



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

Processo nº 16327.001718/2005-93
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.999 – 1ª Turma
Sessão de 8 de agosto de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente ITAU UNIBANCO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

INGRESSOS DE VALORES RECEBIDOS POR CONSTITUIÇÃO DE USUFRUTO ONEROSO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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 Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Livia de Carli Germano, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pela conselheira Livia de Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte em epígrafe contra o Acórdão nº 1103-00.453, por meio do qual o colegiado negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário.

Em relação à questão que interessa ao presente julgamento entendeu-se que o valor recebido pela outorga de usufruto oneroso e temporário de ações avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, recebido integralmente no início da vigência do contrato, é receita operacional da proprietária das ações, que deve ser apropriada ao longo do prazo de vigência do contrato de usufruto segundo o regime de competência. Nesse contexto, determinou-se o ajuste no cálculo do imposto lançado, para que a receita fosse assim considerada.

Durante o procedimento fiscal foram analisados contratos de constituição onerosa e temporária de usufruto de ações, nos quais constam o contribuinte como proprietário e terceiros como usufrutuários. O valor pactuado pelo usufruto foi recebido pelo contribuinte na data da assinatura dos respectivos instrumentos.

Sobre tais negócios jurídicos foi realizado lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS onde se considerou que os valores recebidos pela instituição do usufruto de ações deveriam ser considerados receita do contribuinte quando de seu ingresso financeiro.

Levou-se em consideração que a contabilização efetuada pelo contribuinte jamais consideraria o efeito da instituição do usufruto no resultado, tendo em vista que quando do recebimento dos valores houve lançamento a débito em "disponibilidades", no ativo, e a crédito de conta "retificadora do ativo" subconta credora da própria conta de "investimentos".

Num segundo momento a conta "retificadora do ativo" foi debitada e creditada a conta "investimentos".

Impugnado o Auto de Infração, a exigência em relação a esse item do lançamento foi integralmente mantida.

Regularmente oposto o Recurso Voluntário pelo Contribuinte, decidiu a Turma a quo, pelo voto de qualidade, determinar a adequação ao regime de competência das receitas decorrentes de usufruto de ações.

Restou consignado no voto condutor do acórdão que o montante recebido à vista deveria ser inicialmente apropriado a crédito em conta de passivo, pelo seu total, e a débito de conta ativa representativa de disponibilidades, caixa ou bancos, conforme o caso. Na fluência do prazo contratual, reconheceria a receita, mês a mês, pelo período de vigência do contrato, através de lançamento a débito da conta passiva e a crédito da conta de receita, oferecendo-se à tributação tal parcela, conforme recomenda o regime de competência (art. 177 da Lei 6.404/1976).

Ressaltou-se que, no caso concreto, os contratos não previam qualquer dispêndio para a proprietária das ações. Logo, a análise da lucratividade da transação (usufruto), ou seja, a verificação do sacrifício econômico destinado à percepção de receita, poderia ser realizada de modo extracontábil, sem qualquer prejuízo para o exame quanto ao acerto da decisão empresarial adotada, sob enfoque exclusivamente econômico. Logo, não foram considerados custos e despesas da operação.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência, demonstrando que enquanto o acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso para ajustar o lançamento, adequando as receitas decorrentes de usufruto de ações ao regime de competência, os acórdãos paradigmas, diante de situações fáticas idênticas, manifestaram entendimento diverso.

No acórdão 1201-000.386 decidiu-se que a tributação deveria recair sobre o ganho auferido com a operação (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), e não apenas sobre as receitas.

No acórdão 103-22.934 decidiu-se pelo cancelamento integral da infração lançada, tendo em vista o desrespeito ao regime de competência.

Regularmente intimada do Recurso do contribuinte a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, argumentando que *o preço recebido como contraprestação pela constituição do usufruto não depende de possíveis resultados futuros oriundos do investimento em participação societária. Trata-se de receita da proprietária das ações recebida na data da assinatura do contrato. O usufruto não está vinculado ao MEP e dele deve ser separadamente tratado quanto ao registro contábil. Esse critério contábil está em perfeita consonância com as prescrições da Lei Societária.*

Assim, pediu o não provimento do Recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

A admissibilidade do Recurso do Contribuinte não foi questionada pela Fazenda Nacional. A par disso, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

Com relação ao mérito, 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

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada

Peço vênia para discordar do muito digno Relator, conforme exposto a seguir.

Do tratamento tributário a ser dado 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 aos lucros distribuídos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial (MEP), conforme o Termo de Verificação Fiscal nº 01 (e-fl. 238).

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 (e-fl. 3361).

A contribuinte recorre a esta CSRF (e-fl. 8204) 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 (e-fl. 8208):

20. No momento da celebração do contrato de usufruto não se sabia o valor dos dividendos ou juros que seriam declarados durante a sua vigência: não havia liquidez do direito do usufrutuário nem do custo da instituição do usufruto para o proprietário.

21. Nesse momento ainda não havia maneira de se quantificar o eventual ganho ou perda. Por isso, no recebimento do preço do usufruto, a contrapartida se deu em uma conta retificadora do investimento. Somente após declarados os dividendos e juros ao longo do período de duração do usufruto é que o usufrutuário pôde conhecer o montante a receber como um direito líquido e certo e o proprietário pôde conhecer o custo do usufruto.

22. O investimento da Recorrente é avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Por isso, a declaração da investida (distribuição de lucros) implica redução do valor do investimento. Como, na vigência do usufruto, a titularidade dos frutos não é do proprietário das ações, o valor do investimento também deve ser reduzido, haja vista a diminuição no patrimônio líquido da investida. Todavia, a contrapartida dessa redução no valor do investimento não será um valor a receber

(como ocorreria se não existisse o usufruto), mas o lançamento a débito na conta retificadora do investimento, que permitirá a apuração do custo (e, afinal, do ganho ou perda de capital decorrente da operação).

23. Vale dizer, é nesse momento que se quantifica o custo, que não era conhecido quando da constituição do usufruto. Se o valor dos frutos declarados na vigência do usufruto for menor que o preço do usufruto (valor recebido pelo nu-proprietário), a diferença constituirá ganho do nu-proprietário: será exatamente o valor que sobrar na conta retificadora do investimento, que deve ser baixado em contrapartida a conta de resultado (lançamento a crédito como receita).

Por outro lado, a decisão recorrida adotou entendimento pelo qual a operação de constituição de usufruto não se confunde com a operação de aquisição de participação societária, sendo que uma não interfere na outra (e-fl. 3272):

A avaliação do investimento pelo MEP, conforme art. 248 da Lei Societária (Lei 6.404/1976), não se altera na vigência do usufruto nem com ele se confunde. O usufruto não está vinculado ao MEP e dele deve ser separadamente tratado quanto ao registro contábil.

Segundo a técnica contábil usualmente aceita, o montante recebido à vista deveria ser inicialmente apropriado a crédito em conta de passivo, pelo seu total, e a débito de conta ativa representativa de disponibilidades, caixa ou bancos, conforme o caso.

Na fluência do prazo contratual, transfere-se mês a mês o valor referente à parcela mensal - correspondente ao valor recebido dividido pelo período de vigência - da conta passiva (débito) para conta de receita (crédito), oferecendo-se à tributação, dessa forma, a receita relativa à constituição do usufruto pelo seu período de vigência, conforme recomenda o regime de competência (art. 177 da Lei 6.404/1976).

Os custos e despesas decorrentes, devidamente contabilizados, terão influência na apuração do resultado do exercício, como de resto ocorre com todos os custos e despesas da pessoa jurídica admitidos pela lei tributária.

Ressalve-se que, no caso concreto, os contratos não prevêm qualquer dispêndio para a proprietária das ações.

A análise gerencial da lucratividade da transação (usufruto), o seu "sacrifício econômico destinado à percepção de receita", bem lembrado pela recorrente, poderá perfeitamente ser realizada de modo extracontábil, sem qualquer prejuízo para o exame quanto ao acerto da decisão empresarial adotada, sob enfoque econômico.

A necessidade de detalhamento de informações aos credores, acionistas minoritários e outros interessados não apenas pode

como efetivamente deve ser atendida por meio das notas explicativas previstas no art. 176, §§ 4o e 5o, da Lei 6.404/1976.

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"¹. 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 distribuição de lucros, 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, está equivocada a contabilização dessas operações adotada pela contribuinte, fazendo-a apenas por contas patrimoniais.

Nesse sentido, e na busca de uma correta caracterização jurídica do ganho, correto é dar o mesmo tratamento dado a uma locação, considerando as características já apontadas pela Fiscalização (e-fl. 242):

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:

¹ Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 4ª edição, Rio de Janeiro:Forense Universitária, 1997.

"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.

Por fim, o recorrente ainda se socorre do Parecer Normativo COSIT nº 4, de 1995. Todavia, verifico que esse parecer trata de situações distintas daquela tratada no presente processo. Na espécie, está se tratando de constituição de usufruto de participação societária, ou seja, quando o proprietário da participação societária dispõe temporariamente da sua prerrogativa de usufruir do bem ou direito (constituição de usufruto). Por outro lado, o referido parecer trata de alienação de usufruto por parte de usufrutuário (alienação de usufruto) e de cessão de usufruto por parte do usufrutuário (cessão de usufruto), conforme o próprio recorrente relata (e-fl. 8209):

27. O Parecer Normativo COSIT N. 4, de 3.11.95 cuida de duas situações relacionadas com o usufruto: (1a) alienação do usufruto, pelo usufrutuário (que apura ganho de capital, pela diferença entre custo do direito e preço de venda do direito) e (2a) cessão do exercício do usufruto (em que o cedente, usufrutuário, aufere aluguéis).

Por se tratarem de espécies distintas de negócios, embora tenham como objeto o usufruto, entendo que não é possível a reclamada aplicação do referido parecer na presente questão.

Com isso, manifesto meu entendimento de que a decisão recorrida não merece reparo nessa parte.

Alteração do lançamento tributário

A contribuinte ainda reclama de uma suposta nulidade da decisão recorrida, acolhida pelo ilustre relator como um vício material do lançamento, conforme exposto a seguir.

A fiscalização realizou a tributação das receitas de usufruto 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 (e-fl. 3376):

Dessa forma, resolvo seguir a jurisprudência firmada pela CSRF para determinar a apuração dos tributos exigidos neste item do lançamento segundo o regime de competência, sem prejuízo do meu próprio entendimento acima exposto.

O ajuste das bases de cálculo das exigências deve ser realizado unicamente pela exclusão das parcelas não correspondentes ao período de apuração mensal, se PIS ou Cofins, ou anual, se IRPJ ou CSLL, considerados os valores já computados nos autos de infração.

O valor excluído de um período de apuração na forma descrita no parágrafo anterior não pode ser transferido para período subsequente, sob pena de ocorrência de agravamento daquele período (subsequente), o que resultaria em nulidade do ato.

A contribuinte recorre a esta CSRF afirmando que o entendimento adotado na decisão *a quo* diverge daquele adotado no Acórdão nº 103-22.934, pelo qual a manutenção parcial do lançamento corresponderia a uma mudança do critério jurídico do lançamento, nos seguintes termos (e-fl. 8210):

38. Ainda que, ad argumentandum tantum, se admitisse a existência de receita de aluguel, o acórdão paradigma nº 103.22934, em sentido oposto ao acórdão recorrido, cancelou totalmente o auto de infração, por ter ferido o regime de competência, quando entendeu tributável a suposta receita de aluguel no momento da constituição do usufruto.

39. Ora, se o acórdão combatido também reconheceu que o lançamento não aplicou o regime de competência, entendido como aplicável ao caso, deveria, por consequência, ter decretado a nulidade da autuação e não o seu refazimento.

40. O auto de infração deve conter todos os elementos necessários à identificação precisa da obrigação tributária, à vista dos fatos ocorridos e da legislação aplicável.

41. Em suma, neste processo, o auto de infração contém vício na apuração do tributo devido, pois, ainda que admitido (para argumentar) tratar-se de receita de aluguel, ele errou ao aplicar o regime de caixa na apuração do suposto débito.

Analisando inicialmente o Termo de Verificação da Infração Fiscal nº 1, verifico que a Fiscalização considerou ter a contribuinte auferido a disponibilidade econômica e jurídica na data da assinatura dos respectivos contratos de constituição do usufruto (item 6, e-fl. 244).

Concordo com a decisão recorrida de 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.

Processo nº 16327.001718/2005-93
Acórdão n.º **9101-002.999**

CSRF-T1
Fl. 8.666

Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo