



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

Processo n° 19740.000004/2006-56
Recurso n° 156.734 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão n° 107-09.588
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrentes BANERJ S/A E 1ª TURMA DA DRJ RIO DE JANEIRO
1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-I

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

Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA.

A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos.

A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato.

RATEIO DE CUSTOS - GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.

PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência.

B

1

D

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991).

PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS

MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL

As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SÉTIMA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reconhecer a decadência de PIS e COFINS, excluir da exigência a glosa de rateio de custos e a multa isolada dela decorrente, excluir os juros e multa isolada por postergação de imposto e reduzir a base de cálculo da omissão de receita para o valor de R\$ 23.746,31, nos termos do voto do relator. O conselheiro Marcos Shigueo Takata se declara impedido.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


LUIZ MARTINS VALERO

Relator

30 JAN 2009
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Hugo Corrêa Sotero, Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Participaram, ainda, os suplentes convocados: Silvana Rescigno Guerra Barretto e Décio Lima Jardim.

Relatório

1. Contra a recorrente, nos autos identificada, foram lavrados autos de infração (fls. 259/275), para exigência de:

1.1. IRPJ, no valor de R\$ 9.264.930,22;

1.2. Multa Isolada, no valor de R\$ 3.569.332,79;

1.3. Juros Isolados, no valor de R\$ 5.731,78;

1.4. PIS, no valor de R\$ 1.495,00;

1.5. CSLL, no valor de R\$ 3.428.280,31;

1.6. COFINS, no valor de R\$ 6.900,00;

1.7. Multas de 75% e dos demais acréscimos moratórios calculados sobre os todos os referidos tributos.

2. Referidas exigências, consubstanciadas nos autos respectivos, referem-se ao ano-calendário de 1999/2003 e originaram-se das seguintes irregularidades apontadas pela fiscalização:

2.1. Omissão de receitas

Em virtude da contabilização em conta patrimonial de receita auferida pela cessão onerosa ao Banco Banestado S/A, mediante contrato assinado em 27/11/2000, do usufruto de suas quotas de participação no capital da empresa Banerj Administradora de Cartões de Créditos Ltda.

A fiscalização entendeu que a transação teria simetria com o instituto de locação e que descabida a tentativa de atribuir tratamento simétrico ao recebimento de dividendos, tendo em vista a diversidade de natureza jurídica. Entendeu que o valor de R\$ 230.000,00 seria tributável.

2.2. Despesas julgadas desnecessárias

A fiscalização alegou que em virtude de auditoria realizado no Banco Itaú (controlador do grupo), fora revelada a existência de dedução de valor pago pela fiscalizada à sua controladora a título de rateio de custos. Os pagamentos foram amparados em contrato

denominado “Convênio de Rateio de Custos Comuns” (fls. 88/89), sem que fossem comprovados documentalmente a sua ocorrência pela efetiva utilização da “estrutura compartilhada” entre as empresas, os critérios detalhados de rateio e a necessidade dos encargos às suas atividades. Fora informado que o controlador recebeu a quantia de R\$ 33.409.562,00, valor atribuído como tributável.

2.3. Perdas do recebimento de créditos

A fiscalização apurou, ainda, que houve indevida dedução na DIPJ, a título de despesas com perdas no recebimento de créditos, cuja documentação apresentada às fls. 110/120 teria sido insuficiente para atestar a sua dedutibilidade.

Asseverou o fisco que a fiscalizada apresentou parte dos documentos que comprovariam a existência de litígio judicial, sem elementos suficientes para associá-los às quantias deduzidas e, muito menos, para validar seus valores e confirmar as condições necessárias à sua dedução. Apurou como valor tributável a quantia de R\$ 1.825.971,20.

Ainda com relação às perdas no recebimento de créditos, a fiscalização concluiu que houve novamente indevida dedução da quantia de R\$ 1.594.187,73 sem qualquer comprovação hábil que indicasse a existência das operações que teriam gerado os créditos e suas perdas. Aduziu o fisco que a empresa apresentou parcialmente, em 26/12/2005, o material solicitado e neste mesmo ato solicitou a ampliação de prazo para apresentação dos documentos faltantes. No entanto, o último pedido não fora aceito, em virtude da aproximação do prazo decadencial da tributação pelo IRPJ do ano de 2000(fl. 248).

2.4. Postergação do pagamento do IRPJ

A fiscalização alega que houve postergação do pagamento do IRPJ, tendo em vista a antecipação indevida da dedução de valores (R\$ 116.591,69 e R\$ 6.739,04) a título de perdas antes de decorrido o prazo legal (fls. 247/248).

Da postergação resultou a exigência de Multa de Ofício Isolada, no valor de R\$ 23.124,48 (fl. 254) e Juros de Mora Isolados, no valor de R\$ 5.731,78 (fls. 255 e 268), que foram calculados de acordo com os demonstrativos de fls. 254/255 e compõem o demonstrativo de fl. 268.

2.5. Multas Isoladas por falta/insuficiência de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada

Em decorrência da glosa das despesas com rateio restaram afetadas as bases de cálculo das estimativas mensais calculadas com base em balanços ou balancetes de redução ou suspensão. Por isso foram exigidas multa de ofício isolada de 75%, no montante de R\$ 3.546.208,31.

2.6. Por decorrência das infrações exigiu-se, também, Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL. Decorrente da Infração de Omissão de Receitas, exigiu-se contribuições ao PIS/Pasep e COFINS.

Impugnação

3. Cientificada, a recorrente ofertou, tempestivamente, em 27/10/2006, impugnação (fls. 294/312), na qual acostou requerimentos e documentos, aduzindo:

3.1. Em relação a omissão de receitas (usufruto de quotas de participação societária), argumentou:

3.1.1. Que na data do lançamento a decadência do direito de constituir o suposto crédito tributário apurado com relação à Contribuição para o PIS e à COFINS já havia se consumado, eis que tributos sujeitos ao lançamento por homologação e passados cinco anos, havia de se cancelar os respectivos autos de infração;

3.1.2. Que não havia qualquer dúvida quanto a instituição de usufruto entre a recorrente e os usufrutuários, e que referida instituição fora em conformidade com o art. 40 da Lei das S.A. e não a “cessão” do usufruto (simetria à locação); que a fiscalização, em nenhum momento, teria demonstrado que o negócio não se subsumia ao referido dispositivo legal;

3.1.3. Que não houve cessão do usufruto e que o art. 1.393 do Código Civil seria aplicável apenas ao usufrutuário e não ao proprietário;

3.1.4. Que na condição de proprietária das ações, e não usufrutuária, haveria impossibilidade material de cessão do usufruto;

3.1.5. Que “a contabilização de investimentos entre coligadas e controladas, feita com base no método da equivalência patrimonial, deveria sempre refletir a sua oscilação patrimonial, devendo, inclusive, levar em conta os lucros distribuídos por aquelas empresas, na forma de dividendos, debitando-se a conta Investimentos e creditando-se a conta Caixa ou Bancos”;

3.1.6. Que na celebração do contrato, não havia certeza e liquidez quanto ao direito ao recebimento dos juros e dividendos, seja para o nu-proprietário seja para o usufrutuário, pois impossível precisar naquela ocasião se haveria efetivamente distribuição de lucros, e, se distribuídos os lucros, daria para precisar o valor dos dividendos ou juros sobre o capital próprio a serem declarados durante a vigência do contrato;

3.1.7. Que não dispunha de precisão na apuração de eventual ganho ou perda no momento em que o usufruto se constitui, “pois não se sabia naquela ocasião se haveria efetivamente distribuição de lucros e, na hipótese eventual de distribuição, qual seria o valor dos dividendos ou juros sobre o capital próprio a serem declarados durante a vigência do contrato”;

3.1.8. Que não havendo métodos precisos de se quantificar ganho ou perda (no momento em que o usufruto se constitui) que eventualmente viessem a ter, a contrapartida do preço ajustado deveria corresponder, naquele momento, a uma conta retificadora do investimento;

3.1.9. Que o investimento no Banco Banestado S/A seria avaliado pelo método da equivalência patrimonial; Que assim sendo, “a declaração da investida (distribuição de lucros) implicaria redução do valor do investimento (avaliado por ela pelo método de equivalência patrimonial); contudo, a contrapartida não seria um valor a receber, mas sim o

lançamento a débito na conta retificadora daquele investimento, que corresponderia verdadeiramente à apuração do custo”;

3.1.10. Que equivocada a exigência do trânsito desses valores por conta do resultado, pois eles não corresponderiam a uma receita operacional (equivalente a um aluguel, como entendeu o autuante), mas sim a uma variação inerente ao direito adquirido anteriormente (investimento).

3.2. Em relação ao Convênio de Rateio de Custos Comuns, alegou:

3.2.1. Que o auto de infração estaria eivado de nulidade, face a violação ao princípio da motivação, tendo em vista que a fiscalização não procurou entender os critérios de rateio dos custos e não apresentou prova de indedutibilidade das despesas;

3.2.2. Que o contrato de rateio de custos e despesas, em que pese não figurar como típico no Direito Civil, seria comumente utilizado em grupos de empresas que objetivando a racionalização dos custos do grupo, concordassem em compartilhar estruturas, pessoal, bens etc;

3.2.3. Que de acordo com o contrato, determinadas atividades são concentradas em uma empresa, que assume os custos e despesas de atividade que beneficiam as demais empresas do grupo, cabendo-lhe, por isso, ter seu patrimônio reparado pelas demais;

3.2.4. Citou entendimento doutrinário a respeito, explicitando que na visão de Natanael Martins, o critério de rateio preferível seria o da imputação direta (quantificação efetiva do custo ou da empresa pela mediação do custo homem/hora ou máquinas/hora ou energia elétrica consumida etc);

3.2.5. Que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e a doutrina, haveriam de ser aplicadas, além da imputação direta, outros critérios (dos quais a receita líquida seria apenas um deles), tendo em vista que o critério a ser escolhido não seria absolutamente determinante da correção do procedimento;

3.2.6. Que aderindo ao Convênio de Rateio de Custo Comuns (CRCCC, fls. 88/89), passou a utilizar as áreas financeira, de controle econômico, de apoio ao desenvolvimento e marketing, de mercado de capitais, de consultoria jurídica, de recursos operacionais, de recursos humanos e suporte administrativo e de auditoria e crédito;

3.2.7. Que de acordo com a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 101-93.013, de 16/03/2000), poderia ser adotado critério de rateio baseado na receita líquida;

3.2.8. Que o critério de apropriação de custos adotado por ela teria variado em função do tipo de atividade exercida por cada uma das áreas e utilidades;

3.2.9. Que o Laudo de Avaliação dos Critérios para Apuração do Convênio de Rateio de Custos Comuns, elaborado pela empresa de Boucinhas e Campos Auditores Independentes para o período autuado (fls. 331/368), esclareceria, à vista da diversidade de critérios adotados, o aproveitamento de pessoal, de sistemas, de produtos e de tantos outros;

3.2.10. Que o laudo noticia que seria possível verificar que os critérios por ela adotados seriam objetivos e perfeitamente coerentes com as atividades compartilhadas, cabendo, portanto, o seu reconhecimento;

3.2.11. Que na hipótese de se concluir pela correção do procedimento adotado pela fiscalização, o mesmo critério adotado pelo autuante deveria ser utilizado em relação às demais empresas do mesmo grupo;

3.2.12. Que a fiscalização em momento algum teria contestado o montante global dos custos rateados, mas que havia limitado sua discordância ao critério de apuração dos custos por adotado, substituindo-o, a pretexto de ausência de prova documental, por outro critério;

3.2.13. Que a aplicação às outras empresas conveniadas do entendimento da fiscalização, que o método de apuração pelo custo indireto seria o correto levaria a apuração por elas de despesa maior do que a efetivamente apurada, fato não considerado pela fiscalização nelas abertas sem nada a dizer;

3.2.14. Que o Fisco estaria exigindo tributo que já teria sido pago por outra empresa conveniada, o que ofenderia ao princípio da moralidade, à medida que apenas “corrigiria” o procedimento dos contribuintes naquilo que favorecesse a arrecadação, levando em conta somente as vantagens que seriam conferidas ao Erário. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

3.3. No que atine às Perdas no recebimento de créditos, a recorrente alega, em síntese:

3.3.1. Que até o momento do recebimento da intimação fiscal datada de 20/12/2005, teria atendido prontamente todos os pedidos da fiscalização, bem como entregue a documentação que lhe vinha sendo solicitada durante a ação fiscal, que em que pese sua conduta, não fora considerado seu pedido de prorrogação do prazo para atender a essa última intimação, que demandaria o levantamento e a apresentação de um grande número de documentos;

3.3.2. Que os valores de R\$ 392.201,23 e R\$ 775.156,05, indicados pelo autuante nos itens 5.c e 5.d do Termo de Verificação Fiscal, teriam sido por ele equivocadamente trocados, um pelo outro, ensejando, erroneamente, a exigência de um montante a maior de R\$ 130.145,72, a título de principal;

3.3.3. Que protocolizou em 29/12/2005, uma petição junto à “Central de Atendimento do Contribuinte” juntamente com a documentação comprobatória dos valores questionados.

3.4. Com relação a Postergação de pagamento de IRPJ (antecipação da dedução de perdas incobráveis antes do prazo legal), aduziu que:

3.4.1. Que discorda da apuração do valor tributável de R\$ 116.591,69, mas concorda com apuração do valor tributável de R\$ 6.739,04, tendo efetuado o recolhimento correspondente por meio de DARF;

3.4.2. Que o mencionado valor de 116.591,69 corresponderia uma perda de crédito com vencimento previsto para 03/02/1999 em contrato firmado com um cliente que, na verdade, estaria inadimplente desde 05/01/1998, ou seja, a mais de dois anos em 31/12/2000;

3.5. Requereu, ao final, em homenagem ao princípio da verdade material, a juntada aos autos da petição antes aludida – acompanhada com documentos referentes às perdas no recebimento de créditos – supostamente apresentada na CAC em 29/12/2005, solicitando que, na hipótese de suas alegações não serem acolhidas, o método adotado pela fiscalização fosse aplicado a todas as empresas do grupo signatárias do convênio de rateio de custos, reconhecendo-se todos os efeitos daí decorrentes em relação àquelas empresas, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Protestou, por fim, pelo cancelamento integral da autuação e, caso necessário, pela realização de perícia técnica.

3.6. A *posteriori* (em 04/07/2006) apresentou, a petição de fls. 373/376, acompanhada dos documentos de fls. 377/384, argumentando:

3.6.1. Que haveria cobrança de multa em duplicidade na exigência de multa de ofício isolada pela redução indevida das bases de cálculo mensais estimadas (item 5 do auto de infração) juntamente com a exigência da multa de ofício incidente sobre o valor do imposto lançado (valores tributáveis dos itens 1 a 4 do auto de infração), haja vista que o valor calculado para o mês de dezembro corresponderia ao total do IRPJ devido no ano; planilha anexa (fl. 382) demonstraria que a multa isolada deveria ser cancelada;

3.6.2. Que no tocante às deduções de valores referentes ao rateio de custos, as diversas projeções da Secretaria da Receita Federal, por serem partes de um órgão único, deveriam compartilhar informações e adotar procedimentos idênticos, para garantir ao administrado a adoção do mesmo tratamento a um fato que produza efeitos nas suas diversas jurisdições;

3.6.3. Que a Deinf/DJO adotou, em relação a recorrente, procedimento diverso do que a Deinf/SP teria adotado em relação ao Banco Itaú e às demais empresas do conglomerado, em fiscalização realizada no referido banco e empresas do grupo em São Paulo, no ano de 2003, na qual teria sido apurada a existência do Contrato de Rateio de Custos Comuns;

3.6.4. Que a Deinf/SP, considerando a alegada falta de apresentação de demonstrativos de rateio e outros elementos, teria desconsiderado o critério utilizado pelas empresas do conglomerado Itaú e teria estabelecido um critério com base na receita bruta para, ao final, concluir que nem todos os custos e despesas incorridos pela empresa seriam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL;

3.6.5. Que a fiscalização agindo de forma distanciada da fiscalização de São Paulo, alegou ausência de planilhas que comprovassem a efetiva utilização da estrutura material e pessoal do Banco Itaú S/A, e glosou todas as suas despesas apresentadas a título de rateio;

3.6.6. Que, de acordo com planilha elaborada pela fiscalização de São Paulo (fl. 384), que teria fundamentado o auto de infração lavrado contra o Banco Itaú (Proc. 16327.000009/2005-91) e teria sido elaborada com base na receita bruta do Banco Itaú e das demais empresas do conglomerado (dentre as quais se encontra a interessada), o valor da a ser

glosado no ano de 2000 seria de R\$ 822.081,90 e não de R\$ 32.587.480,10, como entendera o autuante;

3.6.7. Que, partindo do critério utilizado pela Deinf/SP (por intermédio de planilha elaborada), ainda que reflita equívocos de digitação que ensejariam uma distorção na proporcionalidade dos custos, seria possível verificar que a receita bruta por ela auferida no ano de 2000 corresponderia a 3,15777090% da receita total das empresas conveniadas (fl. 384).

Julgamento em Primeiro Grau

4. Submetida à apreciação da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I -RJ, em sessão de 25/08/2006, a impugnação acima sintetizada teve parcial êxito, uma vez que a referida Turma, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, indeferiu o pedido de perícia e julgou (i) procedentes os lançamentos relativos à Contribuição para o PIS, o lançamento relativo a COFINS, bem como a exigência de juros de mora isolados, (ii) procedentes em parte os lançamentos relativos ao IRPJ, da CSLL e a exigência de Multa Isolada.

5. Formalizada nos Acórdão DRJ/RJOI nº 12-11.516, de Fls. 388/410, a decisão de 1ª instância contou com os seguintes fundamentos:

5.1. Preliminar: Entenderam descabida a preliminar suscitada, eis que não foi omitida qualquer formalidade essencial no lançamento, fora demonstrado o motivo e o auto de infração apresentou todos os requisitos exigidos em lei.

5.2. Perícia: Consideraram a prova requerida prescindível, tendo em vista que as alegações da recorrente são passíveis de demonstração nos autos e o simples exame do julgador é suficiente para formação da convicção.

5.3. Quanto a petição direcionada ao “Centro de Atendimento ao Contribuinte” aduziram que não havia prova nos autos do efetivo protocolo, restando seu pedido prejudicado.

5.4. Quanto ao mérito, apontaram os seguintes argumentos:

5.4.1. Quanto a omissão de receita auferida em usufruto oneroso de quotas: Reputaram correta a atitude da fiscalização de afirmar que a recorrente apropriou erroneamente os valores recebidos em pagamento pela cessão temporária do direito de fruir das ações, equiparando-os a dividendos derivados dessas mesmas ações. Consideraram que a natureza jurídica do preço recebido como contraprestação pela cessão de um direito seria totalmente diversa daquela dos dividendos e juros sobre o capital próprio. Concluíram, pois, que o recebimento do preço pela cessão do direito de fruir correspondeu a um acréscimo patrimonial da fiscalizada no momento da constituição do usufruto, se enquadrando no conceito de renda.

5.4.2. Quanto a dedução indevida de despesas – rateio, aduziram: (i) que necessária a leitura do art. 299 do RIR/1999 e Parecer Normativo CST nº 32, de 1981; (ii) que a escrituração das despesas, nos moldes do art. 251 do RIR/99, tem de se pautar em documentos idôneos, aptos a comprovar a sua existência e conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita. Citaram entendimento doutrinário; (iii) asseveraram que dos autos se verifica que a recorrente não apresentou documentação hábil a comprovação de que a despesa glosada correspondia a efetiva utilização dos serviços de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/financeira, marketing, recursos

operacionais (sistema de computadores) e recursos humanos, conforme previsto no item “a” do convênio firmado. De igual modo, disseram que a recorrente não demonstrou as operações nas quais houve a utilização efetiva de funcionários do Banco Itaú S/A, tampouco exibiu elementos que indicassem que os custos eram apurados e rateados conforme a efetiva utilização, de acordo com métodos estatísticos e matemáticos; (iv) que não restou demonstrado qualquer critério de rateio; (v) que não há qualquer evidência de que tenham sido apresentados demonstrativos dos custos e respectivos rateios com base na efetiva utilização da estrutura operacional; (vi) que ao examinarem o “Laudo de Avaliação dos Critérios para Apuração do Convênio de Rateio dos Custos Comuns”, juntado à impugnação, verificaram que a recorrente se limitou a descrever os critérios de rateio utilizados e demonstrar genericamente que tais critérios estariam de acordo com as normas contábeis, o que efetivamente não comprova a utilização da estrutura que teria sido disponibilizada pelo Banco Itaú S/A à interessada; (vii) de igual modo, entenderam que o demonstrativo intitulado “Conglomerado Itaú X CRCC” não seria suficiente para comprovar a efetiva utilização da estrutura operacional do Banco Itaú; (viii) rechaçaram a alegação de utilização de critérios distintos pela fiscalização, eis que a dedução de despesas, na apuração do lucro real é faculdade do contribuinte, pelo fato de que ainda que pertencentes ao mesmo grupo, as pessoas jurídicas mencionadas são distintas umas das outras e pelo fato de que os lançamentos efetuados pela Deinf/SP estão sujeitos reexame.

5.4.3. Quanto às perdas no recebimento de créditos, (i) retificaram o valor tributável para R\$ 1.443.016,38, tendo em vista o erro de soma; (ii) asseveraram que a recorrente não comprovou que teria apresentado toda a documentação que foi solicitada pela autoridade fiscal e tampouco comprovou que teria protocolado a petição endereçada a “Central de Atendimento ao Contribuinte”; (iii) persiste a situação de que a documentação ofertada pela recorrente não é suficiente para atestar a dedutibilidade dos dispêndio e que a mera menção de existência de ação judicial não comprova valores efetivos; (iv) em relação aos demais valores glosados atinentes a perdas no recebimento de créditos, entenderam não comprovadas sequer na fase impugnatória.

5.4.4. Quanto à postergação do IRPJ – antecipação de despesas com créditos incobráveis, mantiveram o lançamento, tendo em vista a repactuação de fl. 67.

5.4.5. Sob o argumento de que a exigência de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativa tem natureza distinta da multa de ofício apurada sobre o valor da diferença do IRPJ apurado ao final do período, mantiveram o lançamento quanto a referida multa, reduzindo, entretanto, para 50%, tendo em vista a nova redação ao art. 44 da Lei nº. 9.430/96.

5.4.6. Corrigiram erro material da fiscalização, alterando-se a base de cálculo do lançamento (IRPJ) de 37.059.720,93 para o valor de R\$ 36.676.766,11, elaborando, para tanto, demonstrativo à fl. 21. O IRPJ, em virtude disso, fora reduzido para R\$ 9.169.191,53.

5.4.7. Quanto ao PIS e a COFINS, mantiveram o lançamento, afastando a alegação de decadência em virtude do prazo diferenciado de 10 (dez), conforme art. 45 da Lei 8.212/91;

5.4.8. No que atine a CSLL, em virtude da apuração de omissão de receitas e dedução indevida dos dispêndios relativos ao rateio e perdas de créditos, decidiram pela procedência parcial, exigindo-se o valor remanescente de R\$ 3.393.107,28, além d multa de 75% e demais acréscimos de mora (fl. 22);

5.4.9. Apresentaram os valores exonerados à fl. 23 e recorreram de ofício a este Colegiado.

Recurso Voluntário

6. Irresignada com a solução constante do Acórdão acima resumido, do qual foi cientificada em 17/11/2006, a contribuinte recorre a este Primeiro Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 422/455 interposto em 15/12/2006.

7. Recurso de Ofício à fl.3.

8. Em sua peça recursal pretende reformar a decisão de 1ª instância, ratificando, as razões apresentadas na impugnação, acrescidas dos seguintes argumentos:

8.1. Insurge-se contra a decisão recorrida no que atine a equiparação de usufruto a aluguel, pois houve tão-somente transmissão do direito real de uso e gozo do bem.

8.2. Exemplifica às fls.437/439 o correto registro contábil dos efeitos da constituição do usufruto, com duas hipóteses de ganho e uma de perda;

8.3. Cita outros julgados do Conselho de Contribuintes sob o mesmo tema.

8.4. Adicionou à fl. 440 a resposta do Banco Itaú S/A à fiscalização.

8.5. Por assim ser, requer: (i) nulidade do auto de infração em face da ausência de provas capazes de motivar o ato administrativo de lançamento; (ii) acolhimento dos rateios, na hipótese de não ser acolhida a nulidade; (iii) reforma da decisão da DRJ com o fim de cancelar os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao usufruto.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende aos demais requisitos legais. Também o de Ofício. Deles conheço.

Analiso primeiramente as alegações de decadência, afastando-as, de plano, no tocante ao IRPJ e à CSLL, pois o fato gerador destes tributos, quando o contribuinte opta pela apuração anual ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário. Os Autos de Infração foram cientificados ao contribuinte 28 de dezembro de 2005, contendo exigências relativas aos fatos geradores ocorridos em 31.12.2000, não ocorrida, portanto, a decadência em relação ao IRPJ e CSLL.



Já quanto às contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, bem como quanto às Multas Isoladas do IRPJ por falta ou insuficiência de estimativas, os fatos geradores ocorreram no último dia de cada mês, restando assim fulminadas pela decadência, nos precisos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, as exigências referente aos meses de janeiro de 2000 a novembro de 2000.

No mérito:

1) Quanto à infração caracterizada por omissão de receitas, a despeito dos bem lançados argumentos da recorrente, notadamente a brilhante exposição oral do seu patrono Dr. Luciano Amaro, cujos fundamentos pretendo estudar mais a fundo em casos futuros, esta Câmara já firmou entendimento de que, em casos da espécie, há “preço de venda”, como bem explicitado no Relatório Fiscal. Sob a ótica fiscal esse “preço de venda” é o valor de alienação de um direito real (representado pelo usufruto).

Precedente:

“IRPJ. USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. (Recurso: 155741. Acórdão 7ª Câmara nº Acórdão 107-09293)”

Entretanto, a alienação se deu por prazo certo, sendo que a receita representada pelo preço, ainda que recebido antecipadamente, é auferida na medida do tempo de vigência do contrato, em outras palavras, a receita é ganha para fins contábeis e fiscais a cada período de apuração contido no período de vigência de cada contrato.

Nesse sentido tem sido as Decisões deste Colegiado em casos análogos, veja:

“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. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito: 1) por maioria de votos, em relação ao item omissão de receita de constituição de uso fruto, 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 e 2) por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso quanto ao item glosa de rateio de custos. (1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-22.934 em 28.03.2007. Publicado no DOU em: 22.06.2007)”

“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. Recurso Voluntário Provido em Parte. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação às exigências da contribuição para o PIS e da COFINS referentes ao mês de outubro/1999, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator) e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar em relação à COFINS, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência referente ao item "rateio de despesas", reduzir a exigência referente ao item "usufruto de cotas" e ajustar a compensação de prejuízos. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e João Carlos de Lima Júnior que deram provimento parcial em maior extensão, para afastar integralmente as exigências da COFINS e da contribuição para o PIS. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.074 em 29.03.2007. Publicado no DOU em: 16.08.2007)”

Assim, os valores devem ser assim distribuídas para efeitos de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS:

DEMONSTRATIVO DE DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA RECEBIDA NO ANO-CALENDÁRIO DE 2000 PELO PRIMEIRO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO CONTRATO (COMPETÊNCIA CONTÁBIL)

Fls.	Periodo de vigência	Valor Total Recebido	Usufruto Cedido
101	27/11/2000 a 31/10/2001	230.000,00	Cotas da BANERJCARD
Distribuição da Receita pelos meses de vigência, pro-rata-dia			
MÊS/ANO	VALOR	ACUMULADO	QTDE DIAS
nov/00	2.713,86	2.713,86	4
dez/00	21.032,45	23.746,31	31
jan/01	21.032,45	44.778,76	31
fev/01	18.997,05	18.997,05	28
mar/01	21.032,45	40.029,50	31
abr/01	20.353,98	60.383,48	30
mai/01	21.032,45	81.415,93	31
jun/01	20.353,98	101.769,91	30
jul/01	21.032,45	122.802,36	31
ago/01	21.032,45	143.834,81	31

Fls.	Período de vigência	Valor Total Recebido	Usufruto Cedido
101	27/11/2000 a 31/10/2001	230.000,00	Cotas da BANERJCARD
Distribuição da Receita pelos meses de vigência, pro-rata-dia			
MÊS/ANO	VALOR	ACUMULADO	QTDE DIAS
set/01	20.353,98	164.188,79	30
out/01	21.032,45	185.221,24	31
TOTAL	230.000,00	44.778,76	339

Portanto, o valor tributável no ano-calendário de 2000, para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS é de R\$ 23.746,31.

2) Quanto às Perdas no Recebimento de Créditos

2.1) Postergação (lançamento de juros e multa isolada)

Remanesce o litígio em relação ao valor de R\$ 116.591,69 referente ao crédito não pago em nome do Cliente Noel Ferraz da Cunha.

Os documentos apresentados com a impugnação, fls. 317 a 327, ao contrário do que entenderam os julgadores de primeiro grau permite concluir que, independentemente de renegociações posteriores, para as quais há disciplina própria na legislação para reversão de perdas já contabilizadas, o crédito estava vencido desde 05.01.98, portanto em condições de ser baixado como perda em 31.12.2000. Indevidas, portanto as exigências de multa isolada e juros de mora nos valores respectivos de R\$ 21.860,92 e R\$ 5.731,78, respectivamente, fls. 254/255.

2.2) Demais Perdas levadas a débito de resultados, mas não comprovadas

Com relação a essas perdas, desde a impugnação e agora no recurso o contribuinte se limita a sustentar que teria protocolado na CAC, em 29.12.2005, uma petição acompanhando a documentação comprobatória, mas não traz prova alguma do fato alegado. Junta às fls. 494, o que nomina de DOC 4, cópia da suposta Petição. Entretanto o documento anexado refere-se a uma resposta à intimação fiscal, protocolada em 26.12.2005, de cujo teor o fisco tinha conhecimento, conforme menção expressa às fls. 248. Mantenho, portanto essa exigências, com as retificações de valores já providenciadas pela DRJ.

3) Quanto à Glosa de Custos/Despesas Rateados, julgados desnecessários e ou não comprovados

A fiscalização da autuada foi iniciada em 13/07/2004, fls 09. Depois de várias prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal e diversas intimações relativamente a outros itens objeto da auditoria, somente em 09.12.2005, fls. 93/94, a partir de Representação Recebida da DEINF/SP dando conta de que o Banco Itaú S/A recebeu da fiscalizada no ano-calendário de 2000 os valores listados às fls. 85, no montante de R\$ 33.409.562,00, foi a fiscalizada instada a apresentar documentação e esclarecimentos os seguintes esclarecimentos:

1) ratificar, por escrito que os valores relacionados para o ano-calendário de 2000, no total de R\$ 33.409.562,00, foram efetivamente pagos ao Banco Itaú S/A em consequência do contrato denominado “Convênio de Rateio de Custos Comuns”, retificando e esclarecendo eventuais divergências;

2) informar em que conta de “despesas operacionais” os mencionados valores foram apropriados (apresentar o razão contábil), bem como se os mesmos foram excluídos do lucro líquido do exercício para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL relativamente ao ano-calendário de 2000;

3) manifestar-se, também por escrito, relativamente aos “esclarecimentos” prestados à fiscalização pelo controlador Banco Itaú S/A acima reproduzidos;

4) Comprovar com documentação hábil e idônea:

a) a efetiva utilização dos serviços que teriam sido prestados pelo Banco Itaú S/A ao Banco Banerj S/A no ano-calendário de 2000;

b) o rateio dos valores pagos mensalmente em 2000 em decorrência desses mesmos serviços, elaborado com base no item “a” acima, discriminado os funcionários que teriam sido objeto de rateio, o custo bruto desses funcionários, o total de horas trabalhadas para o Banerj, o total de horas apropriadas no rateio e o valor total apropriado;

c) 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 fonte produtoras dos rendimentos.

Em 16.12.2005, fls. 97, a fiscalizada respondeu à Intimação, confirmando a contabilização e a dedução das despesas, solicitando prorrogação do prazo para apresentação do livro Razão, concordando com a resposta dada pelo Banco Itaú S/A e esclarecendo que o Convênio de Rateio de Custos não envolve prestação de serviços, mas sim compartilhamento de estrutura material e pessoal para o atendimento das necessidades operacional de ambas as partes, nas áreas de auditoria, contencioso judicial, consultoria jurídica, contabilidade/finanças, recursos operacionais e humanos.

Depois disso, em 28.12.2005, o Termo de Verificação Fiscal, tendo concluído o fisco:

“[...] não apresentando qualquer elemento novo ou documentação que comprovasse a efetiva utilização da “estrutura compartilhada”, os critério de rateio, os valores rateados ou a necessidade dos encargos pagos para manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Novamente, portanto, não ficou comprovado que os encargos suportados pelo Banerj [...] sequer foi comprovado ou foi apresentado qualquer elemento que indicasse, ainda que de forma precária, que as despesas rateadas tenham de fato ocorrido, que seu ônus tenha sido suportado pelo controlador e que seus efeitos tenham beneficiado o Banerj de alguma forma.”

Como regra geral, o dever da prova é do fisco. Nesse sentido é o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda – 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. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Portanto é o fisco que deve provar que a despesa ou custo é inexistente ou que é falso o documento que suportou o lançamento contábil ou ainda que a despesa não é normal, usual ou necessária. Esse ônus jamais pode ser transferido ao contribuinte, quando os comprovantes forem apresentados ou quando os esclarecimentos prestados forem suficientes a sustentar o lançamento contábil, dando ao fisco elementos necessários para que empreenda as diligências que entender necessárias.

É fato notório que grupos de instituições financeiras compartilham estrutura operacional e de pessoal da alta administração. O simples relato dos acontecimento permite antever açodamento por parte da fiscalização. Decerto premido pela aproximação do prazo decadencial, o auditor fiscal, à vista das informações obtidas, não empreendeu as diligências necessárias. Teria apurado que, em relação à ação fiscal levada a efeito no controlador Banco Itaú S/A e em outras empresas do grupo, outras unidades da Receita Federal adotaram critério diferente no tratamento da questão, no mínimo refizeram o rateio para distribuir as despesas comuns.

Assim, na medida em que a fiscalização levada a termo no Banco Itaú S.A., empresa centralizadora do rateio de custos não deixou dúvidas quanto ao fato de que entre as empresas do Conglomerado Itaú havia o compartilhamento de custos comuns, resta patente a inversão do ônus da prova. Isso porque, caberia a fiscalização a prova de que os critérios de rateio utilizados pelo Banco Itaú não poderiam ser aceitos, naturalmente não mediante a simples exibição de planilhas e demonstrativos segundo o particular critério eleito pelo fisco, mas, sim, pela realização de profunda auditoria.

Aliás, tendo o Banco Itaú S.A. (empresa centralizadora dos custos comuns), assim como a recorrente, prestado às autoridades de fiscalização da DEINF São Paulo e da DEINF Rio de Janeiro os esclarecimentos solicitados, especialmente quanto aos critérios que presidiram o rateio de custos pelas empresas do Conglomerado Itaú e as razões pelas quais não poderiam atender o particular critério eleito pelo fisco, realmente caberia às autoridades de fiscalização a prova de que os critérios de rateio empreendidos na empresa centralizadora dos custos comuns não poderiam ser aceitos. Isso sob pena de ofensa ao art. 845, § 1º do RIR/99 - que reza que “os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elementos seguros de prova ou indicio veemente de falsidade ou inexatidão” -, como assim já decidiu este Colegiado em matéria análoga no recente Acórdão 107-0941, de minha relatoria.

Mas, ainda que se admita que o critério de rateio realizado pela fiscalização da DEINF São Paulo para fins de aceitação do montante de custos partilhável na ocasião fora o

possível, a verdade é que os três laudos acostados aos autos do processo, elaborados a pedido da recorrente pela (i) Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, (ii) Moore Stephens Auditores Independentes e pela (III) BDO Trevisan, não deixam dúvidas de que os critérios utilizados para o rateio de custos realizados entre as empresas do Conglomerado Itaú podem ser aceitos, como assim decidiu, por unanimidade de votos, a E. 1ª Câmara no Acórdão nº 101-95791, da relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni, julgando justamente o processo do Banco Itaú, empresa centralizadora do rateio.

É que, não obstante a preclusão probatória prevista no art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, não se pode perder de vista o princípio da verdade material que informa o processo administrativo fiscal que pode e deve mitigar o formalismo exacerbado da lei e, sobretudo, a especificidade do presente caso, exposta com particular clareza pela Conselheira Sandra Faroni, na seguinte passagem do voto que proferiu no Acórdão 101-95791:

“Da análise dos documentos trazidos, a primeira constatação que aflora é de que a possibilidade de verificação do rateio pelo fisco não se resumiria a analisar “planilhas e demonstrativos”, exigindo uma auditoria profunda, tal como as feitas, especialmente, pelo FIPECAFI e pela Moore Stephens, cujos relatórios se encontram anexados ao memorial. Essa constatação atenua a percepção de que o contribuinte teria descumprido seu dever de colaboração com a fiscalização (...).”

Por isso, quanto a este item, o lançamento não pode prevalecer.

4) Multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais do IRPJ

As Multas Isoladas decorrem da glosa do rateio de custos. Em face da decadência do direito de lançamento de multas isoladas, reconhecida para os fatos geradores até novembro de 2000, restaria a salvo a Multa Isolada referentes a IRPJ de 12/2000, no valor de R\$ 508.449,46. Entretanto, em face do provimento dado, no mérito, ao recurso neste ponto, também é indevida a exigência de Multa Isolada em 12/2000.

EXIGÊNCIAS DECORRENTES

CSLL

A CSLL foi exigida sobre a glosa de custos/despesas, as perdas no recebimento de créditos glosadas e a omissão de receitas. Não consta exigência de Multa Isolada por estimativas da CSLL.

Quanto à glosa de custos, é indevida a exigência de CSLL, em face do provimento no mérito de recurso em relação ao IRPJ. Deve ser reduzida a base de cálculo para exigência de CSLL sobre a omissão de receitas para R\$ 23.746,31, também em face do decidido quanto ao IRPJ.

PIS/COFINS

Quanto às exigência de PIS/Pasep e COFINS decorrentes da acusação de omissão de receitas, embora as exigência de IRPJ e CSLL, quanto a este ponto tenham sido retificadas, não há como alterar o valor lançado na competência 11/2000 em face da decadência reconhecida. Não há, também, como inserir agora o valor rateado da omissão de

receita que seria relativo à competência 12/2000, pois este fato gerador não constou dos Autos de Infração. Assim, também são insubsistentes as exigências de 12/2000.

RECURSO DE OFÍCIO

Não há reparos a serem feitos à Decisão DRJ quanto aos valores reduzidos das exigências, pois decorrentes de meros ajustes de cálculo e da redução vinculada do percentual da Multa Isolada para 50%, embora neste ponto o recurso perca sentido em face do meu voto no mérito.

Nessa ordem de juízo, voto por se negar provimento ao recurso de ofício e por se dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência de PIS e COFINS e Multas Isoladas, cujos fatos geradores ocorreram até 11/2000, excluir da exigência a glosa de rateio de custos e a multa isolada dela decorrente, excluir os juros e multa isolada por postergação de imposto e reduzir a base de cálculo da omissão de receita para o valor de R\$ 23.746,31

Sala das Sessões, em 17 de dezembro de 2008



LUIZ MARTINS VALERO