Stephens Auditores e Consultores. O índice do Relatório já aponta a natureza do seu conteúdo: 1) empresas do conglomerado Itaú; 2) referencial teórico; 3) sistema de custo do Itaubanco; 4) análise comparativa do sistema de custo adotado pelo Itaubanco ocorrido no exercício de 2003; 6) conclusão.

Esse Relatório, mais uma vez, não traz informações que possam levar à verificação e aceitação da dedutibilidade das despesas em tela. Trata-se de uma exposição do método de rateio utilizado e de sua adequação técnica sem, contudo, informar o rateio efetivamente realizado. O Bemge é citado apenas em dois momentos. No item 1.2 (efl. 444), intitulado "demonstração de rateio de custos administrativo, operacional e comercial compartilhados", usam-se os dados globais de novembro de 2003 e os dados de algumas rubricas associadas ao Bemge do mesmo período com a finalidade de exemplificar o mecanismo de rateio. No item 3.4.2, intitulado "critérios de rateios de custos comuns", a única informação para o Bemge é o fato de ele ser o centro de custo 367.839 do critério 1001-Custos dos Bancos Incorporados.

Como se vê, as informações trazidas nesse relatório estão longe de demonstrar a efetividade, a necessidade e a usualidade das despesas em análise.

O quarto documento apresentado pelo contribuinte (efls. 501) é intitulado "Banco Bemge S.A. relatório de revisão especial sobre convênio de rateio de custos comuns período de janeiro de 1999 a dezembro de 2003", de autoria da BDO Trevisan. O item 7 desse Relatório (efl. 509) descreve os trabalhos realizados:

#### *7. DESCRIÇÃO DOS TRABALHOS REALIZADOS*

*Os trabalhos de revisão especial consistiram na verificação do reconhecimento contábil, por parte do Banco Bemge S.A., dos valores pagos ao Banco Itaú S.A. a título de reembolso de custos em função do Convênio de Rateio de Custos Comuns, bem como no exame da efetiva liquidação financeira destes pagamentos. Adicionalmente foi realizada a verificação do reconhecimento contábil, por parte do Banco Itaú S.A., dos valores recebidos na qualidade de reembolso de custos.*

*Os procedimentos realizados demandaram a verificação do Convênio de Rateio de Custos Comuns, estabelecido entre o Banco Bemge S.A. e o Banco Itaú S.A., de balancetes mensais do Banco Bemge S.A., relativos ao período compreendido entre Janeiro de 1999 e Dezembro de 2003, análise do processo e documentos de liquidação financeira dos pagamentos realizados por parte do Banco Bemge S.A., análise dos demonstrativos de apuração de custos relacionados com o rateio de custos comuns, elaborados pela DIRCO - Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A. e, adicionalmente, a verificação dos balancetes mensais do Banco Itaú S.A..*

Logo em seguida, o Relatório traz a conclusão dos trabalhos (item 8), afirmando a regularidade do rateio de custos e a liquidação das obrigações atribuídas ao Bemge. Transcreve-se o segundo item das conclusões, de maior interesse para a presente questão (efl. 492):

- Os valores reconhecidos contabilmente por parte do Banco Bemge S.A., a débito de grupo contábil de despesa, no período compreendido entre Março de 1999 e Dezembro de 2003, estavam suportados por demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO — Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A., conforme estabelecido no Convênio de Rateio de Custos Comuns.*

O relatório afirma que foram analisados os "demonstrativos de apuração de custo, elaborados pela DIRCO — Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A", contudo, estes não foram juntados aos autos. Com isso, mais uma vez, não é possível verificar se os valores pagos pelo contribuinte ao Banco Itaú S/A, a título de despesas dedutíveis, têm o suporte fático suficiente para suportar a requerida dedutibilidade.

Na espécie, os autores da auditoria fiscal foram impedidos de averiguar a efetividade, necessidade e usualidade das despesas em apreço, em razão da absoluta ausência dos dados necessários a esse mister, conforme já foi assinalado na decisão recorrida, da lavra da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que caracterizou esse comportamento como ofensiva ao dever de colaborar do contribuinte (efl. 589):

*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 S/A 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.*

Contudo, a mesma decisão, ora recorrida, entendeu que o parecer e os relatórios acima analisados supririam essa omissão e decidiu exonerar os lançamentos. Entendo que essa decisão não possui suporte fático e deve ser reformada.

Os documentos referidos não suprem a omissão do contribuinte perante a fiscalização, porque também não trazem qualquer documento que possa ser cotejado no sentido de demonstrar os requisitos de dedutibilidade das despesas em tela. Igualmente aos autores da auditoria fiscal, os Conselheiros desta Câmara Superior estão impedidos de verificar a dedutibilidade das despesas, em razão da conduta omissiva do interessado deste processo.

Ora, ao optar por deduzir custos segundo um contrato de rateio entre as empresas do conglomerado, certamente essas empresas dispunham dos documentos necessários para, segundo a metodologia trazida pelos laudos, efetuar a contabilização desses custos. Ou, em outras palavras: certamente o contribuinte possui os dados concretos dos montantes dos custos centralizados, dos montantes dos custos por departamento, dos montantes dos custos por centro de custo e da memória de cálculo dos custos que atribuiu a si, até porque precisou fornecer esses dados a vários auditores independentes. O relatório da BDO Trevisan, por exemplo, afirma expressamente que analisou "demonstrativos de apuração de custos relacionados com o rateio de custos comuns, elaborados pela DIRCO - Diretoria Executiva de Controladoria do Banco Itaú S.A.". Todavia, estes nunca foram juntados aos autos. O contribuinte recusou-se, reiteradamente, a fornecer esses dados à fiscalização e às autoridades julgadoras encarregadas de solucionar a questão trazida por ele mesmo.

As únicas alternativas que restam a nós, Conselheiros, são: acreditar “cegamente” na palavra dos auditores independentes ou reconhecer que o interessado não atendeu ao ônus de comprovar o alegado direito de deduzir os valores em tela.

Neste sentido, convém trazer à tona o disposto nos artigos 923 e 932 do RIR/99:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

*Art. 932. Havendo dúvida sobre quaisquer informações prestadas ou quando estas forem incompletas, a autoridade tributária poderá mandar verificar a sua veracidade na escrita dos informantes ou exigir os esclarecimentos necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 108, § 6º).*

Ou seja, é preciso comprovação desses custos e não apenas esclarecimentos de sua metodologia de rateio. Igualmente, a autoridade fiscal pode exigir esclarecimentos quando as informações prestadas gerarem dúvidas ou forem incompletas.

No entanto, destaco que os documentos acima analisados (à exceção do primeiro, elaborado em março de 2004) foram elaborados em meados de 2006, muito depois dos fatos e já depois da lavratura dos autos de infração em apreço, o que diminui seu valor de prova em razão terem sido confeccionados para contrapor a um lançamento, quando, como dito, o correto seria o sujeito passivo ter toda a documentação e planilhas de cálculo prévias e necessárias à sua contabilização.

Além disso, deve-se dar relevância ao fato de que não foi glosado o total das despesas atribuídas ao CRCC pela contribuinte, mas apenas aquele *quantum* que excedeu o valor encontrado pela fiscalização ao aplicar o "método de custeio indireto, parametrizado este pelo conceito de receita bruta", ressaltando-se que esse método indireto foi aplicado sobre o fundamento de que a contribuinte não apresentou documentos suficientes para legitimar o rateio por ele utilizado.

Assim, não tendo a contribuinte fornecido à fiscalização os documentos necessários para ser aferido o cumprimento do critério de rateio convencionado no CRCC, não resta outra alternativa à fiscalização que não seja a adoção de método de aferição indireta de rateio de despesas, conforme foi efetivamente realizado.

Por fim, ressalte-se que este colegiado já decidiu no mesmo sentido do que aqui proposto, quando prolatou o Acórdão nº 9101-002.202, de 02/02/2016, o qual adotou a seguinte ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003*

*Ementa:*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO. Identificada omissão relativa a ponto sobre o qual deveria se pronunciar a Turma Julgadora que prolatou o acórdão embargado, devem os Embargos de Declaração ser acolhidos para o fim de suprir a omissão.*

*RATEIO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade de despesa atribuída a rateio de custos comuns entre empresas conveniadas depende da comprovação de sua efetividade, necessidade e normalidade.*

No referido processo, tratou-se do mesmo CRCC do qual também participava aquele contribuinte, outra instituição bancária do mesmo grupo econômico.

O mesmo se diz do Acórdão nº 9101-001.878, de 19/03/2014, o qual adotou a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2006*

*IRPJ - RATEIO DE CUSTOS - DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO - Cabe ao sujeito passivo, devidamente intimado, demonstrar a regularidade do procedimento que adotou concernente ao rateio de custos entre empresas interligadas. Não logrando fazê-lo, correto o Fisco em utilizar o rateio indireto com base no faturamento.*

Em face ao exposto, mesmo analisando os laudos trazidos extemporaneamente, entendo que os mesmos não demonstram necessidade para a autuada dos custos que foram glosados, tampouco comprova os efetivos montantes, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional também nesta parte.

### **Recurso Especial do contribuinte**

O recurso especial da contribuinte foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara em face das duas divergências apontadas. A Fazenda Nacional não se opôs a essa admissão, limitando-se a questionar as razões de mérito apresentadas. Sendo assim, dele tomo conhecimento.

#### Do tratamento tributário a ser dados aos valores provenientes do usufruto de ações

A contribuinte cedeu temporariamente, a título oneroso, o direito de fruir os benefícios de participações societárias que detinha e contabilizou as operações sem transitar por contas de resultado, de forma que os valores recebidos pela cessão do usufruto não foram oferecidos à tributação, por entender que o usufruto constituído se assemelhava a dividendos pagos pela investida.

A fiscalização entendeu que tais ingressos eram tributáveis. A decisão recorrida corroborou esse entendimento, embora tenha determinado que a tributação fosse feita conforme o regime de competência e não conforme o regime de caixa.

A contribuinte recorre a esta CSRF afirmando que o entendimento adotado na decisão *a quo* diverge daquele adotado no Acórdão nº 1201-000.386, o qual apresenta a seguinte ementa:

*USUFRUTO DE AÇÕES. PREÇO FIXO. CUSTO DE AQUISIÇÃO É FORMADO PELOS FRUTOS GERADOS PELAS AÇÕES. DIVIDENDOS E JURO SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.*

*O ganho do nu proprietário com a constituição de usufruto sobre ações de sua propriedade é igual à diferença entre o preço recebido do usufrutuário e o valor dos frutos que tais ações gerarem, consubstanciados nos dividendos e no juro sobre capital próprio que a companhia investida vier a pagar ao usufrutuário.*

*Não se aplica ao negócio de "constituição de usufruto" de ações o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 4/95, que trata de "cessão de usufruto", e determina o reconhecimento do preço da cessão como receita operacional, posto tratar de operação negocial diversa.*

A leitura do respectivo voto condutor permite verificar que a Turma Julgadora entendeu que a cessão do usufruto de participação societária poderia ser tributada, mas que aquele processo não tratava de cessão de usufruto e sim de constituição de usufruto, cuja tributação somente se daria sobre o valor que exceder o ganho ordinário do nu proprietário, conforme o seguinte excerto:

*Como o contrato juntado a fls. 30/31 comprova, a operação havida entre a recorrente e o Banco Itaú S/A foi de "constituição de usufruto" e não de "cessão de usufruto".*

*Obviamente, se a recorrente é a proprietária das ações, ela só poderia dá-las em usufruto originário. O nu proprietário não poder ceder o usufruto a terceiro, uma vez que não é usufrutuário e não pode ceder o que não dispõe.*

*Logo, repise-se que a operação em análise é de constituição de usufruto de ações da Banerj Seguros S.A. em favor do Banco Itaú S/A, pelo recorrente.*

*Essa constatação faz toda diferença na análise da contabilização da operação e seus respectivos impactos tributários pois, se não estamos analisando uma operação de cessão de usufruto, não há falar-se em equiparar a operação à locação nem em tratar o preço do usufruto como receita operacional.*

*O Parecer Normativo COSIT nº 4, de 03.11.1995, utilizado como base para autuação, manda dar tratamento de locação à cessão de usufruto, e não à constituição de usufruto, situações bem diversas.*

*Como bem assinalado no recurso voluntário, "na constituição do usufruto há transmissão do direito real de uso e gozo do bem, ao passo que na cessão de exercício de usufruto não há transmissão do direito real sobre o bem, mas somente permissão para o uso e gozo desse direito real que continua pertencendo ao 'concedente da permissão'" (fls. 118).*

*No usufruto de ações, os frutos que o usufrutuário gozará são exatamente os dividendos e o juro sob capital próprio (JCP) que a empresa investida pagará aos sócios ou, no caso, ao usufrutuário. (Negritei)*

A contribuinte (recorrente) apresenta seus argumentos no mesmo sentido, nos seguintes termos (efl. 829):

*24. Desta feita, na apuração do ganho ou perda de capital decorrente de tal contrato, o Recorrente faz o confronto entre o valor do preço recebido pela concessão do direito em contrapartida dos valores dos juros e dos dividendos que deixou de perceber durante a vigência do contrato, tributando essa diferença.*

*25. No entanto, a Fiscalização descaracteriza a operação realizada, entendendo que o preço pago pela Usufrutuária, por conta da aquisição temporária dos frutos provenientes das ações gravadas pelo Usufruto, constituiria receita semelhante às de um aluguel, dando ao contrato de constituição de usufruto o tratamento fiscal de cessão de usufruto, com aplicação (que abaixo se verá estar distorcida) do Parecer Normativo COSIT n\* 04/95.*

*26. Com efeito, usufruto e locação são institutos totalmente distintos, não podendo ser confundidos, desta forma, os valores percebidos pelo Recorrente jamais poderiam ser considerado como tal.*

*27. Ao constituir Usufruto de ações de sua propriedade (Insista-se: "constituir" e não "ceder" ou "transferir", pois, como já dito, era impossível ao Recorrente ceder algo que ainda não existia, pois nunca fora constituído), o Recorrente, efetivamente, alienou parte de seu investimento (a chamada "propriedade-fruto"), atribuindo a percepção dos frutos desse investimento, durante determinado período de tempo, ao Usufrutuário, que por ele pagou a quantia pactuada.*

Por outro lado, a decisão recorrida adotou entendimento pelo qual foi considerado que o instrumento era de cessão de usufruto, cujos rendimentos daí decorrentes eram tributáveis (efl. 587):

*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 ivl 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.*

Entendo que não assiste razão à contribuinte, recorrente.

O usufruto é o "direito real de fruir as utilidades e os frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacados da propriedade"<sup>5</sup>. Assim, o proprietário que constitui o usufruto abre mão do direito de fruir as utilidades e os frutos de seu bem em benefício de terceiro, definitivamente ou temporariamente, conservando apenas a nua propriedade. O usufruto é negócio jurídico típico previsto nos artigos 1.390 e ss. do Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, nos seguintes termos:

*Art. 1.390. O usufruto pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades.*

**Mas como o proprietário abre mão apenas dos direitos de fruir dos benefícios da propriedade, ele continua proprietário e, como tal, assumindo os riscos, por exemplo, da equivalência patrimonial. Além disso, como o usufrutuário é quem recebe os benefícios, no caso do usufruto de participações societárias, quem recebe os dividendos e juros de capital próprio é este, e não o proprietário.**

Por essa razão é que não poderia a contribuinte, na condição de usufruante, querer dar o mesmo tratamento a esse rendimento de dividendos e juros sobre o capital, pois, ao constituir o usufruto, sequer esses lhes são devidos. Ao invés de receber dividendos e juros de capital próprio, a contribuinte optou por receber um valor fixo. Como bem colocou a decisão recorrida, o risco pelo recebimento dos dividendos e juros sobre o capital passou a ser do usufrutuário.

Logo, a contabilização dessas operações adotada contribuinte, fazendo-o apenas por contas patrimoniais está equivocada.

Como também é equivocado o entendimento que ela busca por meio do seu recurso especial, qual seja, tratamento de ganho de capital, ao término do contrato de usufruto.

É que se ela auferia periodicamente receitas porque optou por um negócio jurídico oneroso em troca da percepção de dividendos e juros de capital, essas receitas devem, sim, ser auferidas, pelo regime de competência.

Com toda certeza não se pode equiparar essas operações a uma alienação de ativos, por exemplo, cuja tributação é um ganho de capital, haja vista que não há a transferência da propriedade.

Nesse sentido, e na busca de um gênero próximo, correto é equiparar essas operações a uma locação, dadas as características já apontadas pela Fiscalização (e-fls. 128/131):

---

<sup>5</sup> Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 4ª edição, Rio de Janeiro:Forense Universitária, 1997.

3.6. *O usufruto oneroso tem uma semelhança estreita com a locação, pois, tanto na locação como no usufruto uma das partes (locador, na locação; e proprietário/cedente, no usufruto) cede à outra (locatário e usufrutuário, respectivamente), por tempo determinado ou não e mediante retribuição previamente pactuada, o uso e gozo de uma coisa não fungível. A principal diferença consiste em que enquanto na locação o direito é pessoal, no usufruto é real; o direito do locatário se exerce contra o locador; o do usufrutuário, erga omnes.*

3.7 *Nesse sentido, Washington de Barros Monteiro, in "Curso de Direito Civil" - Direito das Coisas - 11a. Edição, às fls. 293 e 297, ensina:*

*"Igualmente com a locação o usufruto apresenta marcante analogia. A situação do usufrutuário assemelha-se à do locatário, quanto ao uso e gozo da coisa, havendo quem afirme que sob certo aspecto, o direito do locatário supera o do usufrutuário. Divergem, porém, os dois institutos: locação é relação pessoal, ao passo que usufruto é direito real. Recai a primeira, exclusivamente, sobre coisas corpóreas, ao passo que o segundo incide também sobre créditos, direitos de autor, patentes de invenção, fundo de comércio e outros valores incorpóreos. A locação decorre apenas do contrato, enquanto que o usufruto nasce da convenção e também da lei. Ostentam-se, portanto, de modo palpável, as diferenças que estremam os dois institutos."*

*"Usufruto não comporta alienação, como direito é incessível. Mas seu exercício pode ser cedido a título gratuito ou oneroso. Nada impede assim que o usufrutuário, ao invés de se utilizar pessoalmente da coisa frutuária, o que poderia ser inútil e até vexatório, a alugue ou a empreste a outrem".*

E, como tal, cabe a aplicação da regra geral aplicada às receitas da pessoa jurídica, que influenciam o seu lucro líquido. Dessa forma, os valores recebidos pela cessão do usufruto são receitas operacionais e, portanto, tributáveis.

#### Alteração do lançamento tributário

A contribuinte apresenta uma segunda divergência ainda no que diz respeito à tributação da contrapartida financeira recebida pela constituição de usufruto de participações societárias que detinha, conforme exposto a seguir.

A fiscalização realizou a tributação dessa receita nos períodos em que houve o seu ingresso. A decisão *a quo*, apesar de ter verificado que se tratava de receita tributável, entendeu que a tributação deve ser distribuída, proporcionalmente, por todos os períodos incluídos na vigência do usufruto, o que levou à redução dos valores exigidos até se adequarem aos valores proporcionalmente devidos, conforme o seguinte excerto (efls. 599):

*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:*

O contribuinte recorre a esta CSRF afirmando que o entendimento adotado na decisão *a quo* diverge daquele adotado no Acórdão nº 9101-001.878, o qual apresenta a seguinte ementa:

*APROPRIAÇÃO DE RECEITAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO DE AÇÕES - A receita decorrente da cessão onerosa de parcela do Ativo Permanente, pela constituição de usufruto, é tributável de acordo com o regime de competência. Os órgãos julgadores devem se limitar a rever e exercer o controle do lançamento tributário como colocado no processo, fugindo à sua competência alterá-lo.*

A leitura do respectivo voto condutor permite verificar que a decisão de segunda instância havia anulado o lançamento tributário em razão de não ter atendido ao regime de competência. Em seguida, a Fazenda Nacional ingressou com recurso especial afirmando que o lançamento não poderia ser integralmente anulado, na medida em que existe tributo devido nos períodos por ele apontado, embora em valor inferior ao inicialmente indicado. A Turma Julgadora negou provimento ao recurso por entender que a manutenção do lançamento na parte apontada pela Fazenda Nacional corresponderia a uma mudança do critério jurídico do lançamento, conforme o seguinte excerto:

*Como visto, o auto de infração violou o regime de competência, ao tributar num único período-base uma receita que deveria ter sido rateada pelos 12 meses a que compete.*

*Por seu turno, o não reconhecimento, no resultado do exercício de 2001, parcela da receita já recebida e que a ele competiria (no caso, 2/12 ) representa violação ao § 1o do art. 187 da Lei nº 6.404/76.*

*A questão, no caso, é definir se a Câmara poderia alterar o lançamento produzido pelo fisco.*

*Entendo que se assim o fizesse, a Câmara estaria alterando os critérios e o fundamento do lançamento original e procedendo a um novo lançamento. Ora, a competência legal para executar o lançamento cabe exclusivamente a autoridade lançadora (Auditor Fiscal). Os órgãos julgadores devem se limitar a rever e exercer o controle do lançamento tributário como colocado no processo, fringindo à sua competência alterá-lo.*

A contribuinte, recorrente, apresenta seus argumentos no mesmo sentido, nos seguintes termos (efl. 832):

*41. Uma vez reconhecido o erro de direito cometido no lançamento, não há como salvá-lo, refazendo-o mediante a aplicação de outro critério jurídico. A única solução seria o reconhecimento de sua nulidade, sob pena de se ferirem os princípios da legalidade, da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa.*

42. Destarte, como o cálculo do crédito tributário lançado aplicou o regime de caixa ao invés do regime de competência (que seria o correto) e, por consequência, adotou um critério jurídico inaplicável para embasar a autuação, não há como ser retificado pelo órgão julgador. É imperiosa a decretação de sua nulidade.

Analisando-se inicialmente o Termo de Verificação da Infração Fiscal nº 2, verifica-se que a Fiscalização considerou ter a contribuinte auferido a disponibilidade econômica e jurídica na data da assinatura dos contratos (conforme item 1.2, e-fl.124 e no item 5, e-fl. 132).

Concordo com a decisão recorrida que não se trata de alterar o critério jurídico do lançamento, porque, na verdade, a Fiscalização entendeu ser uma receita operacional tributável e que essa receita foi auferida em um determinado período. Já a decisão recorrida, manteve o entendimento da Fiscalização de ser uma receita operacional tributável, mas, por entender que o reconhecimento deveria ser ao longo dos períodos do contrato de usufruto, adotou uma proporção, e só manteve a parcela do contrato que correspondia ao período de apuração considerado pela Fiscalização. Logo, daquilo que foi lançado, a decisão recorrida só diminuiu para excluir o que entendeu ser receita de outro período de apuração.

Portanto, não há qualquer inovação no lançamento, não houve modificação no enquadramento legal e nem os fatos foram interpretados de forma diferente do que havia interpretado a Fiscalização.

Este entendimento já foi adotado por este colegiado, conforme o Acórdão 9101-00.630, de 06/07/2010, que tratou de situação análoga referente a empresa do mesmo grupo econômico, ocasião em que foi adotada a seguinte ementa:

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

Desse acórdão, ainda transcrevo trechos do voto:

*Descabe a aplicação do art. 146 do CTN ao caso. A limitação estabelecida dispositivo visa impedir a revisão de lançamento quando a situação jurídica está consolidada com base em critérios jurídicos vigentes à época do fato gerador, ainda que tais critérios digam respeito à valoração dos fatos ou à interpretação da lei.*

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

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

*aplicação do princípio da verdade material e, mais importante, foi favorável ao sujeito passivo.*

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

Logo, tem-se que a decisão recorrida não merece reparo nessa parte.

### **Conclusão**

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para:

- i) reformar a decisão recorrida no que diz respeito à decadência do IRPJ, afastando a que havia sido reconhecida relativa ao ano-calendário de 1999. Ressalte-se que a decisão *a quo* determinou a apuração dos tributos respeitando o princípio contábil da competência, o que levou a uma redução do crédito tributário exigido e o que deve ser cumprido na execução do acórdão, nos termos lá exarados;
- ii) reformar a decisão recorrida no sentido de restabelecer a exigência relativa à glosa de despesas associadas ao CRCC.

Também em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo a correspondente exigência tributária na forma em que foi decidido no acórdão recorrido.

Por fim consigno que o patrono, em sustentação oral, solicitou que o julgamento do presente processo ficasse sobrestado, até que fosse julgado o processo nº 16327.000009/2005-91. Todavia, tal pedido não foi conhecido pela maioria do colegiado porque formalizado somente em sede de sustentação oral.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

## Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Minha discordância em relação ao substancial voto da Relatora diz respeito apenas à possibilidade de se apresentar provas no recurso voluntário, desde que atendidos requisitos previstos na legislação processual administrativa tributária.

Isso porque o processo administrativo tributário emana da Lei Maior, que assegura o contraditório e a ampla defesa às partes, no art. 5º, inciso LV:

*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Tratou a Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, de consagrar os princípios no art. 2º:

*A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

Devidamente consolidados no ordenamento jurídico, cabe à norma processual a missão de **operacionalizar**, de criar mecanismos para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Nesse contexto, o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**;*

*(...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

(...)

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Grifei)*

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto, tendo sido apresentada documentação de natureza complementar relativa ao critério de rateio convencionado no CRCC.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela.

Registre-se, contudo, que o fato de se admitir a apreciação das provas, ao final, não alterou o resultado do julgamento, vez que a Relatora, vencida nesse ponto, devidamente tratou de promover a análise das provas apresentadas, e chegou à conclusão de que não se prestariam a demonstrar com a necessária clareza o critério de rateio utilizado para o aproveitamento das despesas. Submetido à votação, o entendimento prevaleceu no Colegiado, por voto de qualidade (nessa oportunidade, acompanhei o voto condutor).

Diante do exposto, voto no sentido de admitir a apresentação de provas no recurso voluntário, desde que apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e tenham natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

## Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao entendimento da nobre Relatora, por quem tenho imensa admiração, divirjo quanto ao conhecimento e mérito no julgamento do recurso especial da Procuradoria, como também no mérito quanto ao recurso especial do contribuinte.

Trato inicialmente do recurso especial da Procuradoria.

### Conhecimento

A Procuradoria apresentou recurso especial, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF 147), por contrariedade ao artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, sustentando que não teria ocorrido o transcurso do prazo decadencial. A Ilustre Relatora conheceu do recurso especial por contrariedade à lei, no que a acompanho.

Ademais, o recurso especial da Procuradoria sustenta divergência na interpretação da lei tributária quanto à interpretação do artigo 16, parágrafo 4, do Decreto n. 70.235/1972. Também acompanho o conhecimento do recurso especial por entender demonstrada a divergência na interpretação a respeito deste tema.

A divergência no conhecimento, que manifesto pela presente declaração, é a respeito do conhecimento do recurso especial quanto à divergência na interpretação da lei tributária sobre o artigo 299, do RIR/99. Isto porque a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial alegando divergência na interpretação adotada pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma apenas quanto à análise de provas não apresentadas à fiscalização.

Nesse sentido, transcreve-se parte substancial do tópico denominado “*Do Cabimento do Recurso Especial por Divergência*” (fls. 626/643):

*56. A análise do processo administrativo confirma que o Recorrido, de fato, não apresentou nem à fiscalização, e nem à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, nenhuma prova de que as despesas deduzidas corresponderiam ao previsto no citado convênio de rateio de custos.*

*57. E a fiscalização foi extremamente clara ao exigir ao Recorrido que demonstrasse que as despesas de pessoal foram rateadas efetivamente com base na utilização dos serviços.*

*58. O Recorrido afirmou à fiscalização que o processo de mensuração dos valores rateados seria efetuado com base em um “modelo de apuração de custos”, em que os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente às empresas, através da medição dos custos nas áreas envolvidas, a saber: Área de Negócios, Unidade de Processamento de Serviços às Agências (UPSA), Sistemas e*

*Órgãos Gestores (como a contabilidade, por exemplo)” (cf. termo de verificação fiscal, às fls. 103 do processo administrativo).*

*59. Os pareceres que basearam o referido julgado explicam a forma de alocação de custos, que é calculada por “atividade”, quantificada por meio de “direcionadores de custo”. Válido transcrever o seguinte trecho do parecer da FIPECAFI. (...)*

*62. Ora, se assim o 6, se a despesa seria rateada com base em um determinado critério, é evidente que o Recorrido poderia e deveria demonstrar com documentação hábil, que os serviços (“atividades”, como nomeado no parecer) foram prestados as sociedades envolvidas no rateio, e que os custos desses serviços foram apurados e rateados com base nos ditos “direcionadores de custo”. Mas o Recorrido simplesmente não fez essa prova!*

*64. O Recorrido certamente entende que não é necessário demonstrar que o rateio das despesas foi corretamente efetuado, bastando, para suprir o ônus da prova, a sua afirmação (ainda que secundada por respeitáveis pareceristas).*

*65. Como se sabe, a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes é em sentido totalmente inverso. Confira-se algumas ementas, a título meramente exemplificativo:*

*Acórdão 103-22086*

*Ementa: GLOSA DE CUSTOS — FALTA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL*

*- Glosam-se os custos de participação em rateio de despesas de participação dentro do conglomerado econômico, a falta da documentação que comprove*

*efetividade, critério de rateio e pagamento.*

*Acórdão 101-95777*

*Ementa: IRPJ - GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE E NECESSIDADE. Para dedução das despesas suportadas por outras empresas do mesmo grupo econômico e posteriormente rateadas e ressarcidas, a pessoa jurídica deve comprovar que as referidas despesas foram efetivamente incorridas, que são necessárias a manutenção da atividade operacional, e que são normais em tal atividade. Para tanto é imprescindível a identificação do critério de rateio ajustado, de sua razoabilidade e de sua observância.*

*Acórdão 105-3938*

*Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS — Para que as despesas sejam dedutíveis não basta comprovar que foram elas contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços*

*efetivamente recebidos, e que esses bens ou serviços eram necessários, normais e usuais na atividade da empresa. Demonstrativos de rateio de despesas, que não se revestem desses elementos, não constituem prova eficaz a justificar a sua dedutibilidade.*

*Acórdão CSRF/01-01 .549*

*Ementa: IRPJ — CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS — SERVIÇOS DE CONSULTORIA TÉCNICA — DEDUTIBILIDADE — Para • efeitos da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a dedução de dispêndios a título de custos ou despesas operacionais está condicionada comprovação da efetividade da prestação de serviços. Não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso, é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde a contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido. Nota fiscal com descrição genérica dos serviços como 'assessoria comercial' sem especificado de quais serviços teriam sido prestados e sem qualquer documentação que comprove a prestação dos serviços a empresa não se presta a acobertar a dedutibilidade da despesa. (...)*

*67. No caso concreto, o Recorrido apenas identificou o critério de rateio, mas não fez prova alguma de que as despesas foram rateadas como previsto nos pareceres anexados ao recurso voluntário.*

*68. Note-se, portanto, que esses pareceres anexados ao recurso voluntário não mudam em nada a situação constatada pela própria e. Câmara a quo, de que a "fiscalização não rejeitou o critério adotado pela impugnante, mas se viu impossibilitada de conferi-lo, pela não apresentação dos demonstrativos que o respaldam".*

*69. Ora, data máxima venia, esse estado de coisas permanece inalterado, pois não há nos autos nenhum documento que permita auditar o rateio de despesas com base nos critérios alegados pelo Recorrido!*

*70. Dessa forma, surpreende que a e. Primeira Câmara tenha acolhido os pareceres apresentados pelo Recorrido.*

*71. Porém, a despeito da e. Câmara a quo ter julgado que os pareceres representariam algum tipo de prova, não restou demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na impugnação, consoante previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72. Afastou-se, portanto, a aplicação da regra com base no "princípio da finalidade" do processo, concluindo-se que, em caso de conflito entre tal regra e esse princípio, o segundo.*

*72. Em que pese tal posicionamento, o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 em nada destoia do "princípio da finalidade" do*

*processo, ao contrário, o concretiza. A finalidade do processo é a solução do conflito. A regra do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 visa impedir a eternização indesejada do litígio, sem vedar a possibilidade de apresentação de provas em caso de força maior. Ou seja, a regra está em plena sintonia com o princípio. (...)*

*74. Vê-se claramente que o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 proíbe a juntada extemporânea de provas, mas prevê as situações excepcionais que justificariam a sua apresentação. Não há conflito entre o princípio invocado pela e. câmara a quo e a regra, mas mesmo se esse conflito existisse, não há nenhuma razão extraordinária que justificasse o afastamento da regra.*

*75. Em verdade, os pareceres anexados pelo Recorrido apenas agregam argumentos na defesa da suposta razoabilidade dos critérios de rateio, mas não fazem prova do cumprimento dos requisitos para a dedutibilidade das despesas, previstos em lei e confirmados pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Portanto, nada justifica a juntada desses documentos aos autos.*

*76. Por outro lado, também é evidente que não pode ser aceita a prática de alguns contribuintes, de apenas apresentar a os documentos que infirmariam o auto de infração após a sua lavratura e durante o contencioso administrativo, de modo a impedir que a fiscalização os avalie.*

*77. Tal prática ofende o princípio de colaboração que governa a relação entre o contribuinte e o Fisco. A doutrina pátria já se manifestou acerca do dever de colaborar com a fiscalização. Válido transcrever as lições de JAMES MARINS (...)*

*78. ALBERTO XAVIER também confirma que o contribuinte possui o dever de colaborar com a fiscalização: (...)*

*80. De fato, consoante a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mesmo que o contribuinte apresente os documentos que comprovem a higidez da sua escrituração após o arbitramento, não se pode cancelar o auto de infração, pois não pode ser aceito o arbitramento "condicional". Confira-se:*

Acórdão CSRF/01-0.241

*IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Comprovada a inexistência e/ou recusa na apresentação dos livros que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro. Atendidos os pressupostos objetivos e subjetivos na prática do ato administrativo de lançamento, sua modificação ou extinção somente se dará nos casos previstos em lei (CTN, art. 141). Como inexistente arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento.*

Acórdão 105-10.186

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO ARBITRADO - A adoção do lucro arbitrado, como base de cálculo para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, decorre da existência das condições materiais previstas em Lei no momento de sua ocorrência, e somente pode ser ilidido pela prova irrefutável de que as condições que alicerçam o evento não existiam no momento do lançamento. O arbitramento dos lucros não é fato condicional, portanto, não pode ser sanado com a extemporânea regularização da causa que o originou.

81. Do acórdão proferido pela e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, é válido citar o seguinte trecho do voto condutor, da lavra do e. conselheiro AMADOR OUTERELO

FERNANDEZ: (...)

82. A apuração das despesas que poderiam ser rateadas pelo Recorrido não deixa de ser espécie de arbitramento, autorizado pelo art. 148 do Código Tributário Nacional. Note-se que a própria e. câmara a quo afirmou que, diante da negativa do Recorrido em apresentar os documentos que comprovassem a dedutibilidade das despesas, a fiscalização andou bem em calcular as despesas dedutíveis com base em critério de rateio aceito pela técnica contábil.

83. Nesse contexto, não pode ser aceita a apresentação extemporânea de "pareceres" por parte do Recorrido, sem que a fiscalização possa, sequer, aferir se as alegações efetivamente afastariam a acusação fiscal.

84. Ou seja, infere-se, conjuntamente com a e. Quinta Câmara, que diante da impossibilidade de as autoridades autuantes verificarem se os documentos apresentados afastariam a acusação fiscal, em função justamente da sua extemporaneidade, não seria legítimo aceitar que o critério adotado pela fiscalização foi equivocado.

85. Tal entendimento é plenamente consentâneo com o imperativo ético, de confiança e colaboração, que deve governar a relação entre Fisco e contribuinte, aliás, cristalizado também no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988. Não é correto que o contribuinte leve à fiscalização a conclusões inúteis e incorretas, e cause desperdício de recursos públicos, mediante a sonegação proposital de elementos de prova e documentos.

86. Dessa forma, conclui-se que:

a) a juntada aos autos dos pareceres apresentados pelo Recorrido, não pode ser aceita em decorrência do disposto no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72;

b) os pareceres apresentados pelo Recorrido demonstrariam, apenas, que o critério de rateio utilizado pelo Recorrido estaria

de acordo com a técnica contábil. Todavia, não há nenhuma prova de que as despesas foram deduzidas com base nesse critério;

c) a apuração das despesas dedutíveis mediante o critério adotado pela fiscalização está correta e não pode deixar de ser aceita em função de pareceres apresentados extemporaneamente, que sequer foram aferidos pela fiscalização. Não é possível o arbitramento condicional.

A longa transcrição é feita para elucidar que o único ponto que justificava o cabimento do recurso especial interposto por divergência na interpretação da lei tributária, identificado pela parte, foi a **preclusão** na análise de provas que não foram apresentadas à fiscalização, como se observa das razões da então recorrente.

A Ilustre Relatora entendeu pelo conhecimento do recurso especial da Procuradoria por divergência também quanto ao artigo 299, do RIR/1999, nos seguintes termos extraídos do seu voto:

*Em tempo, cumpre esclarecer que o Acórdão nº 105-16.141 não foi apresentado para sustentar a divergência na questão da preclusão da prova, uma vez que a ementa transcrita pela Fazenda direciona a sua atenção para a questão da dedutibilidade da despesa, conforme transcrito acima.*

*Todavia, o despacho de admissibilidade supracitado não abordou a divergência sobre a dedutibilidade, seja para admiti-la ou para recusá-la. Tal fato fez com que o processo retornasse para o Presidente da 1ª Câmara para que este tivesse a oportunidade de complementar a decisão inicial. Em consequência, foi exarado o despacho de admissibilidade complementar encontrado nas e-fls. 1072 e ss., pelo qual foi admitida a divergência quanto à verificação da dedutibilidade das despesas. (...)*

*A contribuinte ainda afirma que não há omissão no despacho de admissibilidade original. Nessa quadra, a contribuinte se descola da realidade, ao desconsiderar os seguintes trechos da petição do recurso especial (e-fls. 626 e 630):*

38. O acórdão proferido pela e. Câmara a quo diverge da jurisprudência deste e. Conselho de Contribuintes acerca da interpretação do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72, e dos arts. 249, 251, 264, 299 §§1º e 2º, e 300 do RIR/99, citados no auto de infração.

...

48. O acórdão proferido nos autos diverge, ainda, do acórdão n.º 105-16.141, proferido pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em julgamento de recurso voluntário interposto por sociedade que, assim como o Recorrido, era parte no convênio de rateio de custos firmado por empresas do "Grupo Itaú" Confira-se a ementa do acórdão paradigma:

*Acórdão nº 105-16.141*

*"RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. Não comprovado o critério utilizado para rateio das despesas de pessoal, entre empresas interligadas, prevalece o critério com base na receita bruta. "*

49. Os autos de infração analisados no acórdão paradigma e no acórdão proferido pela e. Câmara a quo estão fundamentados nos mesmos fatos e nas mesmas normas legais, porque decorrem de glosa de despesas que estariam justificadas no citado convênio de rateio, mas não provadas com os documentos adequados. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

*"A fiscalização, diante da não apresentação dos demonstrativos de custos incorridos e respectivos através das planilhas de rateio, elaborada pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como prova ou indício de prova da efetiva utilização dos referidos serviços, contabilizados como prestados pelo Banco Itaú, entendeu não ter atendido o contrato de folha 04 do anexo II que prevê a apuração e o rateio dos custos de acordo com a efetiva utilização"*

*Assim, é de se entender que o recurso especial da Fazenda Nacional buscou que este Colegiado apreciasse a divergência na interpretação do expressamente apontado artigo 299 do RIR/99, o qual trata das despesas dedutíveis.*

Ocorre que não há demonstração da analítica da divergência, em razões do recurso especial, a respeito do artigo 299, do RIR, como exigido pelo RICARF para fins de conhecimento do recurso.

Mesmo quando trata do acórdão nº 105-16.141, a Recorrente o faz para tratar da preclusão. Das suas razões, destaquem-se os trechos que demonstram claramente que só a divergência na interpretação da legislação era apenas quanto a este ponto:

*50. Consoante o acórdão paradigma, não seria possível acatar os laudos que poderiam comprovar a suposta dedutibilidade das despesas do Recorrido, porque não foram apresentados à fiscalização. (...)*

*53. Ou seja, consoante tal entendimento, a apresentação de provas pelo Recorrido na fase de impugnação ou de recurso voluntário seria indiferente, eis que, após a lavratura do auto de infração não seria possível alterar o critério de lançamento, qual seja, o cálculo destas despesas com base no percentual de receita do Recorrido. (grifo nosso)*

Mesmo se analisado o trecho do acórdão paradigma reproduzido pela Recorrente, nota-se que o enfoque é a respeito da preclusão, como se observa do seguinte trecho:

*Realmente a fiscalização não teve acesso ao laudo, a empresa mormente o Itaú centralizadora dos custos, que foi intimado de forma clara, poderia ter já no curso da fiscalização apresentado os laudos que poderiam permitir a aferição, não só dos custos globais como os métodos de rateio pela auditoria. Diante de tal impossibilidade e consciente de que efetivamente a autuada utilizara a rede Itaú para colocar os seus produtos a fiscalização não teve outra alternativa, senão utilizar o método de repartição de custos de acordo com o percentual de receita. Como não há arbitramento e nem lançamento condicional, não há como acatar os laudos, pois acatá-los seria o equivalente a modificar a base de cálculo, alterar o critério de lançamento.*

(...)

**Os laudos não podem mudar o critério de fiscalização, pois se tais laudos existiam por ocasião da auditoria deveriam ter sido apresentados de modo a demonstrar a correção no compartilhamento de custos de acordo com o convênio assinado, assim seria possível a aferição por parte da fiscalização.**

O primeiro despacho de admissibilidade do recurso especial interpretou o recurso especial da mesma forma, reconhecendo que a única matéria tratada em recurso especial por divergência é a preclusão para apresentação de provas (fls. 668):

*Examinado os Acórdãos paradigma, restou esclarecido que, via de regra, a prova documental deve ser apresentada junto com a impugnação, precluindo o direito de a contribuinte anexar em outro momento processual, ressalvadas as exceções legais (art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). Assim, a alegação sem prova não deve ser acatada.*

Ressalte-se, ainda, que o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apenas autoriza a análise de dois acórdãos paradigmas, determinando sejam descartados os demais. Nesse sentido, é a prescrição do artigo 67, § 6º e §7º do atual Regimento (Portaria 343/2015):

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der À legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*  
(...)

*§2º. Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas decisões divergentes) por matéria.*

*§7º. Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.*

Pondero, ainda, que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem adotado interpretação muito abrangente na admissibilidade de recursos especiais, a despeito da previsão no artigo 67, §8º, do atual Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais, que exige a demonstração analítica dos pontos no acórdão paradigma que divirjam do acórdão recorrido:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

Em sentido similar, previa o Regimento Interno anterior (Portaria nº 256/2009), conforme artigo 67, §6º:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

*§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

Em respeito à verdade material e ao formalismo moderado, são usualmente admitidos recursos que não cumpram rigorosamente a exigência de demonstração analítica dos pontos de divergência, mas tal flexibilidade não pode chegar ao limite de enfrentar temas não tratados em recurso especial de qualquer das partes, sob pena de julgamento *ultra petita*. A competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais está delimitada pelo objeto do recurso, isto é, pela divergência alegada e demonstrada pela recorrente em suas razões.

Diante disso, voto pelo **conhecimento parcial o recurso especial da Procuradoria**, negando conhecimento da matéria por ela não confrontada analiticamente (art. 299).

#### Mérito

No mérito, também divirjo do entendimento da nobre Relatora, votando por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.

Como tratado largamente no acórdão recorrido, os pareceres técnicos apresentados nos autos demonstram de suficiente a legitimidade do rateio de despesas feito pelo contribuinte. Do voto condutor, colacionam-se trechos relevantes:

*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 urna das empresas do conglomerado ITAU (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. (...)*

*Quanto aos critérios de rateio utilizados pelo Recorrente, respaldados no "Convênio de Rateio de Custos Comuns". por ele firmado com o Banco baú 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 I, ;nicr para fazer uso dos argumentos e fundamentos do que la 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 quo 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, 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 contesta-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). (...)”*

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

*(...)*

*Da análise dos documentos trazidos. a primeira constatação que aflora é de que 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 as 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 esta conceitualmente correto; (b) nas duas formas de ressarcimento (com base na grade de rateio e com base no custo dos produtos efetivamente comercializados) houve mensuração sistemática, direta e indireta, individualizada por empresa; (c) embora a empresa venha migrando, gradativamente, do ressarcimento feito com base na grade de custeio para o feito com base no custo dos produtos — na medida em que se aperfeiçoa o processo de mensuração de seus custos — não foi detectada utilização assistemática, errática ou aleatória de critérios de rateio, como se houvesse intuito de manipular resultados.*

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

*Ainda, concluindo sua bem fundamentada decisão, a Nobre Relatora asseverllka:*

*"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 a necessidade das empresas. não podendo prevalecer a glosa.*

*Sendo assim. por comungar integralmente com os argumentos acima despendido em relação a matéria posta no presente item. voto no sentido de lhe DAR provimento.*

Compartilho do entendimento manifestado pela Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que há efetiva comprovação de que os

valores foram rateados, tendo em vista a efetiva utilização do serviço e a necessidade das empresas.

Diante disso, voto por **conhecer parcialmente o recurso especial da Procuradoria**, negando conhecimento da matéria por ela não confrontada analiticamente (art. 299) e, sendo vencida, **voto por dar parcial provimento ao recurso**, reconhecendo apenas a inocorrência de decadência, no que acompanho a Ilustre Relatora. Nego provimento ao recurso, portanto, quanto à alegada preclusão, no que acompanho o voto do Conselheiro André Mendes de Moura pelas conclusões, e quanto à dedutibilidade de despesas (art. 299, do RIR).

Passo a tratar do recurso especial do contribuinte, limitando-me a tratar do mérito, considerando que o recurso foi conhecido pela unanimidade dos componentes deste Colegiado.

O recurso especial do contribuinte foi interposto por divergência na interpretação da lei tributária a respeito da tributação de usufruto oneroso. Nesse sentido, esta Turma da CSRF julgou conjuntamente o processo administrativo n. 16327.001718/2005-93 (acórdão n. 9101-002.999), no qual proferido voto do Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que acompanhei e ora adoto como razão de decidir.

#### Conclusão

Conforme razões expostas, voto por **conhecer parcialmente o recurso especial da Procuradoria**, admitindo-o quanto à contrariedade à lei (decadência) e preclusão da prova (art. 16, parágrafo 4º, do Decreto n. 70.235/1972) e, tendo sido vencida no conhecimento, voto por **dar provimento parcial** ao recurso especial, acompanhando a Relatora unicamente quanto à decadência. Assim, **nego provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto a preclusão** – neste ponto acompanhando o voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura - **e quanto ao art. 299, do RIR/99**, confirmando a dedutibilidade das despesas.

Outrossim, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

## Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Utilizo-me dessa declaração de voto para destacar duas questões discutidas no julgamento do presente caso. Uma delas, a não aplicação das regras que tratam da preclusão do direito do Contribuinte de apresentar provas, previstas no § 4º, do artigo 16, do Decreto 70.235/72, haja vista que os documentos posteriormente juntados não se tratam de provas novas apresentadas em segunda instância de julgamento, mas apenas de detalhamento de questões já postas pelo Contribuinte desde o procedimento fiscal. Outra, a tributação das receitas da cessão de usufruto.

Para fins didáticos, separo tais questões em tópicos.

### 1) - INAPLICABILIDADE DAS REGRAS QUE TRATAM DA PRECLUSÃO AO PRESENTE CASO

Constata-se dos termos de intimação fiscal e do termo de verificação fiscal constantes dos presentes autos que a autoridade fiscal condutora do procedimento pretendia a identificação e qualificação dos funcionários que teriam prestado serviços ao Contribuinte no âmbito do convênio de rateio de custos, bem como da exata parcela que teria sido debitada ao Contribuinte em questão em razão da utilização do respectivo serviço.

Ou seja, no âmbito de um contrato de rateio de despesas, onde determinadas áreas corporativas são concentradas em determinada empresa do grupo, pretendia a fiscalização a identificação da parcela exata do custo dos funcionários que houvessem realizado qualquer atividade para o Contribuinte em questão, relativa às atividades realizadas.

Vale a transcrição da seguinte passagem do TVF:

**1.5** Em 04/03/2004, e durante os mencionados trabalhos de fiscalização junto ao Banco Itaú S/A., a instituição financeira foi regularmente intimada (doc. fls. 26/26v ) a (i) identificar e qualificar os funcionários que teriam prestado os serviços ao BANCO ITAÚ BBA S/A., discriminando os custos salariais, mensais, de cada funcionário (salário, gratificações, férias, 13. salário, encargos previdenciários, etc); (ii) do custo total de cada funcionário, destacar a parcela que teria sido debitada à empresa contratante pela utilização dos respectivos serviços; e (iii) comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A ao BANCO ITAÚ BBA S/A.

O Contribuinte, a seu turno, informa ser impossível a demonstração específica do funcionário, bem como da específica parcela de seu custo relativa à atividade realizada a seu favor, dado que o critério utilizado não é o de custeio direto, mas de custeio indireto, onde os custos departamentalizados são alocados aos produtos ou diretamente às empresas, através da medição dos custos das áreas envolvidas.

Vale aqui a transcrição do seguinte trecho do TVF (fls. 103):

*O processo de apuração do montante a ser rateado mensalmente toma como base os valores efetivamente utilizados, bem como os volumes produzidos pelos recursos compartilhados.*

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

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

Inobstante à resposta do Contribuinte, uma segunda intimação foi realizada, onde foi solicitado, além de outras informações, planilha de rateio dos valores pagos, mensalmente, em decorrência dos serviços, discriminando funcionários que teriam sido utilizados, custo bruto desses funcionários, total de horas trabalhadas, total de horas apropriadas no rateio, e valor apropriado.

Novamente, o Contribuinte reitera a impossibilidade de apresentar o relatório de custos pretendido pela fiscalização.

Nesse contexto, concluiu a autoridade fiscal:

1. as empresas do grupo deixaram de apresentar à fiscalização os demonstrativos dos custos incorridos e respectivos rateios com base na efetiva utilização dos serviços, utilização esta, que também não foi devidamente comprovada (fls. 110);
2. as empresas do grupo deixaram de apresentar as planilhas de rateio, elaboradas pelo custo dos homens/hora utilizados, bem como qualquer prova, ou indício de provas da efetiva utilização dos referidos serviços (fls. 110/111);
3. é inegável a eventual participação de funcionários do Banco Itaú S/A em serviços junto As empresas do "conglomerado Itaú", participantes do Convênio de Rateio de Custos Comuns, incluindo o Banco Itaú BBA S/A;
4. Em sendo o rateio realizado pelo método direto, o Banco Itaú S/A., o Banco Itaú BBA S/A., bem como as demais empresas, teriam que demonstrar as operações nas quais houve a utilização efetiva de

funcionários do Banco Itaú S/A., bem como teriam que demonstrar o custo homens/hora das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais e recursos humanos utilizados nas operações que modificaram a situação patrimonial do Banco Itaú BBA (último parágrafo fls.111/112).

5. Não havendo apresentado esses elementos de prova, resta comprovado que o rateio dessas despesas foi realizado em total desacordo com o pactuado no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", ou seja, o rateio não foi realizado de acordo com a efetiva utilização dos serviços já relacionados (último parágrafo fls.111/112).
6. Em outras palavras, não foi utilizado o método direto para o rateio das despesas de pessoal das áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing recursos operacionais e humanos (último parágrafo fls.111/112).

Diante disso, para lavratura do auto de infração, a fiscalização utilizou o método indireto, valendo-se do critério de rateio pela receita bruta, o que culminou na redução de prejuízo fiscal e base negativa e cobrança de tributos.

Percebam que em momento algum a fiscalização se aprofundou nos critérios de rateio informados pelo Contribuinte. Não houve qualquer intimação para verificação da correção dos referidos critérios.

Diante disso o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, dentre outros fundamentos, que:

1. Que 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;
2. Assim, diferentemente da alegação, por parte da fiscalização, de que o Impugnante aplicaria somente o critério de imputação direta, o critério de apropriação de custos variava em função do tipo de atividade exercida.

Vale destacar que o quanto alegado em sede de Impugnação Corrobora o quanto já havia sido afirmado durante o procedimento fiscal.

E para comprovar a consistência dos critérios de rateio adotados, bem como a existência de relatórios pormenorizados de controle dos custos e despesas rateados, que em momento algum foram solicitados pela fiscalização, o Contribuinte juntou demonstrativo de custos referente ao meses de agosto a dezembro de 2002.

A par disso, a DRJ assim decidiu:

*RATEIO DE CUSTO. COMPROVAÇÃO NECESSARIA. Em se adotando apuração de custos por rateio em virtude da utilização de estrutura material e pessoal de outra empresa para o*

*exercício de suas atividades , cabe ao contribuinte apresentar as planilhas demonstrativas do mesmo, bem assim os documentos que as alicerçaram. Na ausência destes, a autoridade fiscal deve adotar critério de rateio indireto em função das informações de que disponha, caso tenha reconhecido a possibilidade da utilização efetiva da estrutura de outra empresa.*

Diante disso, objetivando a comprovação dos métodos adotados, o Contribuinte solicitou a elaboração de laudos, que validam os critérios e os procedimentos relativos ao Convênio de Rateio de Custos, os quais foram anexados ao recurso voluntário.

Nesse contexto os laudos apresentados foram acatados pela Turma a quo, que, em meu entendimento, deu provimento ao Recurso Voluntário por compreender que o quanto alegado pelo contribuinte desde o procedimento fiscal, de que os critérios de rateio efetivamente utilizados eram distintos daqueles cuja comprovação a fiscalização exigia.

Reparem que a decisão recorrida sequer adentra no conteúdo dos laudos para validar o exato valor considerado pelo Contribuinte como custo/despesa.

Logo, em meu entendimento os laudos apresentados conjuntamente com o Recurso Voluntário não se tratam de provas novas, mas apenas elementos adicionais trazidos com a finalidade de demonstrar as alegações do contribuinte trazidas desde o procedimento fiscal.

Nesse contexto, não vislumbro aqui a aplicação do §4º, do artigo 16, do Decreto 70.235/72.

Por essa razão neguei provimento ao Recurso da Fazenda Nacional quanto à este tema.

E quanto à dedutibilidade das despesas rateadas neguei provimento ao Recurso da Fazenda Nacional por compreender que o lançamento foi efetuado sem sequer ser solicitada qualquer comprovação do critério informado pelo Contribuinte desde a resposta à primeira notificação. Nem mesmo na segunda intimação a fiscalização levou em consideração o quanto informado e insistiu na solicitação de planilha com valores das horas trabalhadas por empresa do grupo.

## **2) - TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DA INSTITUIÇÃO DE USUFRUTO**

Importante inicialmente se atentar que alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins são operações sujeitas à apuração de ganho de capital.

Nesse contexto, a outorga temporária de usufrutos de ações trata-se de cessão onerosa de direitos. Ou seja, o contribuinte abre mão de um direito futuro em troca de recursos presentes. Logo, operação sujeita à apuração de ganho de capital.

Entendo que o reconhecimento da receita relativa à instituição do usufruto deveria sim levar em consideração o regime de competência. Entendo também que, por tal

regime, exige-se que as receitas sejam confrontadas com os custos e despesas correlatas, conforme determina a Resolução CFC nº 750/93, atualmente vigente:

*Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.*

*Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.*

Sobre os custos e despesas a serem considerados no negócio jurídico de outorga temporária de usufruto, bem se manifestou o relator do Acórdão nº 1201-000.386, nos seguintes termos:

*No usufruto de ações, os frutos que o usufrutuário gozará são exatamente os dividendos e o juro sob capital próprio (JCP) que a empresa investida pagará aos sócios ou, no caso, ao usufrutuário.*

*Nesse sentido, veja-se o art. 205 da Lei 6.404/76:*

*“A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação*

*(...)*

*§ 3º O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentre do exercício social”.*

**Para o nu proprietário, o custo da constituição do usufruto será o valor dos dividendos e do JCP que forem declarados pela companhia investida durante a vigência do contrato de usufruto, que ele deixará de fruir em virtude da constituição do usufruto. E o seu ganho será o preço pago pelo usufrutuário, in casu, o valor fixo de R\$6.080.000,00. Se a empresa investiga pagar mais frutos do que o preço do usufruto, o nu proprietário apurará uma perda. Caso contrário, apurará ganho de capital.**  
*(g.n)*

Nesse contexto, entendo que merece reforma o Acórdão *a quo*, ao mencionar que os custos e despesas deveriam ser controlados extracontabilmente, apenas para avaliação econômica do negócio jurídico realizado. Em meu entendimento os dividendos e JCP pagos no período do usufruto deveriam ser considerados para a apuração das bases de cálculo dos tributos.

Penso também que merece reparo o Acórdão *a quo* quando da conclusão de que identificada a falha na formação da base de cálculo dos tributos, novo cálculo deveria ser efetuado, para se retificar o valor inicialmente cobrado no auto de infração.

A meu ver, na lavratura do auto de infração a autoridade lançadora incorreu em vício material, errando na identificação da base de cálculo do imposto, infringindo o artigo 142, do CTN, que assim dispõe:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Constatado o vício material, em minha concepção deve-se cancelar o lançamento e não determinar a retificação do vício, como feito no julgamento a quo.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra