

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

Processo n°	16327.001653/2004-03
Recurso n°	154.510 Voluntário
Matéria	IRPJ e outros
Acórdão n°	103-22.935
Sessão de	28 de março de 2007
Recorrente	INTRAG PART ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	3ª Turma/DRJ/Fortaleza-CE

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO DE AÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA APROPRIADA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO REAL. O valor correspondente à contrapartida pela constituição de usufruto de ações e quotas de capital avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, recebido integralmente no início da vigência do contrato, constitui receita operacional da proprietária a ser apropriada ao longo do prazo de vigência do usufruto segundo o regime de competência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INTRAG PART ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de

decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao PIS e COFINS correspondentes aos fatos geradores até o mês de outubro de 1999, inclusive, vencidos o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que não a acolheu em relação à COFINS e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que deu provimento parcial para excluir da tributação apenas os valores reconhecidos sem observância do regime de competência. Os Conselheiros Márcio Machado Caldeira e Paulo Jacinto do Nascimento acompanharam o relator pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

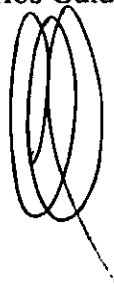
Presidente


ALOYSIO JOSÉ PERCINO DA SILVA

Relator

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

INTRAG PART ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA opôs recurso voluntário ao Acórdão n.º 6.609/2005, da 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE FORTALEZA-CE (fls. 128).

A exigência contempla autos de infração de IRPJ, fls. 51, e, como tributação reflexa, de CSLL, de PIS e de Cofins, às fls. 64, 55 e 59, respectivamente.

Segundo relatado pela DRJ: ✓

“(…)

3.3. O Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 37/47) encontra-se assim redigido:

“No exercício das funções do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, e em ação de fiscalização direta junto ao contribuinte acima identificado, CONSTATAMOS a seguinte irregularidade:

REDUÇÕES INDEVIDAS DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS EM DECORRÊNCIA DE REGISTRO DE RECEITA OPERACIONAL AUFERIDA, EM CESSÃO DE USUFRUTO DE COTAS E DE AÇÕES, CONTRA DIREITOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DO ATIVO PERMANENTE, COMO SE LUCROS DISTRIBUÍDOS FOSSEM.

1. OS FATOS ✓

1.1. O contribuinte, acima identificado, nos anos-calendário de 1999 e 2000, através dos contratos denominados “INSTRUMENTO DE CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES”, abaixo relacionados, instituiu o usufruto, a título oneroso, das seguintes cotas de capital e de ações de sua propriedade:

a) Contrato firmado em 29/10/1999, tendo como usufrutuário o BANCO ITAÚ S/A. e por objeto 210.381 cotas de emissão de CORCON PART. ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, com vigência a partir daquela data, até 29/10/2000;

b) Contrato firmado em 29/10/1999, tendo como usufrutuário o BANCO ITAÚ S/A., inscrito no CNPJ sob n.º 60.701.190/0001-04 e por objeto 210.381 ações nominativas ordinárias, de emissão da CIA. ITAÚ DE CAPITALIZAÇÃO, com vigência a partir daquela data, até 29/10/2000;

c) Contrato firmado em 08/11/1999, tendo como usufrutuário o BANCO ITAÚ S/A e por objeto 147.264.518 ações nominativas ordinárias de emissão de ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A, com vigência a partir daquela data, até 08/11/2000; e

d) Contrato firmado em 27/11/2000, tendo como usufrutuário o BANCO BANESTADO S/A. e por objeto 147.264.518 ações escriturais nominativas ordinárias de emissão da ITAÚ CAPITALIZAÇÃO S/A., com vigência a partir daquela data pelo prazo de 3 (três) anos.

1.2. Considerando que os usufrutos foram cedidos a título oneroso, o contribuinte, INTRAG PART. ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A., recebeu nas datas das assinaturas dos mencionados contratos, os valores de, respectivamente, R\$ 892.000,00, R\$ 39.070.000,00, R\$ 186.410.000,00 e R\$ 45.800.000,00.

1.3. Por outro lado, nos termos da cláusula 3ª do contrato mencionado no item "d" acima, o preço de R\$ 45.800.000,00 recebido, em 27/11/2000, do BANCO BANESTADO S/A refere-se, tão somente, ao período de 27/11/2000 até 31/10/2001, sendo que para o período posterior o preço seria pactuado entre as partes.

De acordo com os documentos contábeis apresentados a esta fiscalização, verificamos que o contribuinte utilizou o seguinte esquema contábil, para registro dessas operações, exemplificado pelo contrato identificado no item "a" do parágrafo 1.1:

a)	Por ocasião da contratação do usufruto e recebimento dos recursos:		
D	111010.4001045	Banco Conta Movimento	471,55
D	113310.1001001	Tít. e Val. Mobiliários / LFT	186.409.528,45
C	210004.1340009	(-) Part. Itaucap - Usufruto (Cta.Retificadora)	186.410.000,00
b)	Por ocasião do encerramento do exercício:		
D	210004.1340009	(-) Part. Itaucap - Usufruto (Cta.Retificadora)	186.410.000,00
C	210004.1031001	Part. Itaucap - Valor Patrimonial	186.410.000,00

1.5. Assim, os valores recebidos em decorrência da cessão dos usufrutos foram apropriados, inicialmente, a débito da conta "Disponibilidades" e "Aplicações Financeiras" e a crédito da conta retificadora do ativo na qual os investimentos, objeto de usufruto, estavam contabilizados. Posteriormente, a conta retificadora do ativo Investimento foi debitada, tendo como contrapartida a conta de Investimento.

1.6. Por outro lado, em cumprimento ao Termo Fiscal nº 02, no sentido de apresentar as justificativas contábeis, fiscais e jurídicas adotadas no procedimento adotado na contabilização do valor recebido pela cessão do usufruto de ações, como sendo decorrente de resultados na participação societária de empresa investida, o contribuinte, em 18/03/2004, esclareceu o que se segue:

"Sendo o investimento avaliado pelo MEP (método da equivalência patrimonial), o procedimento adotado na contabilização do valor recebido pela constituição do usufruto de ações reflete a boa técnica contábil.

A instituição do usufruto impõe a existência de dois titulares de direito sobre as ações: o nu-proprietário, que permanece com a propriedade das ações, e o usufrutuário, que passa a ser titular dos frutos que venham a ser declarados (dividendos e JCP).

Na constituição onerosa do usufruto, ainda não é líquido o valor da redução do investimento avaliado pelo MEP, correspondente à cessão dos frutos, o que justifica o lançamento em conta transitória retificadora.



No caso em exame, no encerramento do exercício de 1999, houve a declaração dos frutos, o que ensejou a baixa da devida conta retificadora do investimento."

(...)

3.4. Inexistindo transmissão de direito, os valores recebidos pela cessão do usufruto não são considerados como sendo decorrentes de resultados de alienação, ou seja, não devem ser classificados como ganhos de capital (art. 31 do Decreto-lei 1.598/77).

3.5. Não sendo ganhos de capital, os valores recebidos a título de permissão para o uso e fruição de direitos devem ser apropriados como sendo receitas operacionais, equivalentes a aluguéis; senão vejamos:

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*.

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."

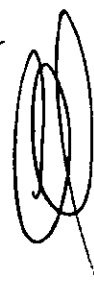
"Usufruto não comporta alienação, como direito é incessível. Mas seu exercício pode ser cedido a título gratuito ou oneroso. Nada impede assim que o usufrutuário, ao invés de se utilizar pessoalmente da coisa frutuária, o que poderia ser inútil e até vexatório, a alugue ou a empreste a outrem".

3.8. Como se depreende, além da semelhança entre os dois institutos, o bem objeto de usufruto pode ser alugado pelo usufrutuário. Ora, se o usufrutuário tem esse direito, o nu proprietário ao ceder o exercício do direito do usufruto a título oneroso estará também "alugando" esse direito a outrem, denominado usufrutuário.

3.9. Entretanto, não obstante o acima relatado, saliente-se que a Administração Tributária, ao resolver situação semelhante, assim se manifestou através do PN/CSN 04/95:

"Imposto de Renda - Pessoa Física"

Alienação ou Cessão de Direito do Usufruto.



O ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário.

As importâncias recebidas pela cessão do exercício do usufruto são consideradas como aluguéis e tributadas como tal.

(...)"

Por outro lado, os valores recebidos pela cessão do usufruto não podem ser considerados como rendimentos derivados de ações/cotas de capital, como pretende o contribuinte, porque, ao interpretar como dividendo/lucro aquilo que, como demonstrado, não corresponde ao conceito que lhe atribuí o Código Civil Brasileiro, o contribuinte deixou de observar o que dispõe o artigo 109 do Código Tributário Nacional, que contém, "verbis":

(...)-

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 pela INTRAG PART ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. 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 do exercício de um direito inerente a um ativo (participação societária).

(...)"

Impugnação às fls. 71.

O lançamento foi julgado procedente, conforme acórdão assim resumido:

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

Ano-calendário: 1999, 2000

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

1. O produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas.

2. O valor correspondente à cessão do usufruto está sujeito à incidência da tributação do imposto de renda, por não existir norma tributária que lhe conceda isenção.

3. O benefício fiscal concedido pelo art. 379, § 1º, do RIR/99 não pode ser interpretado extensivamente, ex vi do disposto no art. 111 do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.



CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Aplica-se às exigências ditas reflexas, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.”

Cientificada da decisão em 24/08/2006, fls. 153-verso, a interessada interpôs recurso no dia 21/09/2006, fls. 159. Suscita preliminar de decadência “parcial” dos autos de infração, uma vez que lavrados em 29/11/2004 e referentes a contratos assinados em 29/10/1999 e 08/11/1999.

No mérito, assegura ter ocorrido constituição (outorga) do usufruto das ações, na exata conformidade do art. 40 da Lei das S/A, de modo diverso do entendimento da fiscalização, que afirma ser a constituição do usufruto, na realidade, a sua cessão.

Afirma que a constituição do usufruto oneroso sobre ações implica risco tanto para o proprietário quanto para o usufrutuário e defende a existência de um custo na transmissão do direito real correspondente ao valor dos frutos declarados durante o período de vigência do usufruto. Define o custo como “sacrifício econômico destinado à percepção de receita”. A seu ver:

“Dessa forma, não há maneira de se quantificar o eventual ganho ou perda no momento em que o usufruto se constitui. Portanto, quando se recebe o preço do usufruto, a contrapartida se dá em uma conta retificadora do investimento.

Somente após a declaração de que a distribuição de lucros será efetuada num determinado valor é que o usufrutuário poderá reconhecer o montante a receber como um direito líquido e certo e o proprietário poderá conhecer o custo do usufruto.”

Informa que o seu investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial (MEP) e, por isso, a declaração de lucros da investida implica redução do valor do investimento. Contudo, na vigência do usufruto, como os frutos não são do proprietário das ações, a contrapartida não deve ser um valor a receber, mas o lançamento a débito na conta retificadora do investimento, que corresponde à apuração do custo. Junta parecer de Eliseu Martins para endossar o seu procedimento contábil, fls. 207. No seu parecer, o renomado professor fundamenta a sua aprovação no regime de competência, na necessidade de dimensionamento do risco e de demonstração da diferença entre o valor recebido e o que

receberia se não houvesse a transação, tendo em vista as informações para acionistas minoritários, credores e outros interessados “sobre ter sido essa operação adequada ou não.”


Conclui a recorrente: ✓

“Equivocou-se a fiscalização ao exigir o trânsito desses valores por conta de resultado, haja vista que não se está diante de uma receita, conforme dito no despacho decisório uma receita operacional equivalente a aluguel, mas sim de uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento)”

Declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) dos exercícios 2000 e 2001 com apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do lucro real anual, fls. 13 e 08, respectivamente.

Arrolamento confirmado pelo órgão preparador, fls. 216. ✓

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator ✓

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. ✓

A decadência deve ser reconhecida quanto aos fatos geradores anteriores a 29/11/1999, tendo em vista a ciência dos autos de infração em 29/11/2004, prestigiando-se a consolidada jurisprudência desta Câmara, abaixo exemplificada:

“DECADÊNCIA. IRPJ, CSLL, COFINS E FINSOCIAL. Até o ano-base 1991, o IRPJ e a CSLL se enquadravam na modalidade de lançamento por declaração, sendo regidos pela norma de decadência do art. 173, I, do CTN. Com o advento da Lei 8.383/91, passaram a ser classificados na modalidade de lançamento por homologação, sujeitando-se à norma de decadência do art. 150, § 4º, do Código. Finsocial/faturamento e Cofins são igualmente submetidas à disciplina do lançamento por homologação. (Ac. nº 103-22.631/2006)

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem. (Ac. nº 103-22.666/2006)”

No mesmo sentido é a orientação emanada da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“CSLL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. 1) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que tem a natureza de tributo, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, a exemplo do Imposto de Renda, estava sujeita a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu par. ún., c/c o art. 711 e §§ do RIR/80. A partir do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, por força das inovações da referida lei, o contribuinte passou a ter a obrigação de pagar o imposto e a contribuição, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, cabendo-lhe então verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular e, por fim, pagar o montante do tributo devido, se desse procedimento houvesse tributo a ser pago. E isso porque ao cabo dessa apuração o resultado poderia ser deficitário, nulo ou



superavitário (CTN., art. 150). 2) CSLL – As contribuições de seguridade social, dada sua natureza tributária, estão sujeitas ao prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional, lei complementar competente para, nos termos do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, dispor sobre a decadência tributária. 3) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado, em 05/04/2001, após a fluência do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador referente ao ano-calendário de 1995, ocorrido em 31/12/1995, operou-se a caducidade do direito de a Fazenda Nacional lançar a contribuição. (Ac. CSRF/01-05.137/2004)

CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. (Ac. CSRF/01-04.988/2004)"

Dessarte, deve ser excluído da exigência, por motivo de decadência, o crédito tributário de PIS e Cofins vinculado ao fato gerador de 31/10/1999. Os fatos geradores indicados nos autos de infração de IRPJ e CSLL, segundo o regime do lucro real anual, são de 31/12/1999 e 31/12/2000, portanto, não alcançados por decadência.

No mérito, discute-se o reconhecimento contábil de contrato de constituição de usufruto de ações e quotas de capital avaliadas com base no MEP, tema já examinado pela Câmara no julgamento do Recurso nº 153767, de empresa integrante do mesmo grupo empresarial ao qual pertence a recorrente, o Conglomerado Itaú. No referido julgamento, deu-se provimento ao recurso em função do erro do lançamento quanto à determinação da base de cálculo pelo regime de caixa, ao invés do regime de competência aplicável ao caso. O acórdão, de nº 103-22.934/2007, restou assim ementado:

"CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO DE AÇÕES AVALIADAS PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA APROPRIADA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO REAL. O valor correspondente à contrapartida pela constituição de usufruto de ações avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, recebido integralmente no início da vigência do contrato, constitui receita operacional da

proprietária, a ser apropriada ao longo do prazo de vigência do usufruto segundo o regime de competência.”

No presente caso, repete-se o mesmo equívoco, devendo-se, portanto, igualmente dar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

No tocante à tributação reflexa, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo acolhimento da preliminar de decadência em relação ao fato gerador 31/10/1999 (PIS e Cofins) e, no mérito, pelo provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007

ALOYSIO JOSÉ PERCINHO DA SILVA

